

БИБЛИОТЕКА ВЕРХОВНОГО СУДА РЕСПУБЛИКИ КАЗАХСТАН

**СУДЕБНАЯ ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ
НАЛОГОВОГО И
ТАМОЖЕННОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА**

(материалы международного регионального семинара)

giz

**КНИГА ИЗДАНА ПРИ ФИНАНСОВОЙ ПОДДЕРЖКЕ
ГЕРМАНСКОГО ОБЩЕСТВА ПО МЕЖДУНАРОДНОМУ
СОТРУДНИЧЕСТВУ (GIZ)**

УДК 347.9

С 89

Организаторы семинара:

Верховный Суд Республики Казахстан

Германское Общество по Международному Сотрудничеству (GIZ)

Учебный центр Актюбинского областного суда

Редакционная коллегия:

- Бекназаров Б.А.** Председатель Верховного Суда Республики Казахстан, кандидат юридических наук
- Сулейменова У.А.** судья Верховного Суда Республики Казахстан, кандидат юридических наук, координатор учебных программ
- Алишева Ж.К.** судья Актюбинского областного суда, координатор учебных программ

Судебная практика применения налогового и таможенного законодательства:

С 89 (материалы международного регионального семинара),

Актобе, 17-19 мая 2011 года.

2012 год, 228 стр.

ISBN 978-601-236-037-0

В сборнике опубликованы материалы международного регионального семинара по теме «Судебная практика применения налогового и таможенного законодательства», проведенного в г. Актобе в период с 17 по 19 мая 2011 года.

В работе семинара приняли участие судьи Верховного Суда, областных и приравненных к ним судов, специализированных межрайонных экономических судов, ученые, представители государственных органов, зарубежные эксперты.

На семинаре обсуждены актуальные вопросы применения налогового и таможенного законодательства, особенности рассмотрения некоторых категорий налоговых, а также вытекающих из таможенного законодательства споров, отдельные процессуальные аспекты.

Сборник предназначен для судей, аспирантов, магистрантов, студентов юридических ВУЗов, а также широкого круга юридической общественности.

Мнения, высказанные на семинаре, отражают авторскую точку зрения и могут не совпадать с позицией редакционной коллегии и организаторов.

Публикация финансировалась Федеральным правительством Германии через общество «Deutsche Gesellschaft fuer Internationale Zusammenarbeit (GIZ) GmbH»

ISBN 978-601-236-037-0

УДК 347.9

С89

© Верховный Суд Республики Казахстан, 2012

Приветственное слово Председателя Верховного Суда Республики Казахстан Бекназарова Б.А.

Уважаемые участники семинара!

Рад приветствовать вас на мероприятии, посвященном таким актуальным вопросам.

Полагаю, немецкие коллеги поддержат меня во мнении, что настоящий семинар является результатом нашего плодотворного сотрудничества. Пользуясь случаем, хочу поблагодарить Германское общество по международному сотрудничеству за стремление к укреплению деловых и дружеских контактов.

Практика судов, прежде всего, влияет на применение налогового законодательства другими правоприменительными органами: налоговыми, таможенными органами Министерства финансов. Это отражается на порядке разрешения однотипных дел, однотипных вопросов. Налоговые органы на это быстро реагируют путем рассылки соответствующих писем по своим подразделениям, с уведомлением ориентироваться на определенное постановление суда.

Это также влияет в целом и на изменение в самом законодательстве. Со времени принятия Налогового Кодекса прошло немного времени, однако в него уже внесено большое количество изменений, в том числе, связанных с судебным толкованием тех или иных проблем.

На сегодняшний день проблемной в применении налогового законодательства, думаю, можно назвать оценку добросовестности поведения налогоплательщика в тот период, когда он применял налоговое законодательство, подавал соответствующую налоговую декларацию, устанавливал для себя те правоотношения, по которым он уплачивал налог, а затем пришел в суд.

Все больше черты налогового приобретает таможенное законодательство.

Значение этой тенденции обусловлено тем же фискальным характером вопросов таможенного регулирования.

Особую актуальность этот вопрос приобретает в свете подписания Договора «О создании единой таможенной территории и формировании таможенного союза» от 6 октября 2007 года между Республикой Казахстан, Российской Федерацией и Республикой Беларусь.

В связи с этим следует в дальнейшем проводить работу по совершенствованию знаний судей по гражданским делам, вытекающим из налоговых и таможенных споров.

Именно поэтому, считаю, требуется специализация судей в этом вопросе.

Становление Астаны как экономического и финансового центра республики наряду с Алматы диктует необходимость образования в Астане финансово-налогового суда.

Анализ статистической отчетности показал, что число гражданских дел по налоговым спорам имеет устойчивую тенденцию к росту.

Только в прошлом году судами города Астаны окончено гражданских дел по налоговым спорам на 62,5% больше по сравнению с 2009 годом (в 2009 году – 801, 2010 году – 1302). Если посмотреть в разрезе, то на 65,7% больше окончено гражданских дел о взыскании недоимки по налогам и другим обязательным платежам, на 35,7% - гражданских дел об оспаривании уведомлений налогового комитета по результатам проверок.

Кроме того, считаю необходимым развивать специализацию не только на уровне судов, но и на уровне коллегий в судах.

Желаю всем участникам семинара плодотворной работы. Убежден, что обсуждаемые идеи и рекомендации будут способствовать дальнейшему развитию юридической науки и практики.

СЕССИЯ 1. НАЛОГОВОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО. ПРОБЛЕМЫ ПРАВОПРИМЕНЕНИЯ

А.С. Жакупова,
судья Актюбинского областного суда

Налоговое законодательство. Принципы налогообложения

Налоговое законодательство в соответствии со ст.2 Налогового Кодекса Республики Казахстан (далее НК РК) основывается на Конституции Республики Казахстан, состоит из настоящего Кодекса, а также нормативных правовых актов, принятие которых предусмотрено настоящим Кодексом.

В силу ст.4 Конституции РК нормативные постановления Верховного Суда РК, регулирующие налоговые правоотношения, также включаются в состав действующего права.

Конституцией РК предусмотрено, что уплата законно установленных налогов, сборов и иных обязательных платежей является долгом и обязанностью каждого (ст. 35).

Основанием для налогообложения является совокупность юридических фактов, с которой законодательство Республики Казахстан связывает возникновение обязанности по уплате налога. Данный принцип закреплен нормативно в п.1 ст.26 Налогового Кодекса РК, согласно которому налоговым обязательством признается обязательство налогоплательщика перед государством, возникающее в соответствии с налоговым законодательством.

Из содержания п.1 ст.26 и ст.27 НК РК следует, что налоговое обязательство появляется у лица при одновременном наличии двух юридических фактов: лицо является плательщиком налога; у лица появляется объект налогообложения.

В соответствии с п.5 ст. 2 НК РК, если международным договором, ратифицированным Республикой Казахстан, установлены иные правила, чем те, которые содержатся в настоящем Кодексе, применяются правила указанного договора.

Международные соглашения, вытекающие из участия Республики Казахстан в международных организациях (как правило, такие соглашения являются многосторонними), это: интеграционные соглашения общего характера, направленные на гармонизацию налогового законодательства государств – членов организации, например, в рамках ЕврАзЭС; соглашения о сотрудничестве налоговых и таможенных органов, входящих в международную организацию, в том числе в форме обмена информацией, например, в рамках ЕврАзЭС – Соглашение об обмене информацией между налоговыми и таможенными органами государств – членов ЕврАзЭС от 25.01.2002 года; соглашения в сфере

налогового и таможенного контроля за внешнеторговыми сделками, например, в рамках ЕврАзЭС – Протокол об обмене информацией по контролю за трансфертным ценообразованием между налоговыми и таможенными органами государств членов ЕврАзЭС от 06.06.2006 года; соглашения по вопросам взимания косвенных налогов.

Республикой Казахстан заключены и специальные налоговые международные соглашения, как правило, двусторонние: соглашения о взаимодействии государств и их налоговых служб в налоговой сфере (обмен информацией о налоговом законодательстве государств; осуществления совместных контрольных мероприятий; предотвращения нарушений налогового законодательства; сотрудничества в обучении кадров и обмене специалистами); соглашения о взимании косвенных налогов; соглашения об избежании двойного налогообложения по прямым налогам.

В настоящее время Республика Казахстан заключила около 40 таких двусторонних соглашений (с Великобританией, Францией, Пакистаном, Польшей и т.д.).

Предметами данных международных соглашений являются прямые налоги: налога с дохода (прибыль), налог с капитала (имущества). Имеются соглашения, которые касаются лишь налога с дохода, например, с Китаем, Южной Кореей.

Республика Казахстан признает юрисдикцию следующих международных судов:

Экономический суд СНГ (Соглашение о создании СНГ от 08.12.1991 года, с 20.04.1994 года Казахстан присоединился к Соглашению о статусе Экономического суда СНГ путем направления ратификационной грамоты депозитарию);

Суд ЕврАзЭС (ст.3 и 8 Договора об учреждении ЕврАзЭС от 10.10.2000 года, Статут Суда ЕврАзЭС, утвержденный решением Межгосударственного Совета ЕврАзЭС от 27.04.03 года № 122);

Международный суд ООН (ст.7, гл.XIV, Устава ООН, Статут Международного суда ООН, резолюция 46 сессии Генеральной ассамблеи ООН 46/224 от 02.03.1992 года о принятии Республики Казахстан в члены ООН).

Республика Казахстан не является членом Совета Европы и не ратифицировала Конвенцию о защите прав человека и основных свобод, в связи с чем на Казахстан не распространяется юрисдикция Европейского Суда по правам человека.

Принципы налогообложения

Принципы - (от лат. *principium* - основа, первоначало) - это основополагающие и руководящие идеи, ведущие положения, определяющие начала чего-либо. Применительно к налогообложению принципами следует считать базо-

вые идеи и положения, существующие в налоговой сфере.

Принципам налогообложения экономисты различных поколений придавали и придают большое теоретическое и практическое значение.

Первостепенное значение в этом вопросе отводится Адаму Смиту, который в своей работе «Исследование о природе и причинах богатства народов» (1776) впервые обосновал основные 5 принципов налогообложения, являющиеся актуальными и в настоящее время: ставших классическими, желательных в любой системе экономики. Эти принципы присущи налогу как объективной экономической категории вне зависимости от конкретного государства и времени, поэтому их иногда называют фундаментальными принципами:

Экономические принципы налогообложения представляют собой сущностные, базисные положения, касающиеся целесообразности и оценки налогов как экономического явления. Следующие принципы, обоснованные А.Смитом, названы позднее «Декларацией прав налогоплательщика»:

1) принцип хозяйственной независимости и свободы налогоплательщика, основанный на праве частной собственности; как считал А. Смит, все остальные принципы занимают подчиненное данному принципу положение;

2) принцип справедливости, заключающийся в равной обязанности граждан платить налоги соразмерно своим доходам: «...соответственно их доходу, каким они пользуются под покровительством и защитой государства»;

3) принцип определенности, из которого следует, что сумма, способ и время платежа должны быть заранее известны налогоплательщику;

4) принцип удобства, согласно которому налог должен взиматься в такое время и таким способом, которые представляют наибольшие удобства для налогоплательщика;

5) принцип экономии, в соответствии с которым издержки по взиманию налога должны быть меньше, чем сами налоговые поступления. (Налог может брать и удерживать из кармана народа гораздо больше, чем он приносит казне, если, например, его сбор требует такой армии чиновников, жалование которых будет поглощать значительную часть суммы, которую приносит налог.)

Принципы, предложенные А. Смитом, сохранили свою актуальность и поныне. Однако за более чем двухсотлетнее развитие общества система принципов А. Смита претерпела определенные изменения. И в настоящее время реально воплощены на практике четыре следующих экономических принципа налогообложения:

1) принцип справедливости;

2) принцип соразмерности;

3) принцип максимального учета интересов и возможностей налогоплательщиков;

4) принцип экономичности (эффективности).

На основе принципов налогообложения Адама Смита к настоящему време-

ни сложились две реальных концепции налогообложения.

Первая: физические и юридические лица должны уплачивать налоги пропорционально тем выгодам, которые они получили от государства. Логично, что те, кто получил большую выгоду от предлагаемых правительством товаров и услуг должны платить налоги, необходимые для финансирования производства этих товаров и услуг. Некоторая часть общественных благ финансируется главным образом на основе этого принципа. (Например, налоги на бензин обычно предназначаются для финансирования и строительства и ремонта автодорог. Таким образом, те, кто пользуется хорошими дорогами, оплачивают затраты на поддержание и ремонт этих дорог.)

Но всеобщее применение этого принципа связано с определенными трудностями. Например, в этом случае невозможно определить, какую личную выгоду, в каком размере и т.д. получает каждый налогоплательщик от расходов государства на национальную оборону, здравоохранение, просвещение. Даже в поддающемся на первый взгляд оценке случае финансирования автодорог мы обнаруживаем, что оценить эти выгоды очень трудно. Отдельные владельцы автомобилей извлекают пользу из автодорог хорошего качества не в одинаковой степени. И те, кто не имеет машины, также получают выгоду. Предприниматели, безусловно, значительно выигрывают от расширения рынка в связи с появлением хороших дорог. Кроме того, следуя этому принципу (когда физические и юридические лица должны уплачивать налоги, пропорционально тем выгодам, которые они получили от государства,) необходимо было бы облагать налогом, например, только малоимущих, безработных, для финансирования пособий, которые они получают.

Вторая концепция предполагает зависимость налога от размера получаемого дохода, т.е. физические и юридические лица, имеющие более высокие доходы, выплачивают и большие налоги, и наоборот.

Рациональность данного принципа заключается в том, что существует, естественно, разница между налогом, который взимается из расходов на потребление предметов роскоши, и налогом, который хотя бы даже в небольшой степени удерживается из расходов на предметы первой необходимости. Брать ежемесячно по 500000 тенге у лица, получающего 5 млн. тенге дохода, во все не значит лишать его источника средств к существованию и определенных удобств жизни. Нельзя сравнить этот эффект с тем, когда берут 5 000 тенге у человека с доходом в 50 000 тенге. Жертва последнего не только больше, но и вообще несоизмерима с жертвой первого. Дело в том, что мы, потребители, действуем всегда рационально, т.е. в первую очередь мы тратим свои доходы на товары и услуги первой необходимости, затем на не столь необходимые товары и т.д.

Данный принцип представляется справедливым и рациональным, однако проблема заключается в том, что пока нет строгого научного подхода в изме-

рении чьей-либо возможности платить налоги. Налоговая политика правительства строится в соответствии с социально-экономической сущностью государства, в зависимости от требований момента и потребности правительства в доходах.

Современные налоговые системы используют обе концепции налогообложения, в зависимости от экономической и социальной целесообразности.

Учение о принципах налогообложения не стояло на месте. Основные принципы, разработанные А.Смитом, были изучены и дополнены новыми, экономически обоснованными положениями. В частности, отдельные ученые (немецкий экономист Адольф Вагнер) выделяют три группы принципов взимания налогов:

1. этические принципы обложения, куда относят:
 - всеобщность налогов;
 - соразмерность обложения с платежеспособностью;
2. принципы управления налогами, это:
 - определенность обложения;
 - удобность обложения и взимания налогов для их плательщиков;
 - дешевизна взимания;
3. народнохозяйственные принципы, к которым относятся:
 - надлежащий выбор источников налогов;
 - правильная комбинация совокупности налогов в такую систему, которая обеспечивала бы, о возможности соблюдение этических принципов и принципов управления, а также достаточность поступления и эластичность на случай чрезвычайных государственных нужд.

Также принципы налогообложения подразделяют на экономические, юридические, организационные.

1. Экономические, это:
 - Принцип хозяйственной независимости
 - Принцип справедливости
 - Принцип соразмерности
 - Принцип учета интересов налогоплательщиков
 - Принцип экономичности
2. Юридические, к ним относятся:
 - Принцип нейтральности (равного налогового бремени)
 - Принцип установления налогов законами
 - Принцип приоритета налогового закона над неналоговым
 - Принцип отрицания обратной силы налогового закона
 - Принцип наличия в законе существенных элементов налога
 - Принцип сочетания интересов государства и субъектов налоговых отношений

3. Организационные, такие как:

- Принцип единства налоговой системы
- Принцип подвижности налогообложения
- Принцип стабильности налоговой системы
- Принцип множественности налогов
- Принцип исчерпывающего перечня налогов.

Согласно принципу справедливости (равенства налогообложения), каждый должен принимать участие в финансировании расходов государства соразмерно своим доходам и возможностям. Две центральные идеи — 1) сумма взимаемых налогов должна определяться в зависимости от величины доходов налогоплательщика; 2) кто получает больше благ от государства, тот должен больше платить в виде налогов.

Принцип соразмерности предусматривает сбалансированность интересов налогоплательщика и государственного бюджета.

Задача законодателя - на основе экономически обоснованных предложений установить такой режим налогообложения, который не подавлял бы экономическую активность налогоплательщика и в то же время обеспечивал необходимый уровень налоговых поступлений в бюджет.

Следовательно, налогообложение как экономическая категория имеет свои пределы, определяемые в соответствии с принципом соразмерности.

Налоговый предел - условная точка в налогообложении, в которой достигается оптимальная для плательщиков и государственной казны доля валового национального продукта, перераспределяемого через бюджетную систему. Сдвиг условной точки в ту или другую сторону порождает противоречивые ситуации, проявлениями которых являются политические конфликты, неподчинение налогоплательщиков налоговым властям, бегство капитала, массовое уклонение от налогов, миграция населения и др.

Принцип учета интересов налогоплательщиков рассматривается через призму двух принципов А.Смита, а именно: принципа определенности (сумма, способ и время платежа должны быть точно известны налогоплательщику) и принципа удобства (налог взимается в такое время и таким способом, которые представляют наибольшие удобства для плательщика). Проявлением этого принципа является также простота исчисления и уплаты налога.

Принцип экономичности базируется еще на одном принципе А.Смита, согласно которому «каждый налог должен быть так устроен, чтобы он извлекал из кармана плательщика возможно меньше сверх того, что поступает в кассы государства». По своей сути принцип экономичности (эффективности) означает, что суммы сборов по отдельному налогу должны превышать затраты на его обслуживание, причем в несколько раз.

Из принципов экономических вытекают принципы юридические - это общие и специальные принципы налогового права, ибо налогообложение есть

смена форм собственности.

Налоговый кодекс Республики Казахстан полностью отражает общеустановленные юридические принципы.

Например, принцип нейтральности (равного налогового бремени) – налоги для всех налогоплательщиков одинаковы, ни на кого не может быть возложена обязанность по уплате налогов и других обязательных платежей в бюджет, не предусмотренных НК РК, данное положение закреплено в п.2 ст.2 НК РК.

В п.3 названной нормы закреплен принцип установления налогов закона-ми. Так, налоги и другие обязательные платежи в бюджет устанавливаются, вводятся, изменяются или отменяются в порядке и на условиях, установленных Налоговым кодексом РК.

Нашел свое отражение в п.4 ст.2 НК РК принцип приоритета налогового закона над неналоговым: в налоговых отношениях – при наличии противоречия между настоящим Кодексом и другими законодательными актами Республики Казахстан в целях налогообложения действуют нормы настоящего Кодекса. Запрещается включение в неналоговое законодательство РК норм, регулирующих налоговые отношения, кроме случаев, предусмотренных настоящим Кодексом.

В соответствии с п.2 ст.3 НК РК – законодательные акты РК, вносящие изменения и дополнения в настоящий Кодекс, за исключением изменений и дополнений по налоговому администрированию, особенностям установления налоговой отчетности, а также улучшению положения налогоплательщиков (налоговых агентов), могут быть приняты не позднее 1 ноября текущего года и введены в действие не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия (принцип отрицания обратной силы налогового закона).

Принцип наличия в законе существенных элементов налога: в налоговом кодексе установлены виды налогов, плательщики налогов, объекты налогообложения и налогооблагаемый доход.

Принцип сочетания интересов государства и субъектов налоговых отношений регулируется налоговой политикой государства, отраженной в ст.10 НК РК и определяемой совокупностью мер по установлению новых и отмене действующих налогов и других обязательных платежей в бюджет, изменению ставок, объектов налогообложения и объектов, связанных с налогообложением, налоговой базы по налогам и другим обязательным платежам в бюджет в целях обеспечения финансовых потребностей государства на основе соблюдения баланса экономических интересов государства и налогоплательщиков.

Организационные принципы налогообложения — положения, на которых базируется построение налоговой системы и осуществляется взаимодействие ее структурных элементов. Данные принципы отражают: а) единство и стабильность налоговой системы; б) подвижность и множественность налогов.

Из п.1 ст.4 НК РК усматривается, что налоговое законодательство Респу-

блики Казахстан основывается на принципах налогообложения. К принципам налогообложения относятся: принципы обязательности, определенности, справедливости налогообложения, единства налоговой системы и гласности налогового законодательства.

Принцип обязательности налогообложения означает, что налогоплательщик обязан исполнять налоговые обязательства в соответствии с налоговым законодательством в полном объеме и в установленные сроки.

Законодатель исходит из добросовестности налогоплательщика. Согласно п.1 ст. 31 НК РК исполнение налогового обязательства осуществляется налогоплательщиком самостоятельно.

Принцип определенности налогообложения означает возможность установления в налоговом законодательстве всех оснований и порядка возникновения, исполнения и прекращения налоговых обязательств налогоплательщика.

Принцип справедливости налогообложения – налогообложение в Республике Казахстан является всеобщим и обязательным. Запрещается предоставление налоговых льгот индивидуального характера.

Принцип единства налоговой системы – налоговая система Республики Казахстан является единой на всей территории Республики Казахстан в отношении всех налогоплательщиков.

Принцип гласности налогового законодательства – нормативные правовые акты, регулирующие вопросы налогообложения, подлежат обязательному опубликованию в официальных изданиях.

Из п.2 названной нормы следует, что положения налогового законодательства РК не могут противоречить принципам налогообложения, установленным настоящим Кодексом.

В налоговом кодексе РФ установлен принцип отсутствия дискриминационного характера налогов: налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться, исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и других подобных критериев. Кроме того, не допускается устанавливать дифференцированные ставки налогов и сборов, налоговые льготы в зависимости от форм собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала (кроме ввозных таможенных пошлин); полагаем, что данный принцип перекликается с принципом справедливости.

Также в НК РФ закреплен принцип приоритетности налогоплательщика, так называемая «презумпция невиновности налогоплательщика»: все неустраняемые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов).

Думается, если бы такой принцип был включен в налоговое законодательство РК, то судебная практика по налоговым спорам складывалась несколько по-иному.

Имеются и иные подразделения принципов налогового закона.

Например, по своему содержанию юридические принципы налогообложения можно подразделить на следующие группы: принципы налогового права, отражающие сущность налога; принципы, используемые в ходе разработки налогового законодательства; принципы, обеспечивающие реализацию и соблюдение прав и свобод налогоплательщиков, но я уже не буду на них останавливаться.

Завершая доклад, хотелось бы отметить, что принципы налогового права очень важны. Они имеют не столько теоретическую ценность, сколько практическую. Реализация в полной мере юридических принципов означает демократический подход публичной власти к частным интересам.

А.К. Макашева,
*главный эксперт юридического управления
Налогового комитета Министерства
финансов Республики Казахстан*

Налоговое обязательство. Исполнение налогового обязательства

Развитие экономических, гражданско-правовых отношений в Казахстане повлекли существенные изменения в правовой системе. Законодательные реформы коснулись всех отраслей права. Налоги стали важнейшим средством регулирования экономики Казахстана.

Так, для правового регулирования налоговых отношений начало использоваться понятие «Налоговое обязательство». Следует отметить, что на первоначальном этапе становления налоговой системы Казахстана, а именно в Указе Президента РК, имеющего силу Закона, от 24 апреля 1995 года «О налогах и других обязательных платежах в бюджет», отсутствовало четкое понятие налогового обязательства.

Для регулирования налоговых правоотношений Налоговый кодекс Республики Казахстан содержит ряд статей, в которых речь идет о налоговых обязательствах.

По своей природе налоговое обязательство является основным элементом налоговой системы.

Налоговое обязательство согласно статье 26 Налогового Кодекса – обязательство налогоплательщика перед государством, возникающее в соответствии с налоговым законодательством Республики Казахстан, в силу которого налогоплательщик обязан встать на регистрационный учет в налоговом органе, определять объекты налогообложения и (или) объекты, связанные с налогообложением, исчислять налоги и другие обязательные платежи в бюджет, со-

ставлять налоговые формы, представлять налоговые формы, за исключением налоговых регистров, в налоговый орган в установленные сроки и уплачивать налоги и другие обязательные платежи в бюджет.

Государство в лице органа налоговой службы имеет право требовать от налогоплательщика исполнения его налогового обязательства в полном объеме, а в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения налогового обязательства применять способы по его обеспечению и меры принудительного исполнения в порядке, предусмотренном Налоговым Кодексом.

Таким образом, во исполнение налогового обязательства налогоплательщик совершает следующие действия:

1. встает на регистрационный учет в налоговом органе;
2. ведет учет объектов налогообложения и (или) объектов, связанных с налогообложением;
3. исчисляет, исходя из объектов налогообложения и (или) 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.

Объектами налогообложения и объектами, связанными с налогообложением, являются имущество и действия, с наличием которых у налогоплательщика возникает налоговое обязательство.

Другими словами, объект налогообложения представляет собой юридический факт (действия налогоплательщика или состояние его имущества), наличие которого является основанием возникновения налогового обязательства. Без объекта налогообложения у налогоплательщика не может быть налогового обязательства.

Объект налогообложения и объект, связанный с налогообложением, по каждому виду налога и другого обязательного платежа в бюджет определяется в соответствии с особенной частью Налогового Кодекса.

Например, объектом обложения по налогу на добавленную стоимость является облагаемый оборот и облагаемый импорт, для корпоративного подоходного налога объектом налогообложения является:

1. налогооблагаемый доход;
2. доход, облагаемый у источника выплаты;
3. чистый доход юридического лица-нерезидента, осуществляющего деятельность в Республике Казахстан через постоянное учреждение.

Объектами обложения индивидуальным подоходным налогом являются доходы физического лица в виде:

1. доходов, облагаемых у источника выплаты;
2. доходов, не облагаемых у источника выплаты.

Так, как показывает практика по налоговым спорам, проблемным является порядок исчисления КПП.

Согласно статье 82 Налогового Кодекса, объектами КПП являются: налогооблагаемый доход, доход, облагаемый у источника выплаты, чистый доход юридического лица нерезидента, осуществляющего деятельность в РК через постоянное учреждение. При этом, согласно статье 83 Налогового Кодекса, налогооблагаемый доход определяется как разница между совокупным годовым доходом с учетом корректировок, предусмотренных ст.99 Налогового Кодекса, и вычетами, предусмотренными Налоговым кодексом.

Статья 84. Совокупный годовой доход

Совокупный годовой доход юридического лица - резидента состоит из доходов, подлежащих получению (полученных) данным лицом в Республике Казахстан и за ее пределами в течение налогового периода.

Наиболее спорным вопросом, возникающим между налоговыми органами и налогоплательщиком, который впоследствии порождает налоговый спор, является правомерность отнесения налогоплательщиком расходов на вычеты.

Так, статья 100 Налогового Кодекса устанавливает, что 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 Налоговым кодексом.

При этом вычеты производятся налогоплательщиком при наличии документов, подтверждающих расходы, связанные с его деятельностью, направленной на получение дохода.

Расходы будущих периодов подлежат вычету в том налоговом периоде, к которому они относятся.

Таким образом, чем больше расходов налогоплательщик отнес на вычеты, тем менее у него налогооблагаемая база, и соответственно тем меньше у него налоговое обязательство по КПП.

Еще одним важным моментом является определение сроков исковой давности по налоговому обязательству и требованию.

Статья 46 Налогового Кодекса устанавливает пятилетний срок давности по требованию и срок исковой давности по налоговому обязательству и требованию составляет пять лет. Течение срока исковой давности начинается после окончания соответствующего налогового периода, за исключением случаев, предусмотренных настоящей статьей 46.

В этой связи следует отметить, что в целях исчисления срока исковой давности необходимо определить налоговый период для соответствующего вида

налога.

Так, например, для КПП налоговым периодом является календарный год, который начинается с 1 января и заканчивается 31 декабря. Соответственно, срок исковой давности исчисляется, к примеру, за 2006 год, по окончании 2006 года, то есть с 1 января 2007 года. Таким образом, 2006 год налоговый орган вправе проверить вплоть до 31 декабря 2011 года.

Кроме того как указано выше Налоговым кодексом установлены исключения из правил. Так, к примеру, в случае представления налогоплательщиком (налоговым агентом) дополнительной налоговой отчетности за период, по которому срок исковой давности истекает менее чем через один календарный год, указанный срок исковой давности продлевается в части начисления и (или) пересмотра исчисленной суммы налогов и других обязательных платежей в бюджет на один календарный год.

Предположим, налогоплательщиком, представлена дополнительная декларация по КПП за 2005 год в феврале 2010 года, соответственно, согласно положениям пункта 5 статьи 46, срок исковой давности продлевается до 31 декабря 2011 года.

Необходимо отметить, что налоговым законодательством предусмотрено изменение сроков исполнения налогового обязательства.

Под изменением сроков исполнения налогового обязательства по уплате налогов и (или) пеней признается перенос установленного настоящим Кодексом срока уплаты налогов (кроме налогов, удерживаемых у источника выплаты, акцизов и налога на добавленную стоимость на импортируемые товары) и (или) пеней на основании заявления налогоплательщика на более поздний срок, но не более чем на двенадцать календарных месяцев.

Изменение сроков исполнения налогового обязательства по уплате налогов и (или) пеней производится, под залог имущества налогоплательщика и (или) третьего лица, и (или) под гарантию банка в порядке, установленном настоящей главой.

Изменение сроков не освобождает от уплаты пени на несвоевременную уплату сумм налогов.

Решение об изменении сроков исполнения налогового обязательства по уплате налогов и (или) пеней, поступающих в республиканский бюджет, а также распределяемых между республиканским и местными бюджетами, принимается уполномоченным органом, если иное не установлено законодательными актами Республики Казахстан.

Решение об изменении сроков исполнения налогового обязательства по уплате налогов и (или) пеней, поступающих в полном объеме в местные бюджеты, принимается налоговым органом по месту регистрационного учета налогоплательщика.

Прекращение налогового обязательства

1. Налоговое обязательство физического лица прекращается:

- 1) со смертью;
- 2) с объявлением его умершим на основании вступившего в силу решения суда.

При этом налоговая задолженность, образовавшаяся на день смерти физического лица или на дату объявления его умершим на основании вступившего в силу решения суда, погашается наследником (наследниками) в пределах стоимости наследуемого имущества и пропорционально доле в наследстве на дату его получения.

Если имущества умершего физического лица, а также физического лица, объявленного умершим на основании вступившего в силу решения суда, недостаточно для погашения налоговой задолженности, то непогашенная часть налоговой задолженности списывается налоговым органом на основании решения суда о недостаточности имущества.

2. Налоговое обязательство индивидуального предпринимателя прекращается после прекращения индивидуальным предпринимателем деятельности в порядке, установленном законодательством Республики Казахстан.

Налоговое обязательство индивидуального предпринимателя, прекратившего деятельность, считается исполненным после завершения документальной проверки при условии погашения налоговой задолженности, задолженности по обязательным пенсионным взносам и социальным отчислениям в полном объеме.

3. Налоговое обязательство юридического лица прекращается:

- 1) после ликвидации;
- 2) после реорганизации путем присоединения (в отношении присоединившегося юридического лица), слияния и разделения.

Исполнение налогового обязательства реорганизованного юридического лица возлагается на его правопреемника (правопреемников).

Е.В. Порохов,

*директор НИИ финансового и
налогового права, д.ю.н.*

Проблемы применения некоторых норм налогового законодательства и перспективы его развития

Доклад разработан по просьбе Германского общества по международному сотрудничеству (GIZ) и в связи с участием в Международном региональном семинаре «Судебная практика применения налогового и таможенного законодательства», организованном и проведенном Верховным Судом Республики

Казахстан совместно с GIZ в г. Актобе 17–19 мая 2011 г.

Статья отражает личное мнение автора и может не совпадать с мнением Верховного Суда Республики Казахстан и GIZ.

Налоговое законодательство любого государства представляет собой одну из самых сложных отраслей законодательства. Его усвоение, понимание и применение сопряжено с неизбежным появлением в налоговых правоотношениях множества правовых споров. При этом возникающие в налоговой сфере споры характеризуются такой степенью своей сложности, что подчас даже специалисту непросто в них разобраться, выявить ошибку в понимании и применении той или иной нормы налогового права и найти единственно правильное решение.

Для судов же, разрешающих налоговые споры, эта задача осложнена еще и имущественным элементом, поскольку на карту всегда поставлены немалые имущественные интересы, с одной стороны, государства, а с другой – налогоплательщиков и иных обязанных лиц. И когда судьи задают вопрос, чьими интересами руководствоваться при разрешении налоговых дел, приходится отвечать, что лучшего критерия истинности, чем право, еще никто не придумал. И, следовательно, лучше руководствоваться законными интересами. Но, как показывает опыт, не всегда все налоговое право уместается в букве налогового закона, и не всегда налоговый закон является самодостаточным для понимания и применения всего налогового права. В ряде случаев налоговый закон, казалось бы, специально призванный регулировать налоговые отношения и снимать все неясности, содержит в себе такое количество пороков в понимании отдельных его норм, что иногда вызывает обоснованные сомнения в справедливости и правомерности их самих.

Налоговый закон действительно сложен в своем понимании, толковании и применении и не всегда однозначен. Поэтому важно помимо налогового закона, содержащего сухие фразы и формулы расчета налогов, грамотно и своевременно применять относящиеся к налоговому спору другие нормы налогового права, находящиеся в иных источниках права. Такие нормы содержатся прежде всего в Конституции, определяющей концептуальные основы и содержание нашего права в целом. Любой налоговый закон в своем содержании не должен противоречить нормам Конституции и должен определяться, пониматься и толковаться в соответствии с ее смыслом и значением, с ее ценностями и установками (п. 2 ст. 12 Конституции РК). Следовательно, любой налоговый закон должен уважать и соблюдать естественные права человека.

Также в своем содержании налоговые законы должны соответствовать основным принципам налогообложения, содержащимся в общей части Налогового Кодекса РК, – обязательности, определенности, справедливости, гласности. Как следствие, налоговый закон должен быть всегда определенным,

конкретным, понятным и справедливым.

Однако даже при наличии фундаментальных и концептуальных норм и руководящих идей, содержащихся в Конституции и в общей части Налогового Кодекса, судам и иным субъектам правоприменения не всегда удается ухватить суть тех или иных конкретных норм налогового права, их истинное содержание и предназначение, исторический и буквальный смысл. По нашему мнению, причина такого непонимания норм налогового права или кривотолков в их понимании кроется в сухости самих налогово-правовых норм и в их оторванности от живого процесса их созидания после их формулирования, а также в скудости документов, инициирующих и сопровождающих их принятие в рамках законопроектной работы.

На сей счет считаем необходимым закрепить в правилах толкования правовых норм общее правило о том, что любая правовая норма должна подвергаться такому пониманию и толкованию, которое делает ее действительной, справедливой, не противоречащей смыслу акта в целом, другим корреспондирующим ей нормам права и цели ее принятия.

1. Выработка и принятие Правительством РК самостоятельного политико-правового акта по вопросам налогообложения

Ни для кого не секрет, что практически все налоговые законопроекты рождаются в нашем государстве в недрах налогового ведомства или органа исполнительной власти, отвечающего за доходную часть бюджета. Руководствуясь своими узковедомственными интересами, указанные органы зачастую упускают из вида истинные мотивы принятия тех или иных норм налогового права, не обосновывают и не объясняют их появление, скупно и сухо формулируют сами нормы. В результате, когда возникает необходимость обратиться к истории появления той или иной нормы права для уяснения в рамках исторического толкования ее истинного смысла, не находится никакого объяснения необходимости ее появления и существования, кроме стандартных казенных фраз.

А вместе с тем, появление каждой нормы налогового права должно быть обусловлено, в первую очередь, существованием и проведением осознанной налоговой политики нашего государства. Все озвученные высшими должностными лицами и государственными органами нашего государства руководящие идеи развития налоговой системы должны обретать свое конкретное выражение в налоговом законодательстве РК.

На практике же достаточно сложно найти истинные мотивы и побуждения принятия той или иной правовой нормы. Озвученные руководящие идеи, начала и положения запечатлеваются на промежуточном этапе их реализации в недоступных или неизвестных формах своего выражения либо вообще не выражаются, а придумываются в кулуарах рабочих групп представителями тех или иных ведомств. По нашему мнению, в отсутствие явно выраженных в официально принятых документах Президента и Правительства РК концепту-

альных политико-правовых идей по вопросам налогообложения, в налоговом нормотворчестве не должно быть места свободе усмотрения (и тем более произволу) налогового ведомства или отдельно взятых его чиновников при формулировании тех или иных норм налогового права. Анонимный клерк налогового ведомства априори не может по своей инициативе и по своему собственному усмотрению принимать судьбоносные политические решения, воплощаемые затем в налоговых законах и влияющие впоследствии на судьбы государства и миллионов налогоплательщиков.

Другими словами, в нашем государстве в сфере формирования и выражения основных направлений его налоговой и налогово-правовой политики остро ощущается дефицит соответствующих политико-правовых актов, из которых бы следовали четкие и недвусмысленные цели и задачи законопроектным группам при разработке ими проектов новых нормативных правовых актов. Имеющиеся же политико-правовые акты по указанным вопросам (Концепция среднесрочной фискальной политики¹ и Концепция правовой политики РК²) в недостаточной степени раскрывают желаемые направления развития нашей налоговой системы. Получается, что в отсутствие таких явно выраженных и четко сформулированных идей и направлений налоговая политика у нас формируется стихийно, под воздействием узковедомственных интересов и под влиянием отдельных лиц или групп.

В указанной связи считаем необходимым предложить Правительству РК выработать и принять самостоятельный концептуальный политико-правовой акт по вопросам налогообложения.

Так, например, в Российской Федерации правительство в мае 2010 г. приняло путем одобрения Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2011 г. и на плановый период 2012 и 2013 гг. Как отмечается в самом указанном выше документе, «Основные направления налоговой политики являются одним из документов, которые необходимо *учитывать в процессе бюджетного проектирования* как при планировании федерального бюджета, так и при подготовке проектов бюджетов субъектов Российской Федерации. Помимо решения задач в области бюджетного планирования, Основ

1 - Постановление Правительства Республики Казахстан от 29 августа 2007 г. № 754 «О среднесрочной фискальной политике Правительства Республики Казахстан на 2008–2010 годы».

2 - В Концепции правовой политики Республики Казахстан на период с 2010 до 2020 года, утвержденной Указом Президента Республики Казахстан от 24 августа 2009 г. №858, развитию налогового законодательства уделено 4 абзаца с содержанием наиболее общего характера: «Развитое, ясное налоговое законодательство – одно из важнейших условий, способствующих формированию благоприятного инвестиционного климата, привлечению отечественных и иностранных инвестиций. В этой связи налоговое законодательство должно быть напрямую связано с индустриально-инновационной стратегией страны: оно должно помочь развитию несырьевых секторов и внедрить в стране новые технологии. Общемировой тенденцией является снижение налогового бремени. При совершенствовании налогового законодательства целесообразно использовать передовой зарубежный опыт... Следует проработать вопрос о возможности внедрения института консолидированного налогообложения, когда один или несколько налогов уплачивается «материнской» компанией от имени группы взаимосвязанных предприятий и такая группа взаимосвязанных предприятий рассматривается как единый налогоплательщик по этому налогу. Необходимо продолжить работу по упрощению налоговой отчетности, реформированию отдельных видов налогов, обеспечению налогового стимулирования отдельных категорий налогоплательщиков» (п. 2.3).

ные направления налоговой политики позволяют экономическим агентам *определить ориентиры в налоговой сфере на трехлетний период*, что должно способствовать стабилизации и повышению определенности условий ведения экономической деятельности на территории Российской Федерации». И хотя сами по себе Основные направления налоговой политики в России не являются нормативным правовым актом, тем не менее, «этот документ представляет собой *основание для внесения изменений в законодательство о налогах и сборах, которые разрабатываются в соответствии с предусмотренными в нем положениями*. Такой порядок приводит к увеличению прозрачности и прогнозируемости налоговой политики государства».

Наличие такого политико-правового акта в Казахстане позволяло бы не только задавать ориентиры в развитии нашей налоговой системы, но и помогало бы впоследствии судам и иным субъектам правоприменения находить в нем необходимые ответы на вопросы по поводу появления, существования и соответствующего ему понимания тех или иных налогово-правовых норм.

2. Реальное структурное разграничение правотворческой, исполнительной и апелляционной функций в деятельности органов исполнительной власти по вопросам налогообложения.

В тесной взаимосвязи с вопросом о необходимости существования самостоятельного политико-правового акта по вопросам налоговой и налогово-правовой политики находится также вопрос о реальном разделении правообразовательной и правоприменительной функций в деятельности органов исполнительной власти. Сегодня мы с сожалением вынуждены констатировать достаточно слабый уровень обеспечения высококвалифицированными кадрами законодательной власти и реально сформировавшийся вследствие этого механизм ведения почти всей законопроектной работы усилиями органов исполнительной власти. В наш Парламент приходят практически уже готовые законопроекты, особенно по вопросам налогообложения, которые принимаются им фактически без существенных изменений.

Вместе с тем, как показывает опыт последних двух лет (2010–2011), даже на уровне исполнительной власти имеет большое и принципиальное значение тот факт, какое ведомство разрабатывает налоговые законопроекты. Пока законопроекты разрабатывало нейтральное к непосредственному исполнению налоговых законов Министерство экономики и бюджетного планирования, законопроектная работа не напоминала собой латание дыр в виде прошлых ошибок и упущений налоговых органов. Как только функцию подготовки налоговых законопроектов получило само налоговое ведомство, качество и, что самое главное, концептуальное содержание налоговых законопроектов заметно ухудшилось. Будем надеяться, что с возвращением функции подготовки налоговых законопроектов Министерству экономического развития и торговли, проблема качества и узковедомственного содержания налоговых законопроек-

тов будет решена в корне.

Предложение о реальном разделении нормотворческой и правоприменительной (исполнительной) функций в деятельности органов исполнительной власти призвано обеспечить непредвзятое (с учетом баланса интересов всех сторон налоговых отношений) решение на общегосударственном уровне всех возникающих и существующих проблем в сфере налогообложения. При этом в силу провозглашенного в п. 4 ст. 3 Конституции РК принципа разделения властей законопроектная работа по вопросам налогообложения ни в коем случае не должна преследовать решение только узковедомственных задач по защите чести мундира и латанию дыр в налоговом законодательстве в угоду налоговому ведомству по отдельным спорным делам.

По указанным причинам считаем также целесообразным структурное разделение в деятельности налоговых органов функций налогового администрирования и разрешения жалоб налогоплательщиков на акты и действия (бездействие) налоговых органов и их должностных лиц.

Апелляционное налоговое производство должно быть изъято из ведения уполномоченного органа (Налогового комитета МФ РК) и передано существующему или вновь созданному независимому от исполнения доходной части бюджета, но компетентному в вопросах налогообложения органу исполнительной власти (например, Комитету налоговых апелляций МФ РК).

3. Приведение электронного администрирования в строгое соответствие с нормами налогового права Республики Казахстан и приоритетное применение норм налогового права РК перед электронными формами его реализации.

Самостоятельной насущной проблемой налогового правоприменения продолжает оставаться несоответствие электронных продуктов налогового нормотворчества и правоприменения (так называемых электронных программ составления, отправки, принятия и учета форм налоговой отчетности) нормам налогового права Республики Казахстан.

Подобные расхождения в требованиях норм налогового законодательства и в самостоятельных требованиях электронных программ по заполнению форм налоговой отчетности на практике приводят к тому, что искажается изначальный смысл тех или иных норм налогового права.

Так, например, в Налоговом Кодексе РК существуют императивные нормы о том, что все налоговые обязательства налогоплательщиков–резидентов РК исполняются и принимаются только в национальной валюте – тенге (п. 9 ст. 31, п. 5 ст. 589 НК РК). Исключения составляют отдельные случаи, прямо предусмотренные в Налоговом кодексе РК, когда исполнение налоговых обязательств и их принятие осуществляется в иностранной валюте или в натуральной форме (п. 9 ст. 31 НК РК). Но и в таком случае учет исполнения налогового обязательства осуществляется по лицевому счету налогоплательщика после пересчета в тенге все равно в национальной валюте (п. 6 ст. 589 НК РК).

В любом случае вопрос свободного выбора валюты исполнения налогового обязательства не передается законодателем на самостоятельное усмотрение налогоплательщика.

Однако на практике ошибка налогоплательщика в указании кода валюты в электронной форме своей налоговой отчетности расценивается налоговыми органами и судами именно как сознательный выбор им валюты исполнения налогового обязательства. А это, в свою очередь, приводит к доначислению налогов, пени и штрафов, как будто налогоплательщик произвольно отчитался в исполнении своего налогового обязательства в иностранной валюте, курс которой ниже курса тенге, и вследствие этого он сам не начислил полагающиеся налоги. При этом налоговыми органами и судами не принимается во внимание даже тот факт, что сам налог уплачен в тенге в полном объеме, а электронная система приемки и обработки платежей от налогоплательщиков–резидентов РК даже не приспособлена принимать отчетность в иностранной валюте (п. 5 ст. 589 НК РК)!

На самом деле ошибка в данном случае кроется в самой электронной программе по составлению форм налоговой отчетности, которая не должна превращать императивную норму налогового закона в диспозитивную, давая налогоплательщику–резиденту (хоть и ошибочно) возможность указывать любую иную валюту исполнения налогового обязательства, кроме национальной валюты (тенге). Строка электронной формы налоговой отчетности «Код валюты» (понимаемая почему-то как код валюты исполнения налогового обязательства, а не как код валюты валютных операций налогоплательщика со своими контрагентами) должна в таком варианте понимания оставаться пассивной, неизменяемой для налогоплательщика, чтобы не противоречить нормам Налогового Кодекса. В других случаях понимания и толкования она должна быть просто справочной и не должна влиять на пересчет суммы исполненного в тенге налогового обязательства, якобы, из другой иностранной валюты обратно в тенге.

Другая распространенная ошибка в электронной программе приемки и обработки налоговых платежей кроется в том, что программа начинает делить налоговые поступления по кодам бюджетной классификации на дополнительные виды (или подвиды) налогов.

Например, из одного по Налоговому Кодексу РК корпоративного подоходного налога (КПН) вдруг появляются два: КПН с резидентов (КБК – 101101), и КПН с нерезидентов (КБК – 101102), а из одного по Налоговому кодексу РК налога на добавленную стоимость (НДС) вдруг появляются два вида налога: НДС с резидентов (КБК – 105101) и НДС с нерезидентов (КБК – 105104).

В то же самое время императивная норма ст. 55 Налогового Кодекса РК не делит КПН и НДС на дополнительные виды или подвиды налогов. Казалось бы, данная казуистика носит чисто формальный и теоретический характер в

целях бюджетного законодательства, если бы не одно «но». В момент исполнения налогоплательщиком своего налогового обязательства налоговый орган в электронной программе не принимает в качестве надлежащего исполнения уплату одного и того же налога, если код бюджетной классификации точно не соответствует конкретному налоговому платежу даже в рамках одного и того же вида налога. И проблемы у налогоплательщика начинаются тогда, когда он из своего лицевого счета узнает о том, что у него парадоксальная ситуация: одновременно и переплата, и недоимка по одному и тому же виду налога, но по разным кодам его бюджетной классификации. Переплата по НДС с нерезидентов (КБК – 105104) и недоимка по НДС с резидента (КБК – 105101), что, по мнению налоговых органов, влечет за собой доначисление НДС с резидента по КБК 105101, пени и штрафа. На наличие уплаченного в бюджет НДС у налоговых органов и у электронной программы закрываются глаза. Автоматически указанная сумма переплаты уже не садится в погашение искусственно образованной по лицевому счету недоимки. Создается своего рода эффект дополнительных не сообщающихся друг с другом ячеек для учета хотя и одного и того же вида налога, но уже по разным кодам бюджетной классификации.

Получается, что по новому самостоятельному правилу электронной программы, составленной программистами налогового органа, в Казахстане налогом стало как минимум на два вида больше, чем указано в ст. 55 НК РК.

Создание в электронной программе дополнительного искусственного деления налоговых платежей по кодам бюджетной классификации уже в целях налогообложения явно противоречит норме ст. 55 НК РК и другим соответствующим ей нормам НК. Такой учет может вестись для целей бюджетного законодательства чисто статистически, справочно. Но и такой учет не должен влечь за собой появления дополнительных видов налогов, влекущих за собой необходимость самостоятельного и раздельного их исполнения по каждому коду бюджетной классификации. И тем более такая внутренняя бюджетная классификация налоговых поступлений не должна влечь за собой неблагоприятных последствий для налогоплательщиков.

Такого рода не единичные, как выясняется на практике, ошибки в функционировании электронных программ налогового администрирования должны немедленно выявляться и исправляться усилиями органов налоговой службы, а сами электронные программы и их правила должны приводиться в строгое соответствие с императивными нормами налогового закона. При этом самое важное в таких случаях, чтобы от ошибок в программировании не страдал налогоплательщик. На период существования разночтений в требованиях электронных программ с нормами налогового закона эти разночтения ни в коем случае не должны пониматься и истолковываться против налогоплательщиков. Нормы налогового закона в таких случаях должны применяться непосредственно и приоритетно перед правилами электронных программ.

4. Введение в налоговом законодательстве РК понятия «налоговая ошибка» и разграничение ее правового режима от правового режима правонарушения в сфере налогообложения.

Приведенные выше примеры с ошибками в использовании электронных форм налоговой отчетности наглядно демонстрируют, что в ошибочных действиях налогоплательщиков могут изначально отсутствовать признаки события или состава административного или иного правонарушения в сфере налогообложения.

Налоговый Кодекс РК уже достаточно активно использует в своем обиходе термины «*ошибка*» и «*ошибочные действия*».

Так, например, в п. 5 ст. 69 НК РК используется термин «*ошибочно представленная отчетность*». В п. 6 ст. 71 используется термин «*техническая ошибка в программном обеспечении органов налоговой службы*». В п. 6 ст. 77 НК РК используется словосочетание «*выявление ошибок по результатам камерального контроля*». В п. 3 ст. 276-22 определяется термин «*ошибочно представленное заявление о ввозе товаров и уплате косвенных налогов*». В п. 4 ст. 601 НК РК определяется термин «*ошибочно уплаченная сумма налога*» и перечислены виды ошибок при уплате налогов в бюджет. В п. 2 ст. 650 НК РК используется термин «*ошибочно введенная сумма*».

Однако, за исключением понятий «*ошибочно уплаченная сумма налога*» и «*ошибочно представленное заявление о ввозе товаров и уплате косвенных налогов*», законодатель не дает никаких определений другим видам совершенных налогоплательщиками ошибок при исполнении ими своих налоговых обязательств.

В указанной связи следует констатировать, что в целом в Налоговом Кодексе РК отсутствует определение понятия «*налоговая ошибка*» и не устанавливается никакого особого для налогоплательщика или налогового агента правового режима ее совершения, выявления и исправления, за исключением отдельных случаев. Таким исключительным случаем является, например, продление срока представления налоговой отчетности на период не более 3 месяцев в случае обнаружения технических ошибок в программном обеспечении органов налоговой службы, которые влияют на своевременность представления налоговой отчетности в электронном виде (п. 6 ст. 71 НК РК).

Также законодатель не определяет и никаких особых, отличных от правонарушения, правовых и налоговых последствий для налогоплательщика совершения им налоговых ошибок, самостоятельного их обнаружения и (или) исправления.

В отсутствие этого все ошибочные действия налогоплательщиков при исполнении ими своих налоговых обязательств, как правило, квалифицируются налоговыми органами и судами как правонарушения в сфере налогообложения. Как следствие, налогоплательщика привлекают за совершенные им ошибки к

юридической ответственности как за совершение полноценного правонарушения и возлагают на него соответствующие санкции.

Таким образом, закон по-прежнему не делает существенных различий между ошибочным неисполнением (или ненадлежащим исполнением) налогового обязательства и виновным совершением налогового правонарушения³.

В подтверждение данному выводу в перечне уведомлений, направляемых налоговыми органами налогоплательщикам (п. 2 ст. 607 и ст. 587 НК РК), даже не нашлось места для уведомления об устранении ошибок. В настоящее время во всех случаях по закону налоговый орган должен информировать налогоплательщика о выявленных в его действиях по результатам камерального контроля ошибках как о нарушениях, даже если они объективно носят характер ошибок. В новом Налоговом кодексе законодатель уже не делает различия в том, является ли неисполнение или ненадлежащее исполнение налогового обязательства результатом совершенного налогоплательщиком правонарушения или следствием допущенной им ошибки⁴.

Напротив, законодатель даже уравнивает правонарушителей и налогоплательщиков, совершивших ошибку, в их статусе, позволяя им избежать ответственности в случае самостоятельного выявления и (или) устранения выявленного нарушения.

Так, в соответствии с п. 3 ст. 70 НК РК при представлении дополнительной и (или) дополнительной по уведомлению налоговой отчетности выявленные налогоплательщиком (налоговым агентом) или налоговым органом по результатам камерального контроля в соответствии со статьями 586, 587 Налогового Кодекса суммы налогов, других обязательных платежей, обязательных пенсионных взносов и социальных отчислений подлежат внесению в бюджет *без привлечения налогоплательщика (налогового агента) к ответственности, установленной законами Республики Казахстан.*

На наш взгляд, особый правовой режим налоговой ошибки в том и заключается, что за ее совершение налогоплательщик не должен привлекаться к ответственности и наказываться ни при каких обстоятельствах, даже если ее обнаружение и исправление произойдет в ходе налоговой проверки усилиями самих налоговых органов.

Разграничение же налоговой ошибки от правонарушения в сфере налогообложения должно производиться по психическому отношению лица, совершившего это деяние.

3 - Исключения составляют только случаи, когда в характеристике деяния налогоплательщика – физического лица отсутствует признак его виновности в совершенном. В таком случае деяние, хотя и характеризуется своей противоправностью, тем не менее, не признается правонарушением. При квалификации же правонарушений, совершенных юридическими лицами, признак виновности, как правило, и вовсе не рассматривается судами в качестве обязательного признака состава правонарушения.

4 - В ранее действовавшем Налоговом кодексе от 12 июня 2011 г. законодатель признавал за налогоплательщиком право на ошибку, не расценивая ее в качестве нарушения и позволяя налогоплательщику самостоятельно устранить ее (ст. 543 и п. 4 ст. 71 НК РК).

Как правило, все налоговые ошибки совершаются безвиновно, случайно. Правонарушения же могут совершаться как умышленно, так и по неосторожности, но всегда виновно. Виновность означает, что налогоплательщик сознает общественно опасный характер своего деяния, предвидит наступление общественно опасных последствий и желает или сознательно допускает наступление этих последствий либо относится к ним безразлично либо предвидит их наступления, но без достаточных к тому оснований легкомысленно рассчитывает на их предотвращение, либо не предвидит возможности наступления таких последствий, хотя при должной внимательности и предусмотрительности должен был и мог их предвидеть (ст. 29, 30 КоАП РК).

Тонкая грань между налоговой ошибкой и правонарушением, совершенным по неосторожности, в том и состоит, что в случае совершения налоговой ошибки налогоплательщик не должен был и не мог предвидеть наступления общественно опасных последствий от своих действий.

Другими словами, правонарушением должны признаваться только те действия налогоплательщика, которые совершаются им виновно (умышленно или по неосторожности). Во всех остальных случаях в отсутствие у налогоплательщика вины совершенные им деяния должны признаваться налоговой ошибкой, не влекущей за собой ответственности.

И вместо того, чтобы усложнять судам задачу с определением наличия, формы и степени вины, законодателю следовало бы, напротив, ее облегчить путем указания в налоговом законе конкретных случаев, когда априори имеет место налоговая ошибка, совершенная налогоплательщиком без всякой вины с его стороны.

Еще раз подчеркнем, что в случае совершения налоговой ошибки налогоплательщик не может сознавать общественно опасного характера своего деяния, не может и не должен предвидеть наступления его общественно опасных последствий.

В таких случаях налогоплательщик изначально в своем сознании не нацелен на совершение и достижение своими действиями или бездействием чего-либо противоправного и общественно опасного. Хотя ошибки и совершаются по воле и с ведома налогоплательщика, тем не менее эта воля и ее изъяснение изначально не характеризуются своей противоправностью и общественной опасностью. В праве такое явление именуется случайным причинением вреда (*казусом*), за которое никогда не наступает никакая ответственность (кроме гражданско-правовой ответственности в прямо предусмотренных законом исключительных случаях).

И в практике применения нашего зачастую неопределенного, сложного и неясного налогового законодательства существование этого явления (налоговой ошибки как казуса) представляется вполне обоснованным. Объективное же вменение ответственности за невиновное причинение вреда следует при-

знать несправедливым и несоответствующим общим конституционным принципам правосудия (ст. 77 Конституции РК).

В указанной связи на примере получившей свое распространение порочной практики привлечения к ответственности за налоговые ошибки считаем необходимым рекомендовать законодателю специально предусмотреть в законодательстве РК об административных правонарушениях понятие и правовой режим казуса, установив, что никто не может быть привлечен к административной ответственности за невиновное причинение вреда.

Отдельно в налоговом законодательстве должны быть урегулированы случаи, когда налоговые ошибки или даже нарушения совершаются налогоплательщиком под воздействием, при содействии или при попустительстве самих налоговых органов. В таких случаях налогоплательщик также должен освобождаться от ответственности.

5. Ревизия составов административных правонарушений в сфере налогообложения и разделение их на формальные, материальные и усеченные составы.

Из анализа существующего в нашей практике соотношения характера и степени общественной опасности совершенного налогоплательщиком правонарушения и следующей за этим меры наказания напрашивается единственный вывод: юридическая ответственность за отдельные правонарушения в сфере налогообложения несоизмерима велика по сравнению с характером и степенью общественной опасности самих правонарушений.

Зачастую мы сталкиваемся с несправедливым установлением материальных санкций в размере 50 процентов от суммы доначисленного налога за совершение формального состава правонарушения, заключающегося в занижении суммы налога в декларации, когда у государства даже нет убытков от такого занижения. Налог уплачен в бюджет в полном объеме по данному виду налога или имеется предварительная переплата денег в бюджет.

В указанной связи хотелось бы порекомендовать налоговым органам и судам при наложении административного штрафа по ч. 1 ст. 209 КоАП соизмерять действия налоговых органов с общим требованием нормы ч. 1 ст. 48 КоАП, где сказано, что размер штрафа выражается в процентах *от суммы неисполненного или исполненного ненадлежащим образом налогового обязательства*. И если налоговое обязательство в виде уплаты налога предварительно уже исполнено налогоплательщиком, то формальное доначисление суммы этого налога по акту проверки не должно автоматически влечь наложения 50-процентного штрафа от суммы такого доначисления, как формально того требует санкция ч. 1 ст. 209 КоАП.

Законодателю же в таком случае хотелось бы порекомендовать провести кардинальную ревизию составов административных правонарушений в сфере налогообложения.

Так, в частности, считаем целесообразным разделить все составы административных правонарушений на формальные, материальные и усеченные.

К формальным составам правонарушений следует отнести составы в сфере нарушения правил налогового учета и налоговой отчетности (несвоевременная постановка на учет, нарушение порядка и времени учета доходов и расходов, нарушение сроков представления налоговой отчетности), установив за такие правонарушения фиксированные санкции.

К материальным составам следует отнести такие правонарушения, совершение которых влечет за собой наступление общественно опасных последствий в виде реальной недоплаты налогов в бюджет. За материальные составы правонарушений в сфере налогообложения должны быть предусмотрены санкции в виде процентов от суммы неуплаченного в бюджет налога (неисполненного налогового обязательства). Сам же факт доначисления налога в акте проверки по результатам ее проведения при его предварительной фактической уплате самим налогоплательщиком не должен влечь за собой начисления штрафа.

Усеченные составы административных правонарушений могут предусматривать ответственность и соответствующие строгие санкции за совершение одной только предварительной стадии правонарушения даже без окончания правонарушения (приготовление или покушение), как например, при сокрытии объектов и предметов налогообложения, умышленном уклонении от погашения налоговой задолженности.

Указанные меры по ревизии составов налоговых правонарушений позволят достичь соразмерности назначаемого наказания характеру и общественной опасности совершенного правонарушения и, как следствие, справедливости юридической ответственности в целом.

В среде налогоплательщиков указанные реформы позволят снять обоснованные нарекания в адрес органов налоговой службы и недовольство их действиями.

6. Пени должна носить компенсационный для государства, но не разорительный для налогоплательщика характер. Суды должны получить возможность корректировать размер пени с учетом оснований и обстоятельств ее начисления, в том числе степени вины налогоплательщика и налоговых органов в просрочке исполнения налоговых обязательств.

Не меньше нареканий в свой адрес вызывает порядок начисления пени на несвоевременно уплаченные в бюджет суммы налогов. В ряде случаев размеры пени по сравнению с самими суммами доначисленных налогов превосходят все разумные рамки.

В этой связи необходимо на законодательном уровне указать на компенсационный для государства, но не разорительный для налогоплательщика характер пени. Пени не должна приводить к разорению налогоплательщиков, если сумма самого налога им уплачена. Размер пени должен по аналогии с граждан-

ским законодательством соизмеряться с суммами недоимки. Для этого судам должно быть на законодательном уровне предоставлено право уменьшать ее размер до уровня не выше суммы недоимки, а также учитывать основания и обстоятельства ее начисления и степень вины налогоплательщика и налоговых органов в необоснованной просрочке исполнения налогоплательщиком своих налоговых обязательств (по аналогии с просрочкой должника и просрочкой кредитора в гражданском праве).

Г.А. Макажанова,
судья Верховного Суда Республики Казахстан

Обзор судебной практики применения норм налогового законодательства

При рассмотрении налоговых дел возникает много вопросов. Мне хотелось бы обсудить с участниками семинара некоторые из них, представляющие, по моему мнению, интерес для судебной практики.

Дела о лжепредпринимательстве рассматриваются судами достаточно давно, и определенный опыт наработан. Всем известно, что по результатам изучения судебной практики по применению законодательства о лжепредпринимательстве Верховным Судом 12 января 2009 года было принято нормативное постановление № 1 (далее – Нормативное постановление).

Вместе с тем судьи продолжают испытывать затруднения при рассмотрении таких дел.

Так, некоторые суды при удовлетворении заявлений контрагентов лжепредприятий указывают на то, что юридическое лицо, за создание которого лицо осуждено по статье 192 Уголовного кодекса (лжепредпринимательство), не признано лжепредприятием.

Однако юридическое лицо является лжепредприятием на основании обвинительного приговора или постановления суда, которым установлено совершение виновным лицом лжепредпринимательства. Понятие лжепредприятия дано в подпункте 16) пункта 1 статьи 12 Налогового Кодекса от 10 декабря 2008 года (пункт 16 Нормативного Постановления). Отдельный судебный акт по данному вопросу не выносится.

В Нормативном Постановлении содержатся положения, согласно которым приговором суда по статье 192 УК должно быть установлено, что лжепредприятие не совершало сделки с данным контрагентом.

К сожалению, во многих приговорах контрагенты не указаны совсем или указаны не все. Однако с учетом особенностей состава данного преступления полагаем, что это обстоятельство не освобождает контрагента от исполнения

прямо предусмотренных Налоговым Кодексом налоговых обязательств. Тем более, что согласно Налоговому кодексу достаточно самого факта совершения операций с налогоплательщиком, признанным лжепредприятием. Этот факт устанавливается на основании данных бухгалтерского и налогового учета контрагента. Сам контрагент также подтверждает, что он совершал сделки с этим юридическим лицом.

Доказательства реальности сделок с лжепредприятием, в том числе по сделкам, совершенным до 1 января 2007 года, контрагент вправе представлять. Однако с учетом преюдициальности вступившего в законную силу приговора по уголовному делу суду следует решить вопрос о достоверности этих доказательств (пункт 20 Нормативного Постановления).

В соответствии с нормами гражданского процессуального законодательства постановление органа уголовного преследования о прекращении уголовного дела по статье 192 УК по не реабилитирующим основаниям не имеет преюдициального значения по гражданским делам. Вместе с тем, такое постановление является доказательством, соответственно, оно подлежит оценке по правилам статьи 77 ГПК. Поскольку данным постановлением устанавливается совершение лицом лжепредпринимательства, в пункте 21 Нормативного постановления указано на фиктивность сделок, заключенных с созданной им коммерческой организацией.

Необходимо обратить внимание на то, что пунктом 4 статьи 46 Налогового Кодекса от 10 декабря 2008 года предусмотрено право налогового органа на начисление или пересмотр исчисленной суммы налогов по операциям с лжепредприятием в пределах срока исковой давности после вступления в законную силу приговора или постановления суда.

У судов возникает вопрос о праве контрагентов оспаривать решения налоговых органов об аннулировании свидетельств о постановке на учет по НДС лжепредприятий.

Действующий Налоговый Кодекс, в отличие от прежнего, не связывает обязанность контрагента по корректировке сумм НДС, относимых в зачет, с указанным решением (подпункт 5) пункта 1 статьи 258). Поэтому эти решения никоим образом не нарушают права и законные интересы контрагентов.

Аналогичные последствия совершения сделок, которые признаны судом совершенными без намерения осуществлять предпринимательскую деятельность, установлены подпунктом 4) статьи 115, подпунктом 6) пункта 1 статьи 258 Налогового Кодекса от 10 декабря 2008 года.

При этом следует иметь в виду, что совершение сделок без намерения осуществлять предпринимательскую деятельность образует состав преступления, предусмотренного статьей 192-1 Уголовного кодекса. Поэтому указанные выше нормы Налогового Кодекса могут быть применены лишь при наличии итогового решения по уголовному делу, которым установлен факт совершения

данного преступления.

Касательно споров об оспаривании уведомлений налоговых органов, выставленных контрагентам юридических лиц, ликвидированных по основанию недействительности их регистрации в связи с допущенными при их создании нарушениями законодательства, которые носят неустранимый характер.

Налоговые органы считают, что такие юридические лица фактически являются лжепредприятиями.

В соответствии с подпунктом 4) пункта 4, пунктом 6 статьи 571 действующего Налогового Кодекса такие юридические лица снимаются с учета по НДС с даты их постановки на учет. Это обстоятельство согласно пункту 1 статьи 256 Налогового Кодекса исключает право контрагента (получателя товара) на отнесение в зачет сумм НДС.

Буквальное толкование этих норм дает основания считать, что ликвидация юридических лиц по указанному выше основанию является основанием для исключения у контрагентов из зачета сумм НДС, но не является основанием для исключения расходов из вычетов при определении налогооблагаемого дохода.

Таким образом, с позиции налогового законодательства сделки, совершенные ликвидированными впоследствии юридическими лицами, изначально являются ничтожными. Однако Гражданским кодексом не предусмотрены различия при определении правоспособности юридических лиц в зависимости от основания их ликвидации. В этой связи ликвидированное по основанию признания недействительной регистрации юридическое лицо имеет правоспособность с момента его создания до внесения записи о ликвидации в государственный регистр юридических лиц (статья 35, пункт 10 статьи 50 ГК).

По вопросу о возврате превышения по налогу на добавленную стоимость (далее – НДС) по нулевой ставке.

Как и по другим налоговым делам, вначале следует определить применимое налоговое законодательство с учетом налоговых периодов, в которых образовалось требуемое к возврату превышение.

Если превышение образовалось до 1 января 2009 года, применяется статья 25 Закона о введении в действие Налогового Кодекса от 10 декабря 2008 года. По превышению, образовавшемуся после 1 января 2009 года, подлежат применению нормы самого Налогового Кодекса (статьи 273, 635).

Судебная практика свидетельствует о том, что в основном налоговые органы отказывают в возврате превышения по НДС по нулевой ставке в связи с результатами применения системы управления рисками (далее – СУР), предусмотренной статьей 625 Налогового Кодекса.

Законом от 30 июня 2010 года указанная норма дополнена пунктом 1-1, согласно которому СУР используется для подтверждения суммы превышения НДС, подлежащего возврату. Эта норма введена в действие с 1 января 2009

года.

Вместе с тем в статьи 273, 635 Налогового Кодекса соответствующие дополнения не были внесены.

При этом из положений статьи 675 Налогового Кодекса однозначно следует, что в ходе тематической налоговой проверки по вопросу о подтверждении сумм НДС налоговый орган вправе назначить встречные проверки только непосредственных поставщиков проверяемого налогоплательщика. Данный вывод подтверждается и подпунктом 3) пункта 5 статьи 627 Налогового Кодекса, в котором дано понятие встречной проверки.

Есть вопросы касательно права налоговых органов на обращение в суд с исками к юридическим лицам-нерезидентам о взыскании налоговой задолженности.

Частью 3 статьи 32 ГПК предусмотрено, что иск, вытекающий из деятельности филиала или представительства юридического лица, может быть предъявлен также по месту нахождения филиала или представительства.

Судьи, полагающие, что налоговый орган не вправе обращаться с иском к юридическому лицу о взыскании налоговой задолженности, исходят из пункта 6 Нормативного Постановления Верховного Суда Республики Казахстан от 23 июня 2006 года № 5 «О судебной практике применения налогового законодательства».

Однако как одна из разработчиков проекта этого нормативного постановления могу утверждать, что данный вывод относится только к юридическим лицам-резидентам. В судебной практике того времени отсутствовали споры по искам налоговых органов к нерезидентам.

Достаточно много споров возникает по вопросу о законности начисления индивидуального подоходного налога (далее – ИПН) с доходов, не облагаемых у источника выплаты, в связи с получением физическим лицом имущественного дохода. В настоящее время эти споры в основном касаются налоговых периодов, когда действовал Налоговый кодекс от 12 июня 2001 года.

Например, недвижимое имущество было получено безвозмездно (в наследство), затем в течение года оно реализовано. В связи с отсутствием стоимости приобретения налоговые органы города Алматы считают, что стоимостью приобретения имущества является его стоимость, определенная Центром по недвижимости в целях исчисления налога на имущество. Налоговое управление по городу Семей считает, что в этом случае стоимость приобретения составляет 0.

Согласно пункту 2 статьи 166 Налогового Кодекса от 12 июня 2001 года в таких случаях следует исходить из оценочной стоимости объекта недвижимости.

В ряде постановлений Верховного Суда по конкретным делам выражена его позиция касательно понятия оценочной стоимости, в соответствии с кото-

рой в данном случае оценочная стоимостью является рыночная стоимость.

Как показывает судебная практика, в некоторых случаях налогоплательщик, получив уведомление налогового органа с требованием уплатить ИПН, обращается в суд с иском о признании сделки по реализации недвижимого имущества недействительной. Потом на основании решения суда подает заявление об оспаривании уведомления налогового органа.

Можно ли в этом случае признавать незаконными требования налогового органа?

Некоторые судьи считают, что оснований для признания незаконным уведомления не имеется, поскольку на дату завершения налоговой проверки оно соответствовало нормам налогового законодательства. Налогоплательщик вправе предъявить к виновной в признании недействительной сделки иск о взыскании убытков, причиненных уплатой налога и пени. Данное мнение заслуживает внимания.

По большинству дел по искам налоговых органов о взыскании сумм налогов и пеней с лиц, признанных виновными по статье 222 Уголовного кодекса (уклонение от уплаты налогов с организаций) суды отказывают в их удовлетворении. Верховный Суд соглашается с такими решениями по существу на том основании, что в результате преступных действий виновного лица уклонилась от уплаты налогов организация, при условии правомерных действий должностных лиц налоги были бы ею уплачены. Впоследствии организация вправе обратиться с иском в суд к виновному лицу о взыскании убытков в виде уплаченной в бюджет пени.

В последнее время возник вопрос об обоснованности исков налоговых органов о взыскании с физических лиц сумм ИПН, не исчисленных самим налогоплательщиком и не начисленных налоговым органом. Необходимо иметь в виду, что пунктом 1 статьи 622 Налогового Кодекса предусмотрено обращение в суд с иском о взыскании налоговой задолженности, которой являются сумма недоимки, а также неуплаченные суммы пеней и штрафов (подпункт 32) пункта 1 статьи 12 Налогового Кодекса). В свою очередь, подпунктом 5) указанной нормы определено, что недоимка – это исчисленные, начисленные и не уплаченные в срок суммы налогов и других обязательных платежей.

При удовлетворении заявлений налогоплательщиков суды часто ссылаются на пункт 11 нормативного постановления Верховного Суда от 23 июня 2006 года №5 «О судебной практике применения налогового законодательства». В этом пункте разъяснено, что суд обязан принять и оценить доказательства, представленные налогоплательщиком в обоснование своих возражений, независимо от того, представлялись ли эти доказательства налоговому органу в ходе налоговой проверки. Однако это положение не означает безусловную обязанность суда считать такие доказательства достоверными. Очевидно, что суд должен выяснять причины, по которым тот или иной документ не был пред-

ставлен при проведении налоговой проверки, источник его происхождения. Не секрет, что в некоторых случаях налогоплательщиками представляются подложные доказательства.

При составлении судебных актов по налоговым спорам следует учитывать их особенности. Надо указывать правильное наименование документа, которое является предметом оспаривания, основания начисления оспариваемых сумм налогов согласно акту налоговой проверки, проверить законность этих оснований.

В связи с тем, что налоговые дела с участием физических лиц рассматриваются судами общей юрисдикции, областным судам необходимо проводить семинарские занятия с судьями этих судов.

Франческа Верт,
судья финансового суда г.Фрайбурга,
эксперт проекта Германского общества по международному
сотрудничеству (GIZ)

Общие вопросы относительно работы финансовых судов в ФРГ

1. Соотношение финансовой подсудности и финансового/налогового управления (налоговых органов)

Финансовое управление обладает в Германии большой властью. Оно издает посредством налоговых платежных извещений свой собственный исполнительный титул, который оно само приводит в исполнение собственными органами исполнения. Как средство обжалования у налогоплательщика имеется в распоряжении, прежде всего, возражение (§347 налогового законодательства - АО). Возражение служит для самоконтроля налогового управления.

Если налоговое управление (местный налоговый орган) отклоняет возражение как недопустимое, то налогоплательщик может выдвинуть иск против налогового органа в финансовый суд (§33 Закона о финансовом суде - FGO). Но однако иск имеет предпосылкой, что прежде всего предварительно было произведено производство по жалобе в налоговом управлении (налоговом органе) (§40 Abs. 2 FGO).

Юрисдикция финансовых судов контролирует тем самым налоговое управление. Но финансовые суды начинают действовать только по ходатайству налогоплательщика, а не по долгу службы.

Финансовый суд проверяет правомерность налогового извещения. При этом действует принцип расследования по долгу службы, то есть финансовый суд исследует фактические обстоятельства по долгу службы. (§ 76 абз. 1 с. 1 FGO). Суд должен исследовать все существенные вопросы и исследовать до-

казательства.

Относительно ошибочности налогового извещения в законодательстве о налогах предусмотрено, что формальные ошибки могут быть исправлены (§ 126 AO). Отмена административного акта, который не является ничтожным, не может быть предметом претензии только потому, что он возник с нарушением предписаний о процедуре, форме или территориальной подсудности, если по предмету дела не могли бы быть приняты другие решения (§ 127 AO).

Далее необходимо учитывать, что финансовый суд должен сальдировать ошибки, обременяющие налогоплательщика, с ошибками, совершенными в его пользу (§ 177 AO).

Пример:

Налоговый орган не признал производственные расходы налогоплательщика размером в 10.000 €. Против этого налогоплательщик выдвигает иск в финансовый суд. Суд устанавливает, что в вычете производственных расходов было несправедливо отказано налоговым органом. Одновременно он устанавливает, что доходы в размере 10.000 € налогоплательщика не были декларированы. В результате он зачитывает ошибки, так что в итоге не возникает изменения налогового извещения. Тогда иск отклоняется как необоснованный.

Если суд приходит к выводу, что налоговый орган противоправно назначил слишком высокий налог, то суд отменяет налоговое извещение (§ 100 Abs. 2 AO). Тогда суд может сам установить налог с учетом мнения суда (§ 100 Abs. 2 FGO). Суд не имеет права выходить за рамки исковых требований, но он в своей позиции не связан позицией, изложенной в исках сторон (§ 96 Abs. 1 FGO).

2. Реакция финансовых судов в случае злоупотребления должностными полномочиями налогового органа

Если чиновник налогового управления злоупотребляет должностью, то само налоговое управление подключает прокуратуру. Это, как правило, возникает в том случае, если имеет место подкуп чиновника налогоплательщиком и установлено коррупционное поведение. Это производство тогда относится к уголовному производству, а не рассматривается в рамках финансовой подсудности.

Часто налогоплательщик выдвигает претензию в финансовый суд, что налоговый орган действовал произвольно. Но по предмету дела, тем не менее, устанавливается, что оспаривается неправильное применение права, которое по немецкому праву не представляет собой злоупотребления должностью.

Если вследствие нарушения должностных и служебных обязанностей носителя власти какой-то налог был установлен или взыскан в слишком низком

размере, или возмещение налогов было предоставлено неправомерно, то он сам может быть привлечен к ответственности персонально, если за нарушение должностных и служебных обязанностей грозит наказание (§ 32 АО).

3. Как регулируется бремя доказывания в производстве финансового суда?

Сторона, которая ссылается на благоприятное для нее урегулирование или факты, должна их доказать. Это означает, что финансовое управление несет бремя доказывания за факты, обосновывающие выплату налогов, и налогоплательщик – несет бремя доказывания за факты, уменьшающие налоги.

Относительно толкования налоговых законов в Германии

Толкование законов и формирование права относятся к признанным задачам и полномочиям судов. Согласно судебной практике Федерального Конституционного суда Германии (высший суд Германии) является необходимым отграничить истолкование законов от прерогативы законодателя корректировать законы.

Расширение сферы применения какого-либо закона путем аналогии позволено судам, только если законодательное урегулирование - при соотношении с его целью - является «неполным в отношении запланированного», и требующим дополнения. Предписание закона не является неполным - в этом смысле -, если законодатель сознательно ограничил сферу применения на совершенно определенные фактические обстоятельства. В таком случае, соответствующее смыслу применение судами какого-то предписания закона к не перечисленным в законе фактическим обстоятельствам запрещено даже и тогда, когда суды считают законодательное урегулирование неудавшимся (неудачным) с правополитической точки зрения. То есть – истолкование без наличия пробела («ниши»), вытекающей из систематики и смысла данного закона, является недопустимым. Истолкование может осуществляться как в пользу, так и как обременение, как налогоплательщика так и налогового органа.

4. Как финансовые суды применяют нормы международного налогового права; имеют ли международные нормы приоритет перед национальными налоговыми законами?

Международное право имеет в сфере налогового права, особенно в договорах об избежании двойного налогообложения (DBA), большое значение. В качестве специальной нормы они имеют приоритет перед иными налоговыми законами. (§ 2 АО). Однако национальный законодатель решает относительно специальных норм, которые могут «вытеснить» такие договоры (DBA). Подобное «Treaty-override» противоречит международному праву и делает обо-

снованным расторжение договоров об избежании двойного налогообложения. Истолкование этих договоров осуществляется финансовыми судами согласно международным правилам.

Новые импульсы для национального налогового права возникли при создании Европейского Сообщества. Европейское право все больше влияет на национальное налоговое право, а именно посредством:

- директив;
- судебной практики Европейского суда (EuGH);
- и соответствующего директивам истолкования положений национального права.

Относительно гармонизации косвенных налогов, например, налога с оборота, ст. 93 EGV содержит специальное основание требования. Так, немецкий закон о налоге с оборота (UstG) основывается на 6. Директив ЕС. По истолкованию Директив ответственны не национальные суды, а Европейский суд (EuGH) в Люксембурге. Если национальные суды имеют сомнения относительно толкования европейских Директив, то они должны представить вопросы по толкованию в Европейский суд. Этот суд принимает решение об обязательном толковании для всех стран - членов Европейского Союза.

Относительно гармонизации прямых налогов (например, подоходный налог) в договоре ЕС не имеется явно выраженного основания требования.

Национальное право относительно прямых налогов, тем не менее, массированно подвергается влиянию судебной практики Европейского суда, который реализует европейские запреты на дискриминацию в сравнении с национальным правом – и оттесняет национальное конституционное право.

Запреты на дискриминацию выводятся из четырех основных свобод внутреннего рынка:

- Свобода передвижения товаров
- Свобода услуг
- Свобода передвижения лиц
- Свобода передвижения капитала.

Согласно этому, граждане другого государства-члена ЕС не могут иметь худшее положение, чем граждане собственного государства. При этом запрет на дискриминацию влияет на особое обращение с гражданами стран ЕС в сравнении с гражданами третьих государств.

Европейский суд проверяет нарушение запрета на дискриминацию в 2 этапа:

1. этап: имеется нарушение основных свобод
2. этап: оправдано ли ограничение или дискриминация.

Чисто фискальные причины («основания») не обосновывают вторжения. Тем не менее, неотложные причины всеобщего существования могут быть оправдательной причиной. Сюда относятся:

- Предотвращение ухода от налогов и сокрытия налогов
- Избежание переезда налогоплательщика с целью уклонения от налоговой задолженности
- Борьба со злоупотреблением
- Опасность двойного вычета налогов, сохранение распределения по полномочиям по налогообложению
- Связность системы норм по составам налоговых фактических обстоятельств (когеренция).

5. Как реагируют финансовые суды на пробелы и противоречия в налоговом праве или таможенном праве?

Если имеется пробел в законе, то он «закрывается» посредством толкования.

Пример:

Согласно немецкому закону о подоходном налоге расходы за первоначальное («первое») обучение или первое профессиональное обучение не могут вычитаться из подоходного налога, уменьшая налог (§ 12 Nr. 5 закона о подоходном налоге (EStG)). Федеральный финансовый суд истолковывает это урегулирование так, что запрет на такой вычет не действует, если налогоплательщик до учебы завершил профессиональное («профтех») обучение.

См. также ответ на вопрос 4.

Могут ли суды признавать налоговые законы неконституционными?

Финансовые суды не могут признавать неконституционными налоговые законы. Только Федеральный Конституционный суд, высший суд Германии, имеет монополию на отклонение законов и может объявить налоговые законы неконституционными.

Если финансовый суд считает какой-либо налоговый закон неконституционным, то он должен представить в Федеральный Конституционный суд Германии этот закон, чтобы Конституционный суд принял решение относительно соответствия конституции. За последние годы примерно 5-10 налоговых зако-

нов были предъявлены финансовыми судами в Федеральный Конституционный суд Германии для принятия решения по ним.

Кроме того, налогоплательщик может выдвинуть в Федеральный Конституционный суд жалобу о том, что налоговый закон является неконституционным.

В прошлом многочисленные налоговые законы были объявлены неконституционными, например относительно недопустимой обратной силы налоговых законов, относительно неравного обращения с гражданами-налогоплательщиками, например, в связи с исключением из налогового учета расходов на проезд от квартиры до рабочего места (так называемая общая сумма на проезд), или из-за недостаточного учета в налогообложении расходов на содержание детей.

6. Возможно ли прощение налоговых долгов финансовыми судами?

Согласно § 227 закона о налогах (АО) налоговые органы могут (не должны!) полностью или частично («простить») освободить от налоговых долгов, если их взимание в соответствии с положением в каком-то конкретном деле было бы несправедливым. Если налогоплательщик выдвигает в налоговый орган ходатайство об освобождении (полностью или частично) от налога, и это ходатайство отклоняется, то налогоплательщик может выдвинуть иск в финансовый суд – в отношении отклонения такого ходатайства об освобождении. Тогда финансовый суд должен проверить, применил ли налоговый орган свое усмотрение без каких-либо правовых ошибок? Финансовый суд может вынести решение об «освобождении» от налога только тогда, когда усмотрение сократилось до «нуля», то есть когда освобождение обязательно должно быть рекомендовано.

7. Подчиняются ли судьи судебной практике президента (председателя) финансового суда, и может ли он давать судьям указания, обязательные для исполнения?

Нет. Действует независимость судей. Президент суда не может давать судьям указаний относительно судебных дел. Если президент суда вмешается в судебную практику, то ему угрожает дисциплинарное производство. Полномочия проведения такого дисциплинарного производства принадлежат министерству юстиции.

Налогообложение организаций, осуществляющих деятельность на территориях специальных экономических зон

Что же такое специальная экономическая зона?

Определение, данное в статье 1 Закона «О Специальных Экономических Зонах» гласит: СЭЗ - ограниченная территория РК с точно обозначенными границами, на которой создаются благоприятные условия для осуществления приоритетных видов деятельности. Таким образом, для СЭЗ характерна ограниченная территория с точно обозначенными границами. Так, в качестве примера, Указом Президента РК от 6 мая 2011г. внесены изменения в Указ от 29 июня 2001г. «О создании специальной экономической зоны «Астана - новый город», которым территория СЭЗ увеличена с 5900 га до 7092 га. В газете «Казахстанская правда» от 12 мая 2011г. кроме указа напечатано Приложение к указу в виде карты города с четко обозначенной территорией СЭЗ, которая охватывает только часть города Астаны.

Специальные экономические зоны создаются в целях развития и поддержки отраслей экономики, ускоренного развития регионов и решения социальных проблем, повышения эффективности предпринимательской деятельности, привлечения инвестиций, технологий и современного менеджмента, создания высокоэффективных и конкурентоспособных производств.

Необходимо отметить, что Казахстан был первой страной СНГ, разработавшей законодательство о свободных экономических зонах. Так, закон «О свободных экономических зонах в Казахской ССР» был принят 30 ноября 1990 г., то есть еще в период Советского Союза. Руководствуясь им, Верховный Совет РК издал ряд постановлений о создании СЭЗ в отдельных районах и городах. Однако впоследствии. Указом Президента Республики Казахстан «О мерах по упорядочению деятельности свободных экономических зон» от 5 марта 1994 г., многие постановления о создании СЭЗ были признаны утратившими силу.

В настоящий момент, согласно решению о создании специальных экономических зон, принятому Президентом Республики Казахстан, существуют следующие специальные экономические зоны:

1. СЭЗ «Астана - новый город» (*создана в соответствии с Законом РК от 26.01.1996г. в пределах территориальной границы города Астаны на период до 2027 года*); для целей строительства и производства стройматериалов, машиностроение, деревообрабатывающее производство, производство резиновых и пластмассовых изделий и фармацевтика;

2. СЭЗ «Оңтүстік» (*создана в соответствии с Законом РК от 26.01.1996г. на территории Сайрамского района Южно-Казахстанской области на пери-*

од до 01.07.2030 года); текстильная промышленность;

3. СЭЗ «Парк информационных технологий» (создана в соответствии с Законом РК от 26.01.1996г. на территории поселка Алатау Медеуского района города Алматы и прилегающих земель Алматинской области до 01.01.2028 года); IT-бизнес;

4. СЭЗ «Морпорт Актау» (создана в соответствии с Законом РК от 26.01.1996г на территории морского торгового порта, а также на части территории в пределах административно-территориальных границ города Актау Мангистауской области до 01.01.2028 года); производство товаров народного и хозяйственного потребления;

5. СЭЗ «Национальный индустриальный нефтехимический технопарк» (создана в соответствии с Законом РК от 06.07.2007г. на территории Атырауской области на период до 31.12.2032 года); нефтехимическое производство по глубокой переработке углеводородного сырья и выпуск нефтехимической продукции с высокой добавленной стоимостью;

6. СЭЗ «Бурабай» (создана в соответствии с Законом РК от 06.07.2007г. на территории Щучинского района Акмолинской области на период до 01.12.2017 года), туристский кластер;

Помимо шести действующих СЭЗ будет рассмотрена возможность создания в ближайшие годы двух дополнительных.

В частности, планируется создание СЭЗ на базе «Назарбаев Университет», на территории которой в последующем будут созданы подразделения международных компаний, специализирующихся на научно-исследовательских работах.

Еще одна СЭЗ по информации Агентства «Хабар» планируется к созданию на приграничной зоне Хоргос – торгово-экономическая зона между Китаем и Казахстаном и СЭЗ «Каспий» в Мангистауской области на границе с Туркменистаном. Они предоставят Казахстану возможность активно участвовать в процессах международной торговли.

Справедливости ради, следует отметить, что по данным Министерства финансов Республики Казахстан, на начало 2011 года в СЭЗ было зарегистрировано 53 предприятия, из них бездействовали 35, активными были лишь 18. При этом их обороты не превысили 45 млрд. тенге.

В частности, Налоговое управление Астана-Жана-кала в письме от 12 мая текущего года сообщает, что 25 мая 2009 г., в связи с введением в действие НК от 10 декабря 2008 г. и письма налогового комитета МФ от 15 мая 2009 г. налогоплательщики, состоявшие на 1 января 2009 г. на регистрационном учете по НДС по месту осуществления деятельности на территории СЭЗ, переданы в налоговые органы по месту нахождения согласно п.1 ст. 270 НК, то есть они обязаны предоставлять декларации по НДС в налоговый орган по месту нахождения.

Положениями Налогового Кодекса (статья 150) определены условия, при одновременном соответствии которым юридические лица признаются организациями, осуществляющими деятельность на территориях СЭЗ. В частности, юридические лица, должны одновременно соответствовать следующим условиям:

1) состоять на регистрационном учете в налоговых органах на территориях СЭЗ;

2) не иметь структурных подразделений за пределами территорий СЭЗ;

3) не менее 90% совокупного годового дохода должны составлять доходы, подлежащие получению (полученные) от реализации товаров собственного производства (работ, услуг) следующих видов деятельности, соответствующих целям создания СЭЗ:

- проектирование, разработка, внедрение, опытное производство и производство программного обеспечения, баз данных и аппаратных средств;
- создание новых информационных технологий на основе искусственных иммунных и нейронных систем;
- проведение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ по созданию и внедрению проектов в области информационных технологий;
- производство машин для обработки текстов, копировально-множительного оборудования, адресовальных машин, калькуляторов, кассовых аппаратов, маркировальных машин, билетно-кассовых машин, производство других офисных машин и оборудования, электронных вычислительных машин и прочего оборудования для обработки информации;
- производство электро- и радиоэлементов, передающей аппаратуры, аппаратуры для приема, записи и воспроизведения звука и изображения;
- производство бытовых электрических приборов;
- производство готовых текстильных изделий, кроме одежды;
- др. виды деятельности *(всего 32 вида деятельности)*.

Перечень товаров собственного производства (работ, услуг) по видам деятельности, соответствующим целям создания СЭЗ, утвержден постановлением Правительства Республики Казахстан № 703 от 13 мая 2009 года «Об утверждении перечня товаров собственного производства (работ, услуг) по видам деятельности, соответствующим целям создания СЭЗ».

Отнесение полученных (подлежащих получению) доходов к доходам от видов деятельности, соответствующих целям создания СЭЗ, осуществляется на основании подтверждения исполнительного органа, созданного на территории СЭЗ, или администрации СЭЗ.

Для получения документа, подтверждающего отнесение полученных (подлежащих получению) доходов участника СЭЗ к доходам от видов деятельно-

сти, соответствующих целям создания СЭЗ, участнику СЭЗ необходимо обратиться в администрацию СЭЗ с соответствующим заявлением, к которому прилагаются следующие документы:

1) справка о фактическом объеме реализованных товаров собственного производства (работ, услуг) с разбивкой по видам деятельности, включая технические и экономические обоснования;

2) бухгалтерский баланс и отчет о доходах и расходах по результатам деятельности за истекший финансовый год;

3) нотариально засвидетельствованная копия аудиторского отчета за истекший финансовый год (представляют только юридические лица, для которых законодательными актами Республики Казахстан установлено обязательное проведение аудита);

4) копии договоров по видам, подвидам деятельности, соответствующие целям создания СЭЗ, и копии актов выполненных работ (на бумажном и электронном носителях).

Администрация СЭЗ выдает подтверждение в срок не позднее 30 календарных дней с даты поступления заявления.

Порядок и формы выдачи участникам СЭЗ подтверждения об отнесении доходов, полученных (подлежащих получению) участником СЭЗ, к доходам от видов деятельности, соответствующих целям создания СЭЗ, утверждены приказом Министра индустрии и торговли РК от 05.02.2009 г. №31 «Об утверждении Правил выдачи подтверждения участникам СЭЗ».

Налоговым кодексом определена категория налогоплательщиков, которые не относятся к организациям, осуществляющим деятельность на территориях СЭЗ, а именно:

1) недропользователи;

2) организации, производящие подакцизные товары;

3) организации, применяющие специальные налоговые режимы;

4) организации, применившие преференции.

1.1 недропользователи. Согласно закону о недрах и недропользовании недропользователем является физическое или юридическое лицо, обладающее, в соответствии с этим указом, правом на проведение операций по недропользованию.

2.1 организации, производящие подакцизные товары. К таковым относятся; согласно ст. 279 НК; предприятия, производящие все виды спирта, алкогольной продукции; табачные изделия; бензин, за исключением авиационного, дизельное топливо; моторные транспортные средства, предназначенные для перевозки 10 и более человек, с объемом двигателя более 3000 кубических сантиметров, за исключением микроавтобусов, автобусов и троллейбусов; автомобили легковые и прочие моторные транспортные средства, предназначенные для перевозки людей, с объемом двигателя более 3000 кубических сантиме-

тров (кроме автомобилей с ручным управлением специально предназначенных для инвалидов; моторные транспортные средства на шасси легкового автомобиля с платформой для грузов и кабиной водителя, отделенной от грузового отсека жесткой стационарной перегородкой, с объемом двигателя более 3000 куб.сантиметров (кроме автомобилей специально предназначенных для инвалидов); сырая нефть, газовый конденсат; и производящие спиртосодержащую продукцию медицинского назначения, зарегистрированную в качестве лекарственного средства.

3.1 организации, применяющие специальные налоговые режимы. К ним относятся субъекты малого бизнеса, работающие на основе разового талона, патента или на основе упрощенной декларации, а также крестьянские и фермерские хозяйства и юридические лица—производители сельскохозяйственной продукции и сельские потребительские кооперативы.

4.1 организации, применяющие преференции. К ним относятся, согласно ст. 123 НК, налогоплательщики, применяющие инвестиционные налоговые преференции по объектам преференций, впервые вводимым в эксплуатацию на территории РК в виде зданий и сооружений производственного назначения, машин и оборудования, а также, предприятиями-недропользователями в рамках контрактов на добычу полезных ископаемых, заключенных в период с 1 января 2009 г. до 1 января 2012 г., кроме того, преференций по последующим расходам на реконструкцию, модернизацию зданий и сооружений производственного назначения по контрактам недропользователей, которым правительство РК дало разрешение на применение преференций.

Выше мы с вами рассмотрели виды деятельности, осуществляемые на территории СЭЗ и порядок регистрации предприятий СЭЗ. Какие же льготы предусмотрены Налоговым кодексом для таких организаций (статья 151 НК РК)?

Итак, по корпоративному подоходному налогу сумма исчисленного КПП уменьшается на 100 процентов.

Земельный налог - по объектам налогообложения, расположенным на территории СЭЗ и используемым при осуществлении видов деятельности, соответствующих целям создания СЭЗ, к ставкам земельного налога применяется коэффициент ноль (0).

Налог на имущество - по объектам налогообложения, расположенным на территории СЭЗ и используемым при осуществлении видов деятельности, соответствующих целям создания СЭЗ, применяется ставка ноль процентов (0%) к среднегодовой стоимости объектов налогообложения.

Также существовали значительные льготы по НДС:

- освобождение от НДС оборотов по реализации на территориях СЭЗ товаров собственного производства (работ, услуг) от осуществления видов деятельности, соответствующих целям создания СЭЗ, а также объектов административного и производственного назначения (*офисные, промышленные здания и*

склады), строительно-монтажных работ по таким объектам в соответствии с проектно-сметной документацией, предназначенным для осуществления на территориях СЭЗ видов деятельности, соответствующих целям создания СЭЗ;

- освобождение от НДС оборотов по реализации товаров, реализуемых на территории СЭЗ, потребляемых в процессе осуществления на территориях СЭЗ видов деятельности, соответствующих целям создания СЭЗ;

- обложение НДС по нулевой ставке (0%) оборотов по реализации на территории СЭЗ товаров (за исключением электроэнергии, бензина, дизельного топлива и воды), полностью потребляемых в процессе строительства и ввода в эксплуатацию объектов административного и производственного назначения в соответствии с проектно-сметной документацией, предназначенных для осуществления на территориях СЭЗ видов деятельности, соответствующих целям создания СЭЗ.

Однако с 1 января 2009 года внесен ряд изменений в налогообложение предприятий СЭЗ, и данные льготы по НДС отменены, что необходимо учитывать в правоприменительной практике.

В заключение хотел бы отметить, что Законом «О СЭЗ», в частности, статьей 12, предусмотрены гарантии прав участников специальных экономических зон: в случае досрочного упразднения или изменения правового режима специальной экономической зоны, включая изменение границ ее территории, участникам специальной экономической зоны гарантируется право продолжения такой деятельности на условиях, предусмотренных соглашением о ведении деятельности, до окончания срока, на который создается специальная экономическая зона, но не более десяти лет. Следует также сказать, что состоявшейся судебной практики по налоговым делам, связанным с деятельностью предприятий, состоящих на регистрационном учете в ГУ «Налоговый комитет Астана-Жана-кала», в суде г.Астаны нет. Так, за все время рассмотрено СМЭС г.Астаны в 2010 г. всего одно дело по заявлению ТОО «Интерстрой-А» к ГУ «Налоговый комитет Астана-Жана-кала» о признании незаконным и недействительным акта документальной налоговой проверки № 610 от 4 мая 2007 г. и уведомления от 4 мая 2007 г. о начислении НДС на сумму 23249101 тенге, уменьшения зачетной стороны на 53925141 тенге, пени 327699 тенге.

Налоговая проверка. Порядок обжалования актов и действий (бездействия) налоговых органов

Целью налоговой проверки является осуществление контроля за соблюдением налогоплательщиком законодательства Республики Казахстан, в том числе в области налогообложения, пенсионного обеспечения и социального страхования. Задача налоговой проверки состоит в установлении соответствия требованиям налогового законодательства исполнением проверяемым налогоплательщиком налогового обязательства и документальное подтверждение органами налоговой службы фактов выявленных налоговых правонарушений и отражение их в акте.

При проведении налоговых проверок должностные лица органов налоговой службы руководствуются Кодексом Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс), антикоррупционным законодательством и иными нормативными правовыми актами Республики Казахстан.

Налоговый кодекс закрепляет следующие виды проверок:

- 1) документальная проверка;
- 2) рейдовая проверка;
- 3) хронометражное обследование.

В свою очередь, документальные проверки бывают четырех видов:

1) комплексная проверка – проверка всех видов налоговых отчислений по всем видам налогов;

2) тематическая проверка – проверка по отдельным видам налогов, пенсионных и социальных отчислений и т.д.

3) встречающая проверка — проверка органом налоговой службы лиц, осуществлявших операции с налогоплательщиком (налоговым агентом), в отношении которого органом налоговой службы проводится комплексная или тематическая проверка, с целью получения дополнительной информации о таких операциях для использования в ходе проверки указанного налогоплательщика.

4) дополнительная проверка — проверка, которая проводится на основании решения органа налоговой службы по жалобе налогоплательщика на результаты проведенной налоговой проверки.

Рейдовая проверка проводится органами налоговой службы выборочно по вопросам соблюдения налогоплательщиком:

- 1) постановки налогоплательщиков на регистрационный учет в налоговых

органах;

- 2) правильности применения контрольно-кассовых машин;
- 3) наличия разового талона и иных разрешительных документов;
- 4) соблюдения правил лицензирования и условий производства, хранения и реализации отдельных видов подакцизных товаров и видов деятельности, находящихся в компетенции органов налоговой службы.

Хронометражные обследования проводятся налоговыми органами с целью установления фактического дохода налогоплательщика и фактических затрат, связанных с получением дохода.

Налоговые проверки подразделяются на следующие типы:

1) плановые - комплексные и тематические проверки, осуществляемые согласно плану налоговых проверок, который утверждается ежегодно уполномоченным органом. План налоговых проверок составляется на основе анализа представленной налогоплательщиком (налоговым агентом) налоговой отчетности, сведений уполномоченных государственных органов, а также других документов и сведений о деятельности налогоплательщика (налогового агента);

2) внеплановые - налоговые проверки, осуществляемые по основаниям, предусмотренным в НК, например:

- по заявлению самого налогоплательщика (налогового агента);
- по основаниям, предусмотренным Уголовно-процессуальным кодексом Республики Казахстан;
- в случае представления налогоплательщиком (налоговым агентом) дополнительной налоговой отчетности за ранее проверенный налоговый период с целью проверки достоверности отраженных сведений в такой дополнительной налоговой отчетности и другие.

Внеплановые проверки могут осуществляться за ранее проверенный период.

Комплексные налоговые проверки проводятся не чаще одного раза в год;

Тематические - не чаще одного раза в полугодие по одному и тому же виду налога и другому обязательному платежу в бюджет. Для субъектов малого предпринимательства установлена периодичность не чаще одного раза в год.

Периодичность проведения хронометражного обследования устанавливается руководителем налогового органа.

Общий срок проведения проверки составляет 30 рабочих дней с момента вручения налогоплательщику предписания о проведении проверки. Тридцатидневный срок может быть увеличен до 60 дней, в случае если у налогоплательщика есть структурные подразделения.

Также срок проведения проверки может быть приостановлен на время, пока налогоплательщик по письменному требованию налогового органа представляет в его адрес запрашиваемые документы, и на время направления запроса в

отношении налогоплательщика в иностранные государства.

Перед началом проверки налогоплательщику должно быть вручено Предписание на ее проведение, подписанное руководителем налогового органа, в котором в обязательном порядке указывается следующее: 1) дата и номер регистрации предписания в налоговом органе; 2) наименование налогового органа, который проверяет; 3) полное наименование налогоплательщика; 4) идентификационный номер; 5) вид проверки; 6) должности, фамилии, имена, отчества проверяющих лиц, а также иных лиц, привлекаемых к проведению проверки; 7) срок проведения проверки; 8) при документальных проверках указывается проверяемый налоговый период.

Законодатель предусматривает иные требования к содержанию рейдовых проверок, а именно: в предписании указывается территория, на которой назначена проверка; круг вопросов, подлежащих выяснению. Кроме того, в предписании не указывается конкретное предприятие, которое будет проверяться, его РНН, а также не указывается срок проведения проверки.

Имеют свои особенности и предписания на проведение тематических, дополнительных, встречных проверок, в частности в предписании должно быть указано: проверяемый вид налога и другого обязательного платежа в бюджет; вопросы отражения полноты и своевременности удержания и (или) перечисления обязательных пенсионных взносов.

При изменении срока проверки, состава проверяющих и иных изменениях составляется дополнительное предписание. В нем должны быть указаны номер и дата регистрации предыдущего предписания и соответственно сами изменения.

Закон дает возможность налогоплательщику не допускать на свою территорию или в помещение для проведения налоговой проверки должностных лиц органа налоговой службы в четырех случаях: если предписание не вручено, либо не оформлено в установленном порядке; если сроки проверки, указанные в предписании, не наступили или истекли.

Например: предписание вручено налогоплательщику на 30 дней. Эти 30 дней истекли, акт проверки вручили на 10 день. Как это расценить - проверка с предписанием, или без предписания, что является отменой уведомления. Хотя по существу акт проверки-законный.

Датой окончания проверки считается дата вручения налогоплательщику под роспись одного из экземпляров акта налоговой проверки (акт составляется в двух экземплярах). В самом акте должны быть указаны: 1) место проведения налоговой проверки, дата составления акта; 2) вид проверки; 3) должности, фамилии, имени, отчества должностных лиц органа налоговой службы, проводивших налоговую проверку. Например, допустим, в предписании указаны двое, начинали проверку двое, однако акт подписан только одним из них. Является ли это основанием к отмене уведомления? 4) полное наименование

налогоплательщика; 5) место нахождения, банковские реквизиты налогоплательщика и РНН; 6) фамилии, имени, отчества руководителя и должностных лиц, ответственных за ведение налоговой и бухгалтерской отчетности и уплату налогов и других обязательных платежей в бюджет; 7) сведений о предыдущей проверке и принятых мерах по устранению ранее выявленных нарушений налогового законодательства; 8) проверяемый налоговый период и общие сведения о документах, представленных вами для проведения проверки; 9) подробное описание налогового нарушения со ссылкой на соответствующую норму налогового законодательства Республики Казахстан; 10) непосредственно результаты проверки.

Порядок обжалования актов и действий (бездействия) налоговых органов

В случае несогласия с результатами проведенной налоговой проверки, законодательство РК предусматривает два способа защиты налогоплательщиком своих прав — судебный и внесудебный порядок.

По окончании налоговой проверки налогоплательщик вправе сразу же обратиться с жалобой на результаты налоговой проверки в суд, не обращаясь с жалобой в вышестоящие органы налоговой службы. Жалоба на результаты налоговой проверки рассматривается в суде в порядке производства по делам об оспаривании решений, действий (бездействия) государственных органов на основании главы 27 Гражданского процессуального кодекса РК.

Жалоба на результаты налоговой проверки может быть подана в течение 3 месяцев со дня вручения налогоплательщику уведомления.

Вместе с тем, п. 10 Нормативного Постановления Верховного Суда РК «О судебной практике применения налогового законодательства» от 23.06.2006г. предусматривает, что если налогоплательщиком Уведомление или Акт проверки были предварительно обжалованы в вышестоящем органе налоговой службы, то 3-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.

Г.Б. Абдулина,
*главный эксперт юридического управления Налогового комитета
Министерства финансов Республики Казахстан*

Проблемные вопросы рассмотрения дел в области налогообложения. Порядок налогообложения нерезидентов

Как сказал Глава Государства Нурсултан Абишевич Назарбаев в Послании народу Казахстана «Повышение благосостояния граждан Казахстана - главная цель государственной политики» (6 февраля 2008 года), необходимо предусмотреть снижение общей налоговой нагрузки для несырьевых секторов экономики, особенно для малого и среднего бизнеса. Ожидаемые потери бюджета должны быть компенсированы за счет повышения экономической отдачи от добывающего сектора.

В этой связи налоговая политика государства по ряду вопросов изменилась.

Уменьшена налоговая нагрузка для малого и среднего бизнеса, вместе с тем отменена стабильность налогового режима для недропользователей, за исключением соглашений о разделе продукции, заключенных до 1 января 2009 года (пункт 2 статьи 308 Налогового Кодекса).

Поэтому, в первую очередь, хотелось бы обратить внимание на то, что, несмотря на внесенные изменения в налоговое законодательство, при рассмотрении налоговых споров необходимо руководствоваться нормами налогового законодательства, действовавшими в проверяемом налоговом периоде (за исключением недропользователей в период действия стабильности налогового режима).

Я озвучила указанное в связи с тем, что в судебной практике имеют место случаи, когда незаконность произведенного налоговым органом начисления сумм налогов суды обосновали тем, что в проверяемом налоговом периоде действительно действовали другие нормы налогового законодательства, которые и применил налоговый орган, однако, как указывают суды в решениях, «впоследствии законодатель уточнил норму Налогового Кодекса».

Такое утверждение судов мы считаем в корне неверным, поскольку указанное прямо свидетельствует, на наш взгляд, о неправильном применении судами норм материального права.

Я понимаю, что многие из присутствующих сейчас могут сказать, что у налоговых органов есть право на обжалование судебных актов вплоть до надзорной судебной коллегии по гражданским и административным делам Верховного Суда Республики Казахстан и Генеральной Прокуратуры Республики Казахстан.

Да, у нас такое право есть, и мы им добросовестно пользуемся. Более того,

у нас есть приказ председателя Налогового комитета Министерства финансов Республики Казахстан «О дальнейших мерах совершенствования работы юридических служб налоговых органов», в соответствии с которым юридические службы обязаны обжаловать до последней судебной инстанции каждый судебный акт, принятый не в пользу налоговых органов.

Вместе с тем, хотелось бы, чтобы судебная практика по налоговым спорам по республике была одинаковой, чтобы мы нашли понимание по данному вопросу и другим вопросам абсолютно со всеми судами, начиная со специализированных межрайонных экономических судов.

Другим проблемным вопросом, скажем так, общего характера, является и принятие судами документов, не представленных к налоговой проверке. Мы понимаем, что такое положение имеется в Нормативном Постановлении Верховного Суда Республики Казахстан «О судебной практике применения налогового законодательства» от 23 июня 2006 года № 5 (пункт 11 Нормативного постановления *«суд обязан принять и оценить доказательства, представленные налогоплательщиком в обоснование своих возражений по уведомлению или акту налоговой проверки, независимо от того, представлялись ли эти доказательства налогоплательщиком налоговому органу в ходе проверки либо обжалования ее результатов вышестоящему налоговому органу»*).

Но на наш взгляд, указанное является несправедливым по отношению к налоговым органам. Более того, противоречащим нормам законодательства, в связи с чем считаем, что как данную норму Нормативного Постановления, так и такую судебную практику необходимо изменить.

Так, к примеру, при обжаловании уведомления о результатах налоговой проверки налогоплательщики только в суд представляют ряд первичных документов. Зачастую это не один и два документа, а сотни и тысячи.

При рассмотрении дела суд, руководствуясь указанным требованием Нормативного Постановления, принимает во внимание представленные налогоплательщиком документы.

При этом давайте рассмотрим детально, каким образом все это происходит. Суд, не обладая специальными знаниями в области налогообложения, поручает представителю налогового органа проверить: подтверждают ли представленные документы доводы налогоплательщика или нет.

Если в ходе налоговой проверки проверяющий имеет возможность сопоставить данные первичных документов с данными бухгалтерского и налогового учета налогоплательщика, в необходимых случаях провести встречные проверки поставщиков и направить необходимые запросы в иные государственные органы, то при проверке отдельных документов в ходе судебного разбирательства представитель налогового органа такой возможности не имеет, поэтому при изучении отдельно взятых документов, представленных налогоплательщиком, представить по ним возражения также не может, поскольку ему

не с чем сопоставить данные, отраженные в этих документах.

В таких случаях, обосновывая решение тем, что «представители налогового органа не представили возражения на предоставленные документы» суд принимает их во внимание и выносит решение в пользу налогоплательщика.

Проведение судебно-экономической (либо судебно-бухгалтерской) экспертизы по данным делам также не приведет к правильному разрешению дела, поскольку это экономическая либо бухгалтерская экспертиза, а не налоговая.

В этой связи предлагаем два варианта разрешения данной проблемы:

1. Дополнить Гражданский процессуальный кодекс Республики Казахстан нормой, позволяющей в указанном выше случае судам назначать налоговую проверку за период, по которому произведено начисление оспариваемых налогов. При этом также необходимо внести соответствующие изменения в Налоговый кодекс, а также предусмотреть, что в таком случае срок исковой давности по налоговому обязательству (5 лет) не учитывается.

2. Не учитывать представленные в суд документы, не представленные налогоплательщиком в ходе налоговой проверки, поскольку налогоплательщик имеет право подать в налоговый орган заявление о проведении проверки за ранее проверенный период и будет иметь возможность представить документы, которые он ранее не представил.

Отмечаем, что, на наш взгляд, не соответствующей нормам законодательства является данная норма Нормативного Постановления, поскольку в данном случае уведомление о результатах налоговой проверки является правовым актом государственного органа.

В соответствии со статьей 5 Закона Республики Казахстан «Об административных процедурах» правовой акт должен соответствовать требованиям законодательства.

На момент вынесения уведомления о результатах налоговой проверки указанный выше правовой акт соответствовал требованиям налогового законодательства, соответственно, отмена его, как незаконного полностью либо в части, является неправильной.

Наряду с указанным, считаем необоснованным выделение из гражданского дела в отдельное производство части уведомления о результатах налоговой проверки в случае, когда налогоплательщиком подано в суд заявление об оспаривании его в полном объеме.

Так, имеет место случай, когда при оспаривании налогоплательщиком уведомления в полном объеме (КПН, НДС и КПН с нерезидента) судом выделено в отдельное производство обжалование уведомления в части НДС и КПН в части, то есть даже само начисление налога разделено по вопросам.

На наш взгляд, ГПК не позволяет производить такое действие. К тому же, как указывалось выше, поскольку оспаривается правовой акт государственного органа, то его нельзя поделить по частям.

Еще одним проблемным вопросом, несмотря на принятый в 2008 году и вступивший в действие с 1 января 2009 года Налоговый кодекс, в отдельных случаях остается вопрос возврата государственной пошлины по решениям судов о взыскании ее с налоговых органов.

Так, согласно статье 548 действующего с 1 января 2009 года Налогового Кодекса, возврат государственной пошлины по решениям судов о взыскании ее с государственных учреждений осуществляется налоговыми органами по месту ее уплаты при условии, что налоговое заявление представлено налогоплательщиком не позднее трехлетнего срока со дня зачисления государственной пошлины в бюджет.

Необходимо отметить, что возврат налогов и пошлин, в том числе и государственной пошлины, относится к налоговому администрированию, то есть, несмотря на то, когда было вынесено решение и когда зачислена государственная пошлина в бюджет, порядок возврата определен указанной выше статьей Налогового Кодекса.

На наш взгляд, Налоговым кодексом полностью решена имевшая ранее место проблема возмещения налогоплательщикам сумм государственной пошлины по решениям судов.

Вместе с тем, имеют место случаи, когда, несмотря на положения Налогового Кодекса, суды выносят исполнительные листы о взыскании с налоговых органов суммы государственной пошлины по решениям судов и судебные исполнители пытаются принудительно взыскать сумму государственной пошлины с государственных учреждений путем выставления инкассовых распоряжений, тем самым игнорируя требования законодательства и парализуя деятельность налоговых органов.

Необходимо отметить масштабность данной проблемы, поскольку инкассовые распоряжения не могут быть исполнены вследствие того, что законодателем определен иной порядок возврата государственной пошлины, а невозможность исполнения инкассовых распоряжений влечет неисполнение налоговыми органами обязательств по уплате платежей, в том числе коммунальных, соответственно, без электричества не могут работать ни серверы налоговых органов, ни информационные системы, что влечет невозможность как регистрации лиц в качестве налогоплательщиков, так и оказание государственных услуг.

Учитывая изложенное, просим учесть действующие нормы налогового законодательства и не выносить исполнительные листы в части возврата государственной пошлины с государственных учреждений.

Вкратце я озвучила те общие «наболевшие» проблемные вопросы по налоговым спорам, не вдаваясь в проблемные вопросы по отдельным делам, поскольку спецификой налоговых споров является то, что каждый спор по своему индивидуален.

Отдельно хочу осветить второй вопрос своего доклада: «Порядок налого-

обложения нерезидентов». При этом не буду раскрывать весь порядок налогообложения, а лишь остановлюсь на вопросах, зачастую являющихся в последнее время предметом судебных разбирательств.

Пунктом 5 статьи 2 Налогового Кодекса установлен приоритет норм международных договоров, ратифицированных Республикой Казахстан, перед нормами национального налогового законодательства.

Вместе с тем, в каждой из заключенных с иностранными государствами конвенций об устранении двойного налогообложения установлено, что любой термин, не определенный в конвенциях, подлежит применению в том значении, которое ему дано в это время законодательством Республики Казахстан применительно к налогам, то есть налоговым законодательством.

Однако указанные нормы конвенций иногда не учитываются судами при рассмотрении гражданских дел по заявлениям юридических лиц-нерезидентов об оспаривании решений уполномоченного органа об отказе в возврате подоходного налога с нерезидентов.

Так, при выплате дохода нерезиденту налоговый агент-резидент Республики Казахстан удерживает у источника выплаты сумму подоходного налога с нерезидентов, которая размещается на условном банковском вкладе в казахстанском банке.

Юридическое лицо-нерезидент имеет право на возврат удержанной суммы налога в случае, если он в соответствии с нормами конвенции об избежании двойного налогообложения не образовал на территории Республики Казахстан «постоянное учреждение».

Порядок возврата подоходного налога с нерезидентов регулируется статьей 217 Налогового Кодекса.

Если нерезидент считает, что он осуществлял деятельность на территории Республики Казахстан без образования «постоянного учреждения» в целях применения конвенции, то он подает налоговое заявление с приложением документов, предусмотренных статьей 217 Налогового Кодекса, на возврат подоходного налога в налоговый орган, являющийся вышестоящим по отношению к налоговому органу, в котором состоит на налоговом учете налоговый агент.

Налоговый орган рассматривает заявление на возврат и принимает решение о возврате налога либо об отказе в возврате.

В случае несогласия с таким решением нерезидент вправе подать такое заявление в уполномоченный орган, то есть Налоговый комитет Министерства финансов Республики Казахстан.

Налоговый комитет рассматривает заявление с предоставленными документами и принимает решение о возврате либо об отказе в возврате налога.

При этом такие понятия, как «дата начала осуществления нерезидентом деятельности на территории Республики Казахстан» и «строительная площадка», конвенциями не определены.

В этой связи необходимо в силу требований конвенций обратиться к нормам налогового законодательства.

Статьей 527 Налогового Кодекса, действовавшего до 1 января 2009 года (поскольку споры пока возникают по периодам до 2009 года, то необходимо рассмотреть положения ранее действовавшего Налогового Кодекса), прямо установлено, что датой начала осуществления деятельности нерезидента на территории Республики Казахстан является дата заключения договора (контракта).

Кроме того, Налоговым кодексом определено и понятие строительной площадки. Так, согласно пункту 2 статьи 177 Налогового Кодекса, действовавшего до 1 января 2009 года, под строительной площадкой (объектом) понимается место осуществления деятельности по возведению и (или) реконструкции объектов недвижимости, в том числе строительство зданий, сооружений и (или) проведение монтажных работ, строительство и (или) реконструкция мостов, дорог, каналов, укладка трубопроводов, монтаж энергетического, технологического или иного оборудования и (или) осуществление прочих схожих работ.

Вопреки изложенному, судами при рассмотрении данной категории налоговых споров не учитываются нормы национального законодательства, а срок выполнения работ исчисляется согласно условиям договора, заключенного между нерезидентом и резидентом. К примеру, если в договоре указано, что работы начнут осуществляться через 15 дней после приезда сотрудников нерезидента, то суд исчисляет дату начала деятельности с этой даты, игнорируя требования налогового законодательства.

Кроме того, не учитывается то, что, к примеру, в Конвенции с Украиной предусмотрено, что нерезидент образует постоянное учреждение и в случае оказания услуг на территории Республики Казахстан свыше 6 месяцев.

Если посмотреть требования Гражданского кодекса, а именно его особенную часть, то там четко прослеживается, что и договор подряда необходимо расценивать не иначе как договор оказания услуг.

Однако, и нерезиденты утверждают, что их деятельность должна была бы подпасть под понятие «строительная площадка», если бы они осуществляли деятельность свыше 12 месяцев, тогда как они ремонтируют оборудование, и суды их в этом поддерживают, не учитывая того, что как возведение, так и реконструкция объекта недвижимости нерезидентом не производилась.

В этой связи обращаем внимание на то, что ранее (в 2009 году) судебная практика по данной категории дел была прямо противоположной, то есть в пользу налоговых органов. Что же изменилось с тех пор, в то время как законодательство не поменялось?

Особенности международного налогообложения

Особенности международного налогообложения предусмотрены в разделе 7 Кодекса Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» от 10.12.2008 года за № 99-IV (далее Налоговый Кодекс).

Основными принципами международного налогообложения являются получение доходов резидентов и нерезидентов Республики Казахстан из источников в Республике Казахстан, а также доходов, полученных из источников за пределами Республики Казахстан.

Резидентами Республики Казахстан в целях налогообложения в Республике Казахстан признаются физические лица, постоянно пребывающие в Республике Казахстан или непостоянно пребывающие в Республике Казахстан, но центр жизненных интересов которых находится в Республике Казахстан.

Физическое лицо-нерезидент признается постоянно пребывающим в Республике Казахстан для текущего налогового периода, если оно находится в Республике Казахстан не менее 183 (ста восьмидесяти трех) календарных дней в любом последовательном двенадцатимесячном периоде, оканчивающемся в текущем налоговом периоде, а также если количество дней пребывания в Республике Казахстан в текущем налоговом периоде и двух предыдущих налоговых периодов составляет не менее 183 (ста восьмидесяти трех) календарных дней, определяющихся с применением коэффициентов, в соответствии с пунктом 2 статье 189 Налогового Кодекса.

Нерезидентами в целях налогообложения Республики Казахстан в соответствии со статьей 190 признаются физические и юридические лица, не являющиеся резидентами согласно статьи 189 Налогового Кодекса.

В соответствии с подпунктом 2 пункта 1 статьи 190 Налогового Кодекса, нерезидентами также являются иностранцы или лица без гражданства, которые признаются нерезидентами в соответствии с положениями международного договора об избежании двойного налогообложения. При этом согласно пункту 2 статьи 190 Налогового Кодекса такое физическое лицо-нерезидент обязано представить налоговому агенту или в налоговый орган по месту пребывания (жительства) не позднее даты получения дохода или при подаче налоговой отчетности документ, подтверждающий резидентство нерезидента, соответствующий требованиям пункта 4 статьи 219 Налогового Кодекса и нотариально засвидетельствованную копию документа, удостоверяющего личность (паспорт).

Юридические лица-нерезиденты в целях налогообложения подразделяются на осуществляющих деятельность без образования постоянного учреждения

и осуществляющих деятельность с образованием постоянного учреждения в Республике Казахстан.

Доходы юридического лица-нерезидента, осуществляющего деятельность без образования постоянного учреждения, облагаются подоходным налогом у источника выплаты по ставкам, определенным в статье 194 Налогового Кодекса, без осуществления вычетов.

Обязанность и ответственность по исчислению, удержанию и перечислению в бюджет подоходного налога у источника выплаты согласно пункту 3 статьи 193 Налогового Кодекса возлагаются на лиц, выплачивающих доход нерезиденту и являющихся налоговыми агентами.

Нерезиденты, получающие доходы из источников в Республике Казахстан от деятельности, не приводящей к образованию постоянного учреждения, могут применить положения международного договора об избежании двойного налогообложения и предотвращения уклонений от уплаты налога на доход и капитал (далее Конвенция) в том случае, если между Правительством Казахстана и Правительством страны нерезидента заключена вышеуказанная Конвенция и данный нерезидент является резидентом одного или обоих государств, заключивших Конвенцию.

Специальные положения и порядок применения Конвенций предусмотрены в главе 26 Налогового Кодекса.

Одним из основных документов применения нерезидентами льгот, предусмотренных Конвенцией, является документ, подтверждающий резидентство, соответствующий требованиям пункта 4 статьи 219 Налогового Кодекса. Данный документ должен быть заверен компетентным органом, резидентом которого является нерезидент, получивший доход из источников в Республике Казахстан.

Компания «Дунамис» обратилась в суд к Налоговому управлению, оспорив уведомление о результатах налоговой проверки.

В суде представители компании, пояснили, что не согласны с выводами налогового инспектора, проводившего проверку о том, что документ заявителя, подтверждающий резидентство, не соответствует требованиям статьи 203 Налогового Кодекса, то есть по причине отсутствия апостиля на подписи и печати органа, заверившего резидентство нерезидента РК. Указав, что данное обстоятельство повлекло доначисление суммы КПП с юридических лиц-нерезидентов.

Решением экономического суда в удовлетворении заявления отказано.

Как следует из акта проверки и уведомления Налогового управления, расхода между данными проверяющих и данными налогоплательщика возникли в связи с тем, что предоставленный компанией «Дунамис» документ, подтверждающий резидентство, не соответствует требованиям статьи 203 Налогового Кодекса.

Как установлено в суде и не оспаривается сторонами, за проверяемый период с 2005 по 2009 года филиалом компании «Дунамис», применена пониженная ставка по налогу на чистый доход в размере 5% и отнесены на вычеты управленческие и общие административные расходы головной компании.

В соответствии со статьей 206 Налогового Кодекса, положения международного договора об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения доходов или имущества (капитала), одной из сторон которого является Республика Казахстан, применяются к лицам, которые являются резидентами одного или обоих государств, заключивших такой договор. Применение сниженной ставки налога разрешается только при наличии у нерезидента на дату представления декларации по КПП, документа, подтверждающего резидентство, соответствующего требованиям пункта 4 статьи 219 настоящего Кодекса.

Документ, подтверждающий резидентство иностранного лица, представляет собой официальный документ, подтверждающий, что иностранное лицо - получатель дохода - является резидентом государства, с которым Республикой Казахстан заключен международный договор, в налоговом периоде, за который иностранному лицу был начислен доход из источников в Республике Казахстан, подлежащий налогообложению в соответствии с международным договором. Такой документ заверяется компетентным органом иностранного государства, резидентом которого является иностранное лицо - получатель дохода.

Действительно, в соответствии с пунктом 3 статьи 6 Конвенции между Правительством Республики Казахстан и Правительством США об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал, при определении прибыли постоянного представительства допускается вычет расходов, понесенных для нужд постоянного представительства. При этом допускается обоснованное распределение документально подтвержденных расходов, понесенных для целей предпринимательской деятельности резидента, между резидентом одного из Договаривающихся Государств и его постоянным представительством, расположенном в другом Договаривающемся Государстве. Такие распределяемые расходы включают управленческие и общеадминистративные расходы, расходы на исследования и развитие, проценты и плату за менеджмент, консультации или техническое содействие, понесенные как в Государстве, в котором расположено постоянное представительство, так и в любом другом месте.

Филиалом компании «Дунамис» на основании документа, подтверждающего резидентство акционеров компании, были применены положения международных договоров.

В связи с чем, в адрес филиала компании «Дунамис», было направлено уведомление по результатам камерального контроля по вопросу правомерности

применения положений международных договоров.

В ответ на данное уведомление, компания «Дунамис» представила сертификат резиденства уже на саму компанию, а не на ее акционеров.

Так, компания «Дунамис» представила документ, подтверждающий резидентство, выданный Налоговым управлением Министерства Финансов США и подписанный региональным директором Налогового управления штата Филадельфия Смид.

Однако, в связи с несоответствием документа, подтверждающего резидентство, требованиям статьи 203 Налогового Кодекса, т.е. по причине отсутствия апостиля на подпись и печать органа, заверившего резидентство нерезидента, (на печать Налогового управления и подпись регионального директора), было повторно направлено компании уведомление.

В ответ на данное уведомление компанией представлен отдельно скрепленный и нотариально заверенный апостиль на подпись заверившего резидентство нерезидента, в данном случае на подпись Смид, однако в апостиле Смид указан не как региональный директор Налогового управления, а как государственный нотариус. Также, вместо печати органа, заверившего резидентство нерезидента, апостилизирована печать нотариуса.

В целях подтверждения правомерности применения положений международного договора, на основании представленных компанией «Дунамис» документов, подтверждающих налоговое резидентство нерезидента, Налоговым департаментом по Атырауской области был направлен запрос в Налоговый Комитет Министерства Финансов Республики Казахстан.

В связи с этим Налоговым комитетом Министерства Финансов Республики Казахстан направлен официальный запрос в Департамент Службы Внутренних доходов США.

Как следует из полученного ответа, в базе данных в Департаменте Службы Внутренних доходов США документы, представленные компанией «Дунамис», подтверждающие, что компания «Дунамис» является корпорацией США и резидентом США, в целях налогообложения не обнаружены.

Следовательно, ответчиком правомерно произведено доначисление КПП.

Применение нерезидентом льгот в соответствии с положениями Конвенции осуществляется на основании заявления нерезидента, представленного в налоговый орган по месту нахождения налогового агента.

В соответствии с пунктом 2 статьи 217 Налогового Кодекса заявление представляется нерезидентом в налоговый орган, являющийся вышестоящим по отношению к налоговому органу по месту нахождения налогового агента.

Также, в соответствии с пунктом 1 статьи 220 Налогового Кодекса, нерезидент в целях получения в стране резидентства зачета налогов, уплаченных в Республике Казахстан, или вычета доходов из источников в Республике Казахстан имеет право получить в налоговом органе справку о суммах полученных

доходов в Республике Казахстан и удержанных (уплаченных) налогов.

Для получения справки о суммах полученных доходов в Республике Казахстан и удержанных (уплаченных) налогов нерезидент обязан представить заявление в налоговый орган, указанный в подпунктах 1)-4) пункта 2 статьи 220 Налогового Кодекса.

Порядок налогообложения нерезидентов, осуществляющих деятельность в Республике Казахстан через постоянное учреждение, предусмотрен в главе 24 Налогового Кодекса.

Порядок определения налогооблагаемого дохода, исчисления и уплаты КПП с дохода юридического лица-нерезидента от осуществления деятельности в Республике Казахстан через постоянное учреждение устанавливается положениями настоящих статей 198, 83-149 Налогового Кодекса.

Компания с ограниченной ответственностью «ПФД Интернэшнл» обратилась с заявлением в Налоговый департамент, оспорив уведомление по результатам налоговой проверки, указывая на то, что ответчиком в нарушение положений Конвенции «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал», заключенный между Правительством Республики Казахстан и США, были незаконно доначислены КПП с юридических лиц-нерезидентов, за исключением поступлений от организаций нефтяного сектора, налог на НДС за нерезидента, а также КПП у источника выплаты.

Решением суда заявление удовлетворено частично. Признано незаконным уведомление в части доначисленной суммы по КПП у источника выплаты. В остальной части заявления отказано.

Как следует из материалов дела, Компания «ПФД Интернэшнл» создана и действует в соответствии с законодательством Штата Делавэр, США и является резидентом государства, с которым заключен международный договор об избежании двойного налогообложения, филиал Компании зарегистрирован в Республике Казахстан. Следовательно, в целях налогообложения филиал рассматривается в качестве постоянного учреждения Компании.

Единственной деятельностью Компании являлось осуществление проекта в Республике Казахстан, выполняемого через филиал.

Доначисление ответчиком произведено в связи с тем, что заявитель без подтверждающих документов отнес на вычеты сумму управленческих и общеадминистративных расходов, понесенных головной компанией «ПФД Интернэшнл» на нужды филиала, при этом распределение управленческих и административных расходов было произведено методом пропорционального распределения расходов на основе соотношения сумм годового дохода (СГД) филиала к общей сумме СГД Головной компании. Кроме того, Компанией Интернационал предоставлены медицинские и ритуальные услуги, местом начала транспортировки сотрудников является Республика Казахстан, соответствен-

но, местом реализации ответчик признал Республику Казахстан, в связи с чем, у филиала возник облагаемый оборот по НДС. Также Компания АМЕХ предоставила услуги по перевозке, где оплата за транспортировку и другие расходы, связанные с приездом к месту работы физических лиц, оплачивались налогоплательщиком напрямую, поэтому ответчик полагает, что доходы от оказания транспортных услуг подлежат налогообложению у источника выплаты.

Выводы суда о признании законным данного уведомления вытекают из материалов дела и соответствуют требованиям закона.

Так, согласно п.5 ст.2 Налогового Кодекса Республики Казахстан (далее - Налоговый кодекс), если международным договором, ратифицированным Республикой Казахстан, установлены иные правила, чем те, которые содержатся в настоящем Кодексе, применяются правила указанного договора.

При изучении положений Конвенции не установлено, что Конвенцией установлены иные правила, чем в Налоговом Кодексе по вопросу отнесения на вычеты.

Кроме того, пунктом 1 статьи 198 Налогового Кодекса установлено, что определения налогооблагаемого дохода, исчисления и уплаты КПП с юридического лица-нерезидента, осуществляющего деятельность в Республике Казахстан, через постоянное учреждение, производится в соответствии с положениями данной статьи и статьями 83-1495 НК РК.

При таких обстоятельствах, выводы суда о том, что филиал нерезидента, являясь постоянным учреждением нерезидента в Республике Казахстан, обязан вести бухгалтерский учет и представлять налоговую отчетность в соответствии с законодательством Республики Казахстан, являются обоснованными.

В соответствии с пунктом 3 статьи 6 Конвенции, при определении прибыли постоянного представительства допускается вычет расходов, понесенных для нужд постоянного представительства. При этом допускается обоснованное распределение документально подтвержденных расходов, понесенных для целей предпринимательской деятельности резидента, между резидентом одного из Договаривающихся Государств и его постоянным представительством, расположенным в другом Договаривающемся Государстве. Такие распределяемые расходы включают управленческие и общеадминистративные расходы, расходы на исследование и развитие, проценты и плату за менеджмент, консультации или техническое содействие, понесенные как в Государстве, в котором расположено постоянное представительство, так и в любом другом месте.

Из указанного пункта следует, что вычет расходов допускается при наличии документов, подтверждающих расходы, понесенные для нужд постоянного представительства.

Перечень документов, необходимых для подтверждения расходов, отражен в Налоговом Кодексе.

Суд обоснованно пришел к выводу, что истец обязан был представить в том

числе расшифровку общей суммы управленческих и общеадминистративных расходов с постатейной расшифровкой, копию аудиторского заключения по аудиту финансовой отчетности и копии контрактов.

Однако истцом не были представлены копия аудиторского отчета к финансовой отчетности юридического лица-нерезидента, постатейной расшифровки общеадминистративных и управленческих расходов, копии контрактов, акты выполненных работ.

Доводы заявителя о том, что они не обязаны предоставлять постатейную расшифровку общеадминистративных и управленческих расходов, поскольку требования о предоставлении постатейной расшифровки распространяются только на общие расходы, судом обоснованно не приняты, поскольку из данной нормы следует, что постатейная расшифровка требуется и по общеадминистративным и управленческим расходам.

При изложенных обстоятельствах, суд обоснованно отказал в удовлетворении иска в части признания незаконным доначисления по КПП.

Выводы суда в части признания незаконным уведомления о доначислении сумм налогов по КПП у источника выплаты и НДС, правильны по следующим основаниям.

Заявитель, не соглашаясь с данными доначислениями налогов, ссылается на то, что Компания Интернационал, являясь международной Компанией, предоставляла услуги по медицинскому сопровождению при транспортировке сотрудников филиала на лечение за пределами Республики Казахстан и ритуальные услуги.

Однако заявителем в ходе судебного разбирательства не были представлены контракт с указанной Компанией, акты выполненных работ.

При изложенных обстоятельствах суд обоснованно пришел к выводу, что местом реализации является Республика Казахстан, поскольку местом начала транспортировки сотрудников явилась Республика Казахстан, в связи с чем у филиала возник облагаемый оборот по НДС.

Отличием налогообложения юридических лиц-нерезидентов, осуществляющих деятельность в Республике Казахстан через постоянное учреждение, от резидентов Республики Казахстан является то, что юридическое лицо-нерезидент с образованием постоянного учреждения в Республике Казахстан, после исчисления и уплаты корпоративного налога от налогооблагаемого дохода, уплачивает корпоративный подоходный налог на чистый доход по ставке 15 процентов в соответствии с пунктом 1 статьи 199 Налогового Кодекса.

Судебная практика рассмотрения споров по налогообложению недропользователей

Согласно пп.18) ч.1 ст.12 Налогового Кодекса, недропользователи - физические или юридические лица, обладающие правом на проведение операций по недропользованию, включая нефтяные операции, на территории Республики Казахстан в соответствии с законодательными актами Республики Казахстан.

Статья 34 Закона Республики Казахстан «О недрах и недропользовании» предусматривает три вида возникновения права недропользования: предоставление, т.е. наделение лица правом недропользования непосредственно государством; передача, т.е. наделение лица правом недропользования другим недропользователем и переход в порядке правопреемства, т.е. возникновение права недропользования у правопреемника при реорганизации юридического лица и в случае смерти физического лица, обладающего правом недропользования.

Действующий Налоговый кодекс выделяет налогообложение недропользователей в отдельный раздел, который так и называется «Налогообложение недропользователей», состоящий из пяти глав, а именно: Общие положения (глава 42), Бонусы (глава 43), Платеж по возмещению исторических затрат (глава 44), Налог на добычу полезных ископаемых (глава 45) и Налог на сверхприбыль (глава 46).

Вместе с тем хотелось бы отметить, что данный раздел устанавливает лишь порядок исчисления и уплаты специальных платежей и налогов недропользователей при проведении операций по недропользованию, а также особенности исполнения налоговых обязательств по деятельности, осуществляемой в рамках соглашения (контракта) о разделе продукции, при этом помимо специальных платежей, недропользователи также несут обязанность и по уплате других налогов и платежей, предусмотренных Налоговым кодексом (НДС, КПН и др.).

В судебной практике наиболее часто встречаются споры, одной из сторон которых выступает недропользователь, осуществляющий деятельность на основании контракта, заключенного в период действия Закона Республики Казахстан от 24 апреля 1995 года «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» и предусматривающего для недропользователя определенные привилегии (льготы).

Ввиду неоднозначной практики рассмотрения подобных споров судами Республики Казахстан, хотелось бы остановиться на собственном опыте их решения на примере конкретного дела.

АО обратилось в суд с заявлением к Налоговому органу о признании незаконными и отмене уведомления и выводов акта документальной налоговой проверки в части начисления сумм по КПП, НСП и плате за эмиссию в окружающую среду.

В частности, АО указывает на неправомерность исключения при расчете налогооблагаемого дохода из текущих затрат расходов на геологическое изучение, разведку и подготовительные работы, поскольку, согласно ст.23 Закона о налогах, расходы на геологоразведку подлежат вычету из затрат с момента начала добычи, которая в соответствии со ст.1 Закона «О нефти» означает любые операции, связанные с извлечением нефти на поверхность.

Налоговый орган, исключая при расчете налогооблагаемого дохода расходы на геологоразведку, обосновывает свои действия тем, что у АО не оформлен Контракт на добычу и не сделано коммерческого обнаружения в проверяемый период.

Заявитель осуществляет деятельность по разведке углеводородного сырья на основании контрактов на разведку углеводородного сырья от 12 июня 1997 года и от 18 мая 1999 года.

Как видно из существа вопроса, спор вытекает из различного толкования действовавшей на момент заключения Контракта ст.23 Закона «О налогах и других обязательных платежах в бюджет», согласно которой расходы, произведенные недропользователем на геологическое изучение, разведку и подготовительные работы к добыче полезных ископаемых, включая расходы по оценке обустройства, общие административные расходы и расходы, связанные с выплатой подписного бонуса и бонуса коммерческого обнаружения, подлежат вычету из совокупного годового дохода в виде амортизационных отчислений и образуют отдельную группу, при этом амортизационные отчисления по данной группе производятся с начала добычи полезных ископаемых по нормам, определенным по усмотрению недропользователя, но не выше предельной нормы амортизации основных средств группы 2, установленной в пункте 3 статьи 20 настоящего Указа.

Согласно ч.5 ст.6 ГПК, в случае отсутствия норм права, регулирующих спорное правоотношение, суд применяет нормы права, регулирующие сходные отношения, а при отсутствии таких норм разрешает спор, исходя из общих начал и смысла законодательства.

Так, из положений статьи 64-1 Закона «О недрах и недропользовании», раздела 10 Модельного Контракта, разделов 10 и 9 Контрактов следует, что затраты, произведенные недропользователем в период проведения геологоразведочных работ подлежат возмещению только в случае коммерческого обнаружения – обнаружения на контрактной территории одного или нескольких месторождений, рентабельных для разработки и заключения контракта на добычу. При этом компетентный орган обязан заключать контракты на добычу

после государственной экспертизы запасов месторождений и подтверждения наличия запасов промышленной категории.

Фактически Компанией, проводящей разведку на основании названных Контрактов за проверяемый налоговым департаментом период 2005-2007 г.г. не было сделано коммерческого обнаружения, не проводились оценка месторождения и заключение о коммерческом значении месторождения.

Согласно п.1.2.2. Единых Правил разработки нефтяных и газовых месторождений, утвержденных постановлением Правительства № 745 от 18 июня 1996 года, разведка включает полевые геолого-геофизические исследования, структурное бурение, бурение, опробование и испытание поисковых и разведочных скважин. В процессе разведки на нефтяных и газонефтяных месторождениях проводится пробная эксплуатация скважин. В процессе этих работ осуществляется сбор и накопление исходной информации для построения статических моделей залежей углеводородов, подсчета запасов и последующего проектирования промышленной разработки залежей и месторождений, что свидетельствует о том, что пробная эксплуатация месторождения является частью разведочного этапа.

Поскольку испытание скважин и пробная эксплуатация являются частью разведочного этапа, получаемую в эти периоды нефть из скважин следует считать добычей при разведке, в отличие от добычи при разработке, которую учитывают с момента начала реализации запроектированной системы разработки.

На основании изложенного суд пришел к выводу относительно законности и обоснованности исключения при расчете налогооблагаемого дохода, а также при расчете годового денежного потока и чистого дохода из затрат 2005-2007 годов расходов на геологоразведку.

К.К. Исмагулова,

*судья специализированного межрайонного
экономического суда Костанайской области*

Актуальные вопросы судебной практики по налоговым спорам по платежам по возмещению исторических затрат

10.12.2008 года был принят и введен в действие с 1.01.2009 года Кодекс Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый Кодекс Республики Казахстан).

Впервые в налоговое законодательство был введен обязательный платеж по возмещению исторических затрат, в судах возникли споры по данному платежу.

Так, АО «В.» обратилось в суд с иском к Налоговому органу об обжа-

нии уведомления по акту налоговой проверки, мотивируя тем, что по результатам налоговой проверки вынесено уведомление о доначислении платежа по возмещению исторических затрат. При этом истец считал, что в соответствии со ст.327 НК РК, обязательство по уплате полагают у них возникло с 1.01.10 года, как это установлено Контрактом на недропользование и дополнительным соглашением № 6.

Предметом спора явилось, с какой даты у налогоплательщика возникает обязательство по уплате платежа по возмещению исторических затрат, при этом истец считает, что с 1.01.10 года, ответчик же с 1.01.09 года.

Истец, являясь недропользователем, осуществлял свою деятельность на основании Контракта на недропользование.

До принятия Налогового Кодекса РК, действующего с 1.01.09, года на недропользователя распространялась стабильность налогового режима, налогообложение производилось в соответствии с Контрактом.

В связи с принятием нового Налогового Кодекса РК, действующего с 1.01.09 года, стабильность налогового режима была утрачена, недропользователь обязан производить уплату налогов и других обязательных платежей в бюджет в соответствии с требованиями действующего налогового законодательства.

Порядок исчисления и уплаты платежа по возмещению исторических затрат регламентирован главой 44 НК РК (ст.ст.325-329).

В соответствии с названными нормами, платеж по возмещению исторических затрат является фиксированным платежом недропользователя по возмещению суммарных затрат, понесенных государством на геологическое изучение и обустройство соответствующей контрактной территории до заключения контракта на недропользование. Плательщиками платежа являются недропользователи, заключившие контракты на недропользование в порядке, установленном законодательством РК, по месторождениям полезных ископаемых, по которым государство понесло затраты на геологическое изучение и обустройство соответствующей контрактной территории до заключения контрактов.

Сумма исторических затрат, понесенных государством на геологическое изучение и обустройство соответствующей контрактной территории, рассчитывается уполномоченным для этих целей госорганом в порядке, установленном законодательством РК, и уплачивается в бюджет.

Часть суммы исторических затрат подлежит уплате в бюджет в виде платы за приобретение информации, находящейся в госсобственности.

Оставшаяся часть суммы исторических затрат подлежит уплате в бюджет в виде платежа по возмещению исторических затрат.

При принятии нового Налогового Кодекса ч.2 ст. 327 была изложена в следующей редакции: обязательство по уплате в бюджет платежа по возмещению исторических затрат возникает с даты заключения соглашения о конфиденциальности между недропользователем и уполномоченным госорганом, а по

контрактам на недропользование, включая соглашение о разделе продукции, заключенным до 1.01.09 года, - с даты заключения дополнительного соглашения с уполномоченным госорганом, определяющим размер исторических затрат.

В целях исполнения требований данной нормы истцом, как недропользователем, и уполномоченным госорганом в лице Министерства энергетики и минеральных ресурсов РК 7.09.09 года было заключено Дополнительное соглашение № 6, где сторонами была определена общая сумма исторических затрат, составляющая 2120700 долларов США, определен порядок уплаты и установлен график оплаты, начиная с 1.01.10 года по 212000 долларов США ежегодно на 10 лет.

Указанное дополнительное соглашение перед заключением прошло все согласования в соответствующих уполномоченных госорганах (протокол от 16.04.09 года).

30.12.09 года Законом РК № 234-IV «О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты РК по вопросам обязательного и взаимного страхования, налогообложения» внесены изменения в ч. 2 ст. 327 НК РК, имеющую обратную силу и введенную в действие с 1.01.09 года и действовавшая до 1.01.10 года, данная норма была изложена в следующей редакции: обязательство по уплате в бюджет платежа по возмещению исторических затрат возникает с даты заключения соглашения о конфиденциальности между недропользователем и уполномоченным госорганом, а по контрактам на недропользование, включая соглашение о разделе продукции, заключенным до 1.01.09 года, по которым по состоянию на 1.01.09 года; не заключены соответствующие соглашения о конфиденциальности - с даты заключения соглашения о конфиденциальности с уполномоченным госорганом, определяющим размер исторических затрат.

Из пояснений истца, а также из представленных документов следует, что истец неоднократно обращался в уполномоченные органы с просьбами разъяснить, каким образом должны реализовываться положения внесенных изменений, необходимости заключения соглашения о конфиденциальности, однако из писем Комитета геологии и недропользования МИНТ РК, адресованных АО «Варваринское», а также суду (письмо № 15191 от 21.12.10 года), следует, что они не намерены такое соглашение заключать, при этом ссылаются на Договор от 12.12.1995 года № 19 о приобретении информации. Указывая, что порядок погашения исторических затрат определен Дополнительным соглашением № 6 к Контракту на недропользование.

Исходя из буквального толкования положений статьи 327 ч.2 НК РК, имеющей императивный характер, следует, что у налогоплательщика обязательство по уплате исторических затрат возникает только с момента подписания соглашения о конфиденциальности.

При этом, учитывая, что указанная норма носит бланкетный характер, отсылая на совершение действий недропользователем и уполномоченным госорганом по заключению соглашения о конфиденциальности, суд считает, что налоговый орган вправе обжаловать действия недропользователя и уполномоченного госоргана по незаключению такого соглашения с понуждением заключения соглашения о конфиденциальности, поскольку в силу ст. 327 ч.2 НК РК заключение такого договора носит обязательный характер, и в отсутствие такого соглашения у налогоплательщика не может возникнуть обязательство по уплате исторических затрат, с такими требованиями налоговый орган в суд не обратился.

Доводы ответчика, что истец обязан производить плату в силу ст. 328 ч.1 п.2 НК РК с начала добычи после коммерческого обнаружения, т.е. с 1.01.09 года, суд считает несостоятельными, поскольку данная норма регламентирует только порядок и сроки уплаты, момент же возникновения обязательства регламентирован ст. 327, без применения норм ст. 327 нельзя применять нормы ст. 328.

Вместе с тем, ст. 328 указывает, что платежи производятся по графику, согласованному с уполномоченным госорганом по проведению экономической экспертизы, но не более 10 лет.

Дополнительным соглашением № 6 от 7.09.09 года график установлен, согласно графику платежи производятся равными долями по 212000 долларов США на 10 лет, начиная с 1.01.10 года, иного документа сторонами суду не представлено, соответственно суд исходит из данного документа.

Суд пришел к выводу, что у недропользователя может возникнуть обязательство по уплате платежа по возмещению исторических затрат, порядке и срокам уплаты при наличии трех условий, предусмотренных ст.ст. 327, 328 НК РК - это наличие соглашения о конфиденциальности, начало этапа добычи после коммерческого обнаружения.

Вместе с тем, суд считает, что интересы государства не нарушены, поскольку платеж по возмещению исторических затрат является фиксированным платежом недропользователя по возмещению суммарных затрат и определен Контрактом, при этом данная сумма оплачивается истцом с 1.01.10 года, по существу происходит продление уплаты платежа на 1 год.

При таких обстоятельствах суд признал действия налогового органа по доначислению платежа по возмещению исторических затрат за 2009 год неправомерными и отменил уведомление.

Особенности рассмотрения споров об оспаривании уведомлений по начислению корпоративного подоходного налога

Особенностями взыскания налогов и других обязательных платежей в бюджет занимаются органы налоговой службы через должностных лиц. Вся деятельность этих органов и должностных лиц жестко регламентирована законами и иными нормативными правовыми актами, в том числе и рассмотрение споров об оспаривании уведомления по начислению корпоративного налога. Порой для этого имеются объективные причины, т.к. юридическая техника изложения некоторых норм Кодекса остается несовершенной. Поскольку интересы налоговых органов и налогоплательщиков диаметрально противоположны, то интерпретация одних и тех же норм и законов права производится каждым в свою пользу. А поэтому споры между проверяющими и проверяемыми субъектами будут всегда.

Чтобы спор проходил в правовом русле, в законодательстве предусмотрены процедуры рассмотрения споров об оспаривании уведомления по начислению корпоративного налога и подоходного налога Республики Казахстан, рассмотрения их соответствующими органами и должностными лицами и принятия ими итогового решения. Налогоплательщику же необходимо знать не только порядок подачи и рассмотрения оспаривания уведомления по начислению корпоративного налога и подоходного налога РК, но и сам механизм действия государственных органов, должностных лиц и суда, полномочных разрешать споры, вытекающие из налоговых правоотношений.

Нужно отметить, что налоговая проверка, осуществляемая органами налоговой службы, проверяет:

- 1) исполнение норм налогового законодательства Республики Казахстан, а также иного законодательства Республики Казахстан, контроль за исполнением которого возложен на органы налоговой службы;
- 2) лиц, располагающих документами, информацией, касающимися деятельности проверяемого налогоплательщика (налогового агента), для получения сведений о проверяемом налогоплательщике (налоговом агенте) по вопросам, связанным с предпринимательской деятельностью проверяемого налогоплательщика (налогового агента);
- 3) для получения дополнительных сведений от налогоплательщика (налогового агента), подавшего жалобу на уведомление о результатах налоговой проверки и (или) решение вышестоящего органа налоговой службы, вынесенное по результатам рассмотрения жалобы на уведомление, в которых рассматриваются интересы обеих сторон.

При необходимости органы налоговой службы в ходе налоговой проверки могут проводить обследование имущества, являющегося объектом налогообложения и (или) объектом, связанным с налогообложением, независимо от его места нахождения; инвентаризацию имущества налогоплательщика (налогового агента) (кроме жилых помещений).

Участниками налоговых проверок являются указанные в предписании должностные лица органов налоговой службы и иные лица, привлекаемые органами налоговой службы к проведению проверки в соответствии с настоящим Кодексом.

Для исследования вопросов, требующих специальных знаний и навыков, и получения консультаций органом налоговой службы к налоговой проверке может быть привлечен специалист, не заинтересованный в исходе налоговой проверки, который бы исследовал данный вопрос в полной мере без всяких интересов к проверяющим или проверяемым

По письменному оспариванию уведомления по начислению корпоративного налога, а также подоходного налога, поставленным должностным лицом органа налоговой службы, являющимся участником налоговой проверки, специалист, привлеченный к налоговой проверке, составляет заключение, которое используется в ходе налоговой проверки. Копии таких письменных вопросов и заключения прилагаются к акту налоговой проверки, в том числе к экземпляру акта налоговой проверки, вручаемому налогоплательщику.

Еще одной особенностью определения объектов налогообложения в отдельных случаях является:

1. В случае, если доходы физического лица, отраженные в налоговой декларации, не соответствуют его расходам, произведенным на личное потребление, в том числе на приобретение имущества, налоговые органы определяют доход и налог на основе произведенных им расходов с учетом доходов прошлых периодов.

2. Доход подлежит обложению налогом также в случаях, когда другими лицами и органами оспаривается законность получения указанного дохода.

3. Если по решению суда доход подлежит изъятию в бюджет в случаях, предусмотренных законодательными актами Республики Казахстан, то указанный доход изымается без вычета суммы уплаченного с него налога.

Это увеличивает количество оспариваемых уведомлений по начислению корпоративного налога и подоходного налога Республики Казахстан.

Также существует такой негативный момент, касающийся споров о рассмотрении оспаривания уведомлений по начислению корпоративного и подоходного налогов, которые затрагивают нелегальное предпринимательство (лжепредпринимательство).

Приговор суда, вступивший в законную силу в отношении поставщика, виновного в лжепредпринимательстве, подтверждает создание коммерческой ор-

ганизации без намерения осуществлять предпринимательскую деятельность с целью уклонения от уплаты налогов, извлечения имущественной выгоды, чем был причинен ущерб государству. Создание лжепредпринимательства ухудшает совершенствование законодательных органов Республики Казахстан, что наносит ущерб государству. Как следствие, все счета-фактуры с печатью и наименованием данного юридического лица признаются фиктивными, а согласно ст.ст. 570, 258 Налогового Кодекса, ранее отнесенные в зачет получателями работ (товаров, услуг), т.е. контрагентами лжепредприятий, суммы НДС подлежат исключению из зачета, что и наносит ущерб государству.

В суде, оспаривая действия налогового органа, заявители пытаются доказать, что сделки с лжепредприятиями были реальными, что действительно товар покупался, а услуги действительно оказывались. Основанием для этого является тот факт, что в материалах уголовных дел отсутствовали какие-либо доказательства о том, что по каждому покупателю сделки были фиктивными. Вместе с тем, признание уголовным судом факта лжепредпринимательства путем вынесения приговора в отношении конкретного лица, создавшего такую коммерческую организацию, влечет за собой аннулирование свидетельства этой коммерческой организации о постановке на учет по налогу на добавленную стоимость с момента начала преступной деятельности и необоснованность отнесения на вычеты расходов по операциям с этими коммерческими организациями.

Г.Ж. Альмагамбетова,
судья Акмолинского областного суда

Некоторые вопросы исчисления корпоративного подоходного налога, налога на добавленную стоимость по сделкам налогоплательщика с контрагентом, признанном лжепредприятием

В соответствии с п.п.1 ст. 104 Налогового Кодекса от 12 июня 2001 года вычету не подлежат расходы по операциям с налогоплательщиком, признанным судом лжепредприятием, с момента начала преступной деятельности, установленного судом. Согласно п.п.5 п.1 ст. 237 НК РК, налог на добавленную стоимость, ранее отнесенный в зачет, подлежит исключению из зачета при аннулировании свидетельства о постановке на учет по налогу на добавленную стоимость в случаях, указанных в пункте 3 статьи 209 настоящего Кодекса. В соответствии с п.3 ст.209 НК РК в случае признания судом плательщика налога на добавленную стоимость лжепредприятием-свидетельство о постановке на учет по налогу на добавленную стоимость по решению налогового органа подлежит аннулированию с момента начала преступной деятельности, установленного судом.

Дела, связанные с применением указанных норм, вызывают определенную сложность у судей, несмотря на принятие Нормативного Постановления Верховного суда Республики Казахстан «О некоторых вопросах применения законодательства о лжепредпринимательстве» от 12 января 2009 года № 1.

1. Прежде всего это вызвано редакцией п.п.1-1 ст. 104, п.3 ст. 209 НК РК, содержание данных норм позволяет сделать вывод, что подлежит вынесению судом акт, которым налогоплательщик должен быть признан лжепредпринимателем, 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 соответствии с п. 4 ст. 46 Кодекса Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» от 10 декабря 2008 года начисление или пересмотр исчисленной суммы налогов и других обязательных платежей в бюджет по операциям с налогоплательщиком, признанным лжепредпринимателем, или сделке (сделкам), совершенной (совершенным) с субъектом частного предпринимательства без намерения осуществлять предпринимательскую деятельность, производится органом налоговой службы в пределах срока исковой давности по налоговому обязательству и требованию после вступления в законную силу приговора или постановления суда. Содержание данной нормы при исчислении сроков исковой давности вновь имеет ссылку на приговор или постановление суда, тогда как могут быть вынесены акты органом уголовного преследования, влекущие такие же юридические последствия (последствия с точки зрения УПК) для лиц, совершивших преступления, предусмотренные ст.192 УК РК.

2. В соответствии с п.19 Нормативного Постановления от 12 января 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» (Налоговый кодекс). Анализ данной нормы позволяет сделать вывод, что отнесение последним на вычеты расходов и в зачет сумм НДС будет признано необоснованным не по п.п.1 ст. 104 и п.п.5 п.1 ст. 237 НК РК, тогда возникает вопрос о примене-

нии сроков исковой давности, распространяются ли нормы п. 4 ст. 46 Кодекса Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» от 10 декабря 2008 года на эти правоотношения (которым начало течение пяти-летнего срока со дня вступления в силу приговора или постановления суда).

Пример:

1 июля 2010 года в отношении ТОО «Т» вынесено налоговым управлением уведомление о результатах налоговой проверки № 366 .

Из содержания акта налоговой проверки следует, что в ходе контроля установлены нарушения в части отнесения на вычеты по КПН и в зачет по НДС операций с налогоплательщиком, признанным судом лжепредприятием – ТОО «Н», в связи с чем заявителю доначислен корпоративный подоходный налог с юридических лиц-резидентов, за исключением поступлений от организаций нефтяного сектора 4566253, пеня 4066342, налог на добавленную стоимость на произведенные товары за выполненные работы и оказанные услуги на территории Республики Казахстан – 2338473 тенге, пеня 1987458 тенге, налог на имущество юридических лиц и индивидуальных предпринимателей - 1925 тенге, пеня - 886 тенге.

Из имеющихся в деле материалов следует, что в четвертом квартале 2004 года и в первом квартале 2005 года ТОО «Т» приобретало товар у ТОО «Н», следовательно, по данным договорам ТОО «Т» выступило покупателем, а ТОО «Н» - продавцом.

Вступившим в законную силу постановлением Медеуского районного суда города Алматы 15 октября 2008 года установлено, что Югай Владимир Гуриевич признан виновным в совершении преступлений, предусмотренных ст. 192 УК РК «Лжепредпринимательство», так как он создал коммерческую организацию ТОО «Н» без намерения осуществлять предпринимательскую деятельность, имеющее целью освобождение от налогов и извлечение имущественной выгоды, причинившее крупный ущерб государству. Так, из постановления суда следует, что все денежные средства, проходившие через счета ТОО «Н», имели целью уклонение об уплаты налогов и других обязательных платежей в бюджет, путем включения в декларацию и иные документы заведомо искаженных данных о доходах, что повлекло неуплату налогов и иных обязательных платежей в крупном размере, совершенные неоднократно.

В соответствии с п.19 Нормативного Постановления Верховного суда Республики Казахстан «О некоторых вопросах применения законодательства о лжепредпринимательстве» (далее по тексту Постановление Верховного суда) от 12 января 2009 года № 1 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 суда 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» (Налоговый Кодекс). Поскольку судебным актом по уголовному делу установлено, что с момента создания лжепредприятия все заключенные сделки носили фиктивный характер, то соответственно содержится вывод и в отношении сделок заявителя с ТОО «Н», соответственно подлежат применению нормы п.2 ст. 92 и п.1 ст.235 Налогового Кодекса.

Решением налогового органа аннулировано свидетельство о постановке на учет по налогу на добавленную стоимость, выданное ТОО «Н», с момента постановки на учет по НДС со 2 сентября 2004 года, то есть с даты выдачи свидетельства.

Исключение НДС из зачета и исключение из вычетов произведено со ссылкой на п.2 ст. 92 НК РК и п.1 ст. 235 НК РК, безусловно принятие такого решения связано с вынесенным приговором в отношении учредителя контрагента, но сами действия по исключению из вычетов и исключению из зачета сумм осуществляются на основании не п.п.1 ст. 104 НК РК и п.п.5 п.1 ст.237 НК РК, в связи с чем, полагаем, подлежит применению п.2 ст. 46 Кодекса Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» от 10 декабря 2008 года, согласно которой срок исковой давности по налоговому обязательству и требованию составляет пять лет. Течение срока исковой давности начинается после окончания соответствующего налогового периода, за исключением случаев, предусмотренных настоящей статьей. Применительно к КПН налоговым периодом является календарный год.

Еще раз обращаемся к редакции п.19 Нормативного Постановления от 12 января 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» (Налоговый Кодекс).

При применении положений данного пункта возникает вопрос: если в приговоре суда не содержатся сведения (не установлено) о совершении сделок лжепредприятия 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, возможна ли тогда ссылка на п.19 Нормативного Постановления и соответственно применение п.2 ст. 92, п.1 ст. 235 НК РК для признания необоснованными действий налогоплательщиков отнесения последним на вычеты расходов по КПП и в зачет сумм НДС.

Неоднозначна судебная практика

Так, решением СМЭС от 10 апреля 2009 года удовлетворено заявление ТОО «Д» к ГУ «Налоговое управление» 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» 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 100079 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 «В», указав, что вычету по КПП 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 «В» сельхоз. запчасти по счет-фактуре без номера от 22 ноября 2004 года на общую сумму 767270 тенге, в том числе налог на добавленную стоимость 15% - 100079 тенге, счет оплачен по приходному ордеру от 22 ноября 2004 года. Постановлением и.о. следователя МОФП по Карабалыкскому району 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, а 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.

Вместе с тем, решением суда от 7 апреля 2010 года в удовлетворении заявления ТОО «Т» к ГУ «Налоговое управление» о признании незаконными предписания, уведомления о результатах налоговой проверки в части отказано. Сделки с лжепредприятием совершались до 1 января 2007 года, со ссылкой на то, что приговор суда не содержит в числе контрагентов лжепредприятия ТОО «Т».

Аналогично было разрешено судом первой инстанции дело по заявлению ТОО «Э» к ГУ «Налоговое управление», об оспаривании уведомления об устранении нарушений по результатам камерального контроля, несмотря на то, что сделки с предприятиями, признанными лжепредприятиями, совершены в 2008 году, то есть на момент действия п.п.1 ст.104 НК РК и п.п.5 п.1 ст.237 НК РК.

Решением суда от 1 сентября 2010 года заявление удовлетворено.

Из имеющихся в деле материалов следует, что 22 апреля 2010 года ГУ «Налоговое управление», со ссылкой на ст.ст.587, 607 п.2 пп.7) Налогового Кодекса РК, в адрес ТОО «Э» было направлено уведомление № 07000005534 об устранении нарушений, выявленных органами налоговой службы по результатам камерального контроля, а именно о необходимости откорректировать суммы КПП и НДС по операциям с налогоплательщиком, признанным судом лжепредприятием и устранить указанное нарушение за 2008 год.

Из представленных заявителем документов следует, что ТОО «Э» получило от ТОО «У» по накладной № 264 от 29.04.2008 г. штанги буровые 90 см. и 1,8 м на сумму 1148830 тенге, по накладной № 375 от 30.06.2008 г. долото КНШ д-110 и пневмоударники д-110 на сумму 1560000 тенге, по накладной № 402 от 28.07.2008 г. долото КНШ д-110 и пневмоударники д-110 на сумму 2026000 тенге, по накладной № 137 от 01.10.2008 г. долото КНШ д-110, пневмоударники д-110, штанга буровая д-89 на сумму 2827200 тенге.

Выписаны счета-фактуры: № 00000265 от 29.04.2008 г. на сумму 1148830 тенге, № 00000377 от 30.06.2008 г. на сумму 1560000 тенге, № 00000403 от 28.07.2008 г. на сумму 2026000 тенге, № Y0000000137 от 01.10.2008 г. на сумму

2827200 тенге.

Договор поставки между сторонами был заключен 11 мая 2008 года, согласно которому ТОО «У» обязался передать покупателю ТОО «Э» буровой инструмент на сумму 8 500 000 тенге.

Фактически поставка произведена на сумму 7 562 030 тенге, в том числе налог на добавленную стоимость 13 % - 869 968 тенге. Данное обстоятельство подтверждается вышеперечисленными накладными.

Оплата произведена безналичным путем, так согласно представленным платежным документам было перечислено 5056000 тенге.

Согласно договору уступки права требования № 3/116 от 06.04.2009 года между ТОО «Л» (цедент) и ТОО «У» (цессионарий) о том, что цедент в счет погашения своей задолженности перед цессионарием по договору поставки № 17 от 23 апреля 2008 года уступает последнему право требования оплаты задолженности за поставленный товар, ТОО «Э» перечислил в ТОО «Л» 14 апреля 2009 года – 100 000 тенге.

Товар на сумму 2 406 030 тенге был возвращен в ТОО «Л» согласно накладной ТОО «Э» № 2 от 30.07.2009 года.

Из материалов дела следует, что приговором суда О. признан виновным в совершении преступлений, предусмотренных ст.192 ч.2 п.а, ст.222 ч.2 УК РК и приговорен к трем годам лишения свободы

Данным приговором установлено, что О. в период с 01 января по 31 декабря 2008 года выписал фиктивные первичные бухгалтерские документы о якобы имевших место поставках товаро-материальных ценностей и услуг для предприятий-контрагентов, обналичил денежные средства, перечисленные на расчетный счет ТОО «У» на общую сумму 51 332 908 тенге.

Пунктом 17 Нормативного Постановления установлено, что 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.

Из содержания приговора суда в отношении О. от 15 декабря 2009 года следует, что в числе установленных контрагентов лжепредприятия ТОО «У» не значится ТОО «Э».

В связи с чем, доводы налогового органа относительно исключения из вычетов ТОО «Э» расходов и из зачета суммы НДС по сделке с ТОО «У» не за-

служивают внимания.

Нормативное Постановление Верховного Суда РК разъяснило, что лже-предприятие наряду с фиктивными могло совершать и действительные сделки. Отсутствие в приговоре на О. эпизода с контрагентом ТОО «Э» позволяет суду сделать вывод о добросовестности указанного контрагента по операциям с ТОО «У».

При указанных обстоятельствах суд первой инстанции удовлетворил заявление.

Постановлением апелляционной инстанции от 26 октября 2010 решение суда отменено с вынесением нового решения об отказе в удовлетворении заявления. Постановлением кассационной инстанции от 26 октября 2010 года названное постановление оставлено без изменения по следующим основаниям.

Поскольку счета-фактуры, выписанные ТОО «У», фиктивные, то они не подтверждают понесенные расходы, и не подлежат отнесению на вычет в декларации.

Удовлетворяя заявление, суд первой инстанции исходил из того, что органы уголовного преследования, согласно п. 17 Нормативного постановления Верховного Суда от 12.1.2009 года №1 «О некоторых вопросах применения законодательства о лжепредпринимательстве», должны принять все меры для установления всех контрагентов коммерческой организации, в отношении которой лицо обвиняется в совершении предпринимательства и выяснения всех обстоятельств дела касательно действительной реализации товаров, работ, услуг. Соответственно, в приговоре суда должны быть указаны все контрагенты лжепредприятия. Истец не указывается в приговоре, следовательно, сделка с ней законна, поскольку лжепредприятие наряду с фиктивными сделками может совершать и действительные сделки.

Данные выводы суда не соответствуют вышеуказанным требованиям Налогового Кодекса и обстоятельствам дела.

Судом установлено, что 01 мая 2008 года заявитель заключил договор поставки №11 с ТОО «У», на закуп буровых инструментов (коронки, штанги, пневмоударники) на сумму 8 500 000 тенге.

Приговором Усть-Каменогорского суда №2 от 15.12.2009 года ТОО «У», зарегистрированной 16 ноября 2007 года, признано лжепредприятием, его руководитель О. в период с 01 января по 31 декабря 2008 года заключал договоры на поставку товаров, получал деньги, которые обналичивал и возвращал покупателям, удерживая у себя определенный процент, выписывал фиктивные первичные бухгалтерские документы на общую сумму 51 332 908 тенге.

Согласно приговору ТОО «У» заключало фиктивные сделки с неустановленными предприятиями и выписывало фиктивные документы в течение всего 2008 года, поэтому, по мнению апелляционной инстанции, выводы суда о законности сделки заявителя противоречат обстоятельствам дела.

Судом первой инстанции, неправильно применены нормы материального закона – Налогового Кодекса, от 2001 года, в котором указано, что в случае признания судом плательщика налога на добавленную стоимость лжепредприятием, свидетельство о постановке на учет по налогу на добавленную стоимость по решению налогового органа подлежит аннулированию с момента начала преступной деятельности, установленного судом (ч.3 ст. 209 НК), а также, что расходы по операциям с налогоплательщиком, признанным судом лжепредприятием, с момента начала преступной деятельности, установленного судом, не подлежат вычету (ст. 104 п. 1-1НК).

Ссылка суда и истца на Нормативное постановление Верховного суда №1 от 12.01.2009 года «О некоторых вопросах применения законодательства о лжепредприятии» о том, что в приговоре должны быть указаны все контрагенты лжепредприятия, не означает, что нормы Налогового Кодекса (2001 года) не подлежат применению. В данном случае вся деятельность ТОО «У» в 2008 году признана фиктивной, о чем указано в приговоре.

Вышеназванный приговор о признании ТОО «У» лжепредприятием вступил в законную силу, и в соответствии с пунктом 3 статьи 71 ГПК факт признания данное ТОО лжепредприятием имеет в рассматриваемом случае преюдициальное значение.

Согласно разъяснению 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.

Таким образом, исходя из правового понятия лжепредпринимательства, при наличии вышеуказанного приговора следует полагать, что действительность совершения всех сделок, контрагентами которых являлось ТОО «У», заведомо фиктивна.

Согласно пункту 20 названного Нормативного постановления - по делам о правомерности исключения из вычетов расходов и из зачета сумм НДС представленные контрагентами лжепредприятия доказательства действительного совершения сделок не могут признаны достоверными, поскольку вступившим в законную силу приговором суда признано иное.

Учитывая изложенное, применение судом апелляционной инстанции положений подпункта 1-1) статьи 104 и части 3 статьи 209 Налогового Кодекса в рассматриваемом случае является правильным.

3. Аналогичные обстоятельства дела, как по заявлению ТОО «Д», имели место и при рассмотрении другого дела, однако принято совершенно другое

решение по делу по заявлению АО «С» к ГУ «Налоговое управление» о признании недействительными уведомлений об устранении нарушений, выявленных органами налоговой службы по результатам камерального контроля, №07000001115 от 13 октября 2009 года и №07000001116 от 13 октября 2009 года. Период совершения сделок с лжепредприятием до 1 января 2007 года, а именно 2004, 2005 годы, лжепредприятие признано банкротом решением суда от 25 марта 2008 года, произведена регистрация ликвидации юридического лица на основании приказа ГУ «Управление юстиции» от 17 марта 2009 года.

Решением суда от 26 января 2010 года в удовлетворении заявления отказано. Постановлением апелляционной инстанции от 15 апреля 2010 года решение суда оставлено без изменения.

Оспариваемыми уведомлениями налоговый орган обязывает АО «С» произвести корректировки сумм по налогу на добавленную стоимость согласно п.1 ст.235, ст.237 Налогового Кодекса РК от 12 июня 2001 года N209, сторнировать суммы оборотов, отнесенные на вычеты по данным операциям с ТОО «Н» в декларациях по корпоративному подоходному налогу (КПН) и откорректировать финансовый результат в соответствии с п.2 ст.92 указанного Налогового Кодекса РК.

Из представленных заявителем документов следует, что в 4 квартале 2004 года и в 2005 году заявитель приобретал товары у ТОО «Н». Расчет, согласно пояснениям представителя АО «С» и представленным документам, произведен, включая НДС.

Постановлением от 12 апреля 2007 года в отношении учредителя и руководителя ТОО «Н» уголовное дело по ст. 192 УК РК было прекращено по нереабилитирующему основанию, данный процессуальный документ является доказательством совершения указанным лицом лжепредпринимательства. Более того, в названном постановлении указано, что создал О. ТОО «Н» без намерения осуществлять предпринимательскую деятельность. На основании данного постановления аннулировано свидетельство о постановке ТОО «Н» на учет по НДС решением ГУ «Налоговое управление» от 28.08.2009 года. В соответствии с п.1 Нормативного постановления Верховного Суда РК № 1 «О некоторых вопросах применения законодательства о лжепредпринимательстве»: Под лжепредпринимательством следует

понимать умышленное создание коммерческой организации, легитимной по форме, без намерения осуществлять предпринимательскую или банковскую деятельность, преследующее противоречащие действующему законодательству цели и причинившее крупный ущерб гражданину, организации или государству.

В п. 11 данного Нормативного Постановления Верховного Суда РК 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 лжепредприятия подлежат 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.

Свидетельство о постановке ТОО «Н» на учет по НДС аннулировано, т.е. данный документ признан недействительным с момента его выдачи, с 29.10.2004 года.

Соответственно, по всем сделкам лжепредприятия ТОО «Н» в обозначенный период, у контрагентов подлежат исключению из вычетов расходы и из зачета суммы НДС по этим сделкам.

Следовательно, представленные заявителем документы по сделкам с ТОО «Н» не могут быть расценены как доказательства фактического их исполнения, поскольку постановлением от 12 апреля 2007 года установлено, что ТОО «Н» было создано как лжепредприятие, без намерения осуществлять предпринимательскую деятельность.

В п.1 ст.37 Закона РК «О нормативно-правовых актах» указано, что действие нормативного правового акта не распространяется на отношения, возникшие до его введения в действие, при этом п.2 данной статьи предусмотрено, что исключением являются случаи, когда обратная сила нормативно-правых актов или его части предусмотрена им самим. Из ст.209, 237 Налогового Кодекса РК следует, что исключению из зачета подлежит НДС, отнесенный в зачет в случае аннулирования свидетельства лжепредприятия с момента начала предпринимательской деятельности.

Ввиду изложенного, неприменимы положения п.1 ст.37 Закона РК «О нормативных правовых актах» о том, что действия нормативного правового акта не распространяются на отношения, возникшие до его введения в действие.

Вызывает вопросы мотивировка суда в части того, что нормы ст. 209, 237 предусматривают обратную силу кодекса, вместе с тем в соответствии с п.18 НП ВС РК «О некоторых вопросах применения законодательства о лжепредпринимательстве» от 12 января 2009, года согласно пункту 1 статьи 37 Закона Республики Казахстан «О нормативных правовых актах», действие нормативного правового акта не распространяется на отношения, возникшие до его введения в действие. Подпункт 1-1) статьи 104 и подпункт 5) пункта 1 статьи 237 Кодекса Республики Казахстан от 12 июня 2001 года «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый Кодекс) введены в действие с

1 января 2007 года. Следовательно, налоговый орган вправе обосновать этими нормами исключение из вычетов расходов при определении дохода, облагаемого КППН, и из зачета сумм НДС за налоговые периоды, начинающиеся с указанного времени. К налоговым периодам, начинающимся с 1 января 2009 года, подлежат применению подпункт 2) статьи 115 и подпункт 5) пункта 1 статьи 258 Налогового Кодекса, а согласно п.19 Нормативного Постановления от 12 января 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» (Налоговый Кодекс).

В постановлении от 12 апреля 2007 года о прекращении уголовного дела в отношении О. уголовного дела по ст. 192 УК РК не указано на совершение сделок ТОО «Н» с АО «С». Имеется решение суда о признании банкротом ТОО «Н».

При этом следует отметить, что, согласно ответу Управления комитета по правовой статистике и специальным учетам, уголовное дело №07710105100067 в отношении учредителя и директора ТОО «Н» О., прекращенное по ст.37 ч.1 п.3 УПК РК, снято с учета архива, на основании постановления об отмене постановления о прекращении уголовного дела от 19.11.2008 года прокуратурой и направлении в СУ ДБЭКП для организации дополнительного расследования.

О наличии указанных обстоятельств при проведении обобщения выяснено при ознакомлении с материалами другого гражданского дела.

5. Так, по заявлению ТОО «А» к ГУ «Налоговое управление» 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, решением суда от 13 мая 2010 года заявление удовлетворено. Следует отметить, что в материалах дела имеется уведомление о результатах налоговой проверки от 2 ноября 2009 года № 113, которое заявителем не оспаривается, несмотря на это суд рассматривает дело по существу, при наличии оснований для прекращения производства по делу в части оспаривания акта налоговой проверки и предписания. При этом вновь речь идет о сделках с лжепредприятием осуществленным до 1 января 2007 года, вновь ТОО «Н», которое решением СМЭС признано банкротом, произведена регистрация ликвидации

юридического лица на основании приказа ГУ «Управление юстиции» от 17 марта 2009 года. Из материалов дела следует, что 22 сентября 2009 года ГУ «Налоговое управление» издан приказ и выписано предписание №113 на проведение в ТОО «А» тематической налоговой проверки по вопросу определения налогового обязательства по операциям с налогоплательщиком, признанным лжепредприятием на основании вступившего в законную силу приговора или постановления суда, корпоративный подоходный налог с юридических лиц-резидентов, за исключением поступлений от организаций нефтяного сектора, налог на добавленную стоимость на произведенные товары, выполненные работы и оказанные услуги на территории Республики Казахстан. Актом документальной налоговой проверки №113 от 02.11.2009 года установлено, что ТОО «А» необоснованно были включены в затраты расходы по приобретению товарно-материальных ценностей у лжепредприятия, то есть у ТОО «Н».

Судом выяснено, что в 2007 году в отношении руководителя ТОО «Н» О. следственным управлением ДБЭКП было возбуждено уголовное дело по ст. 192 УК РК, то есть лжепредпринимательство. Постановлением следователя СУ ДБЭКП по г.Астана от 12 апреля 2007 года уголовное дело в отношении О. было прекращено вследствие акта амнистии, т.е. уголовное дело было прекращено по нереабилитирующим основаниям.

В ходе разбирательства дела судом был сделан запрос в Управление комитета по правовой статистике и специальным учетам о направлении материалов уголовного дела в отношении О., для определения причастности ТОО «А» к фиктивным сделкам с ТОО «Н», также для полноты исследования материалов по делу.

Согласно ответа Управления комитета по правовой статистике и специальным учетам уголовное дело №07710105100067, в отношении учредителя и директора ТОО «Н» О., прекращенное по ст.37 ч.1 п. 3 УПК РК, снято с учета архива, на основании постановления об отмене постановления о прекращении уголовного дела от 19.11.2008 года прокуратурой г.Астана и направлении в СУ ДБЭКП по г.Астана для организации дополнительного расследования.

Из постановления прокурора управления прокуратуры об отмене постановления о прекращении уголовного дела от 19.11.2008 года следует, что 14.12.2007 года заочным решением суда с О. взыскано в доход государства 108 484 048 тенге, опрошенный в ходе исполнения решения суда О. показал, что никакого отношения к деятельности ТОО «Н» не имел, по поводу долга перед бюджетом ничего пояснить не может, о прекращенном деле в отношении него ничего не знает.

В связи с этим суд пришел к выводу о том, что в отношении ТОО «Н» по настоящее время не имеется вступившего в законную силу судебного акта или постановления органа уголовного преследования, подтверждающего лжепредпринимательскую деятельность, следовательно, ТОО «Н» не является лже-

предприятием.

При таких обстоятельствах суд посчитал, что ТОО «А» не является контрагентом лжепредприятия, так как в отношении руководителя ТОО «Н» не имеется приговор или постановление суда, вступивший в законную силу, также не имеется постановление органа уголовного преследования о прекращении дела по реабилитирующим основаниям.

Вместе с тем решением суда в удовлетворении заявления ТОО «Т» к ГУ «Налоговое управление» о признании незаконными предписания, уведомления о результатах налоговой проверки в части отказано. Сделки с лжепредприятием совершались до 1 января 2007 года, приговор суда не содержит в числе контрагентов лжепредприятия ТОО «Т». При этом, при разрешении вопросов применения сроков исковой давности суд исходил по этим налоговым периодам из п.4 ст. 46 Налогового Кодекса от 10 декабря 2008 года (с момента вступления приговора суда с 20 декабря 2006 года). Аналогично дело по заявлению ТОО «ТР» к ГУ «Налоговое управление» о признании незаконным и отмене в части уведомления по акту налоговой проверки.

Таким образом, сложность при рассмотрении вызывают дела, когда сделки совершались с лжепредприятиями до 1 января 2007 года.

Э.А. Ивов,

судья Жамбылского областного суда

О судебной практике применения судами Жамбылской области налогового законодательства. Споры по сделкам с лжепредприятиями

В соответствии с п.п. 16 п.1 ст.12 Налогового Кодекса РК под лжепредприятием понимается субъект частного предпринимательства, создание которого и (или) руководство которым признано вступившим в законную силу приговором либо постановлением суда согласно законодательству Республики Казахстан.

Таким образом, под лжепредпринимательством следует понимать умышленное создание и (или) руководство коммерческой организацией легитимной по форме, без намерения осуществлять коммерческую или банковскую деятельность, преследующее противоречащие действующему законодательству цели и причинившие крупный ущерб гражданину, организации или государству.

Основная опасность лжепредпринимательства заключается в том, что при лжепредпринимательстве незаконно освобождаются от уплаты налогов контрагенты лжепредприятия либо сумма этих налогов занижается, что негативно отражается на доходной части бюджета государства.

При рассмотрении гражданских дел, вытекающих из споров по сделкам с

лжепредприятиями, следует руководствоваться следующей законодательной базой:

- Закона РК от 10.12.2008г. «О налогах и других обязательных платежах в бюджет», введён в действие с 01.01.2009г. с изменениями и дополнениями;
- Нормативное постановление Верховного Суда Республики Казахстан № 1 от 12.01.2009г. «О некоторых вопросах применения законодательства о лжепредпринимательстве»;
- Нормативное постановление Верховного Суда Республики Казахстан № 5 от 23.06.2006г. «О судебной практике применения налогового законодательства»;
- Регламент применения мер воздействия к контрагентам лжепредприятий, утверждённый приказом Председателя НК МФ РК № 69 от 05.02.2008г.;
- Закон РК № 237 от 29.06.1998г. «О платежах и переводах денег».

Основанием для налогообложения является совокупность юридических фактов, с которой законодательство Республики Казахстан связывает возникновение обязанности по уплате налога. Данный принцип закреплён нормативно в п.1 ст.26 Налогового Кодекса РК, согласно которому налоговым обязательством признаётся обязательство налогоплательщика перед государством, возникающее в соответствии с налоговым законодательством Республики Казахстан, в силу которого налогоплательщик обязан встать на регистрационный учёт в налоговом органе, определять объёмы налогообложения и (или) объекты, связанные с налогообложением, исчислять налоги и другие обязательные платежи в бюджет, представлять налоговые формы, за исключением налоговых регистров, в налоговый орган в установленные сроки и уплачивать налоги и другие обязательные платежи в бюджет.

Налоговое законодательство РК связывает появление у налогоплательщика налогового обязательства с одновременным наличием двух юридических фактов: лицо является плательщиком налога; у лица появляется объект налогообложения.

Споры по данной категории дел, как правило, возникают из действий должностных лиц органов налоговой службы по проверке соблюдения предприятиями – контрагентами лжепредприятий налогового законодательства, в результате осуществления которых контрагентам лжепредприятий направляются Уведомления об исключении из зачёта сумм налога на добавленную стоимость (далее НДС) и исключении вычетов по корпоративному подоходному налогу (далее КПН).

При этом необходимо отметить, что понятие лжепредприятия и лжепредпринимательства впервые было введено в налоговое законодательство с 01.01.2007г.

В связи с этим и судебная практика как бы делится по обязательствам контр-

агентов лжепредприятий, возникшим из сделок, заключённых и исполненных до 01.01.2008г., и обязательств, возникших и исполненных после 01.01.2007г.

При признании субъекта частного предпринимательства лжепредприятием последнее, в соответствии с п.п. 3 п.4 ст.571 НК. РК, снимается с регистрационного учёта по налогу на добавленную стоимость на основании решения налогового органа по форме, установленной уполномоченным органом. Это, в свою очередь, и в соответствии с п.п.5 п.1 ст.258 НК. РК., влечёт обязанность контрагента лжепредприятия произвести корректировку и исключить суммы НДС, отнесённые в зачёт по сделкам с лжепредприятием.

В соответствии с п.1 ст.100 НК. РК расходы налогоплательщика в связи с осуществлением деятельности, направленной на получение дохода (корпоративный подоходный налог – КПН), подлежат вычету при определении налогооблагаемого дохода, за исключением расходов, не подлежащих вычету в соответствии с настоящим Кодексом.

При признании налогоплательщика лжепредприятием, в соответствии с п.2 ст.115 НК. РК, не подлежат вычету расходы его контрагента, произведённые с даты начала преступной деятельности лжепредприятия, установленной судом.

Таким образом, в соответствии с налоговым законодательством, при признании субъекта частного предпринимательства лжепредприятием он снимается с регистрационного учёта по налогу на добавленную стоимость с даты начала преступной деятельности, установленной судом, а его контрагенты обязаны исключить суммы НДС, отнесённые в зачёт, и произвести вычет расходов по КПН по сделкам с этим лжепредприятием.

Как правило, органы налоговой службы в результате проведённого камерального контроля либо проведённой документальной проверки направляют контрагентам лжепредприятий Уведомления о корректировке сумм НДС и КПН по сделкам с лжепредприятиями. Не соглашаясь с доводами налогового органа, последние обжалуют действия и решения должностных лиц налоговых органов в суд.

В соответствии с Нормативным Постановлением Верховного Суда Республики Казахстан от 12.01.2009г. № 1 «О некоторых вопросах применения законодательства о лжепредпринимательстве» необходимо различать порядок рассмотрения гражданских дел об обжаловании субъектами частного предпринимательства Уведомлений налоговых органов о корректировке сумм НДС и КПН по сделкам, заключённым с лжепредприятиями до 01.01.2007г. и после 01.01.2007г., поскольку понятие лжепредпринимательства было введено в налоговое законодательство Республики Казахстан с 01.01.2007г.

Обжалуя действия и решения должностных лиц налоговых органов по проверке соблюдения контрагентами лжепредприятия норм налогового законодательства по уплате налогов, заявители, как правило, в обоснование своих

доводов указывают, что в приговоре либо постановлении суда о признании субъекта частного предпринимательства лжепредприятием не указывается о сделках между ними, эти сделки никем не оспорены и не признаны недействительными, предъявляют доказательства (договоры и приложения к ним, справки-счета, товаротранспортные накладные и другие финансовые документы) о заключении и реальном исполнении сделок с лжепредприятиями.

В соответствии с п.17 Нормативного Постановления Верховного Суда Республики Казахстан от 12 января 2009г. № 1 «О некоторых вопросах применения законодательства о лжепредпринимательстве» с учётом 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, выяснения обстоятельств дела касательно действительной реализации товаров, работ, услуг и оплаты за них.

В обвинительном приговоре суда, а также в постановлениях органов 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.

На практике же мы встречаемся с фактами, когда ни в приговоре, ни в постановлении о прекращении уголовного преследования по нереабилитирующим основаниям нет указаний о контрагенте, обжалующем действия налогового органа, и его сделках с лжепредприятием.

Как было отмечено выше, понятие лжепредприятия в налоговое законодательство было введено с 01 января 2007г. В связи с этим, согласно нормативному постановлению Верховного Суда Республики Казахстан и п.1 ст.37 Закона РК «О нормативных правовых актах», налоговый орган вправе обосновать исключение из вычетов расходов при определении дохода, облагаемого КППН, и из вычета сумм НДС нормами п.п. 1-1) ст.104 и п.п.5) ст.237 НК.РК. за налоговые периоды, начинающиеся с этого времени.

В отношении налоговых периодов до 01.01.2007г., в соответствии с п.19 вышеуказанного Нормативного Постановления, следует исходить в соответствии с ч.3 ст.71 ГПК РК из преюдициальности фактов, установленных вступившим в законную силу приговором суда по уголовному делу по ст.192 УК. Если приговором суда установлено, что лжепредприятие в действительности не совершало сделки с данным контрагентом, отнесение последним на вычеты расходов и в зачёт сумм НДС по ним является необоснованным на основании п.2 с.92 и п.1 ст.235 НК РК от 12.07.2001г.

Судебная практика судов Жамбылской области по делам данной категории сложилась следующим образом: по некоторым делам суды, несмотря на признание субъекта частного предпринимательства лжепредприятием, иски

(жалобы, заявления) их контрагентов об обжаловании действий и решений налоговых органов о корректировке сумм НДС и КПН по сделкам с лжепредприятием удовлетворяли в полном объеме. При этом суды исходили из тех обстоятельств, что в приговоре либо постановлении суда о создании лжепредприятия не указывалось о недействительности сделок, заключённых и исполненных между лжепредприятием и заявителем. Кроме того, суды признавали относимыми, допустимыми и достоверными доказательства, представляемые контрагентами лжепредприятий в обоснование своих доводов о реальном исполнении сторонами обязательств по заключенной сделке.

Поскольку в приговоре либо постановлении суда не указано о недействительности сделок между лжепредприятием и заявителем как его контрагентом, вышеуказанная позиция суда является обоснованной по следующим основаниям: до 01 января 2007г. в налоговом законодательстве Республики Казахстан не существовало понятия лжепредпринимательство и, следовательно, понятия корректировки сумм НДС и КПН по сделкам с лжепредприятиями.

В соответствии с п.20 Нормативного Постановления Верховного Суда Республики Казахстан от 12.01.2009г. № 1 «О некоторых вопросах применения законодательства о лжепредпринимательстве» по делам о правомерности исключения из вычетов расходов и из зачёта сумм НДС представленные контрагентами лжепредприятия доказательства действительного совершения сделок не могут быть признаны достоверными, поскольку вступившим в законную силу приговором суда установлено иное.

Таким образом, доказательства действительного совершения сделок с лжепредприятием не могут быть признаны достоверными постольку, поскольку вступившим в законную силу приговором суда установлено иное.

1. Полагаем, что если в приговоре суда не указано о сделках заявителя с лжепредприятием и в нём не установлено иное, в соответствии со ст. 65 ГПК РК. в отношении сделок, заключённых и исполненных до 01.01.2007г., заявитель обязан доказать реальность заключения и исполнения сделки с лжепредприятием. При этом, если контрагент лжепредприятия представит относимые, допустимые и достоверные доказательства реального заключения договоров с лжепредприятием и исполнения обязательств по этим договорам, его требования должны быть удовлетворены.

2. При обжаловании Уведомлений налоговых органов по корректировке сумм НДС и КПН по сделкам с субъектами частного предпринимательства, признанными лжепредприятиями, заключёнными после 01.01.2007г., в удовлетворении требований заявителя (автора жалобы) должно быть отказано в связи с тем, что понятие лжепредприятия было введено в налоговое законодательство с 01.01.2007г., в связи с чем участники сделок должны проявлять разумную осторожность, в приговоре либо постановлении суда о прекращении производства по уголовному делу по нереабилитирующим основаниям

имеется указание о том, что лжепредприятие было изначально создано без намерения осуществлять коммерческую либо иную деятельность, связанную с извлечением прибыли и не представлено доказательств обратного. В противном случае, на мой взгляд, теряется смысл принципов налогообложения, заложенных в налоговое законодательство Республики Казахстан – обязательности, определённости и справедливости налогообложения.

Пример:

ТОО «Ы» (далее ТОО) обратилось в суд с заявлением об обжаловании действий должностных лиц ГУ «Налоговое управление» о признании незаконными и отмене Уведомлений об исключении из зачёта сумм налога на добавленную стоимость (далее НДС) и из вычета сумм корпоративного подоходного налога (далее КПП), обязанности Налогового управления не исключать из зачёта по НДС 168.667.523 тенге и из вычета по КПП 337.335.039 тенге (30% вычета) за 2005г., обосновав свои требования следующим: Налоговым управлением выставлено и направлено ТОО «Ы» Уведомление № 07000008950 от 06.11.2009г. об исключении из зачёта НДС в сумме 4.363.282 тенге и из вычета КПП в сумме 29.682.392 тенге за 2008г. по операциям с ТОО «Хим Э» в связи с тем, что по приговору от 12.08.2009г. ТОО «Хим Э» было признано лжепредприятием.

03.02.2010г. Налоговым управлением было выставлено и направлено ТОО «Ы» Уведомление № 07000010034 об исключении из зачёта НДС в сумме 51.659.219 тенге и из вычета КПП в сумме 344.394.771тенге,

Уведомление № 07000010035 об исключении из зачёта НДС в сумме 98.540.973 тенге и из вычета КПП в сумме 656.939.821 тенге и Уведомление № 07000010036 об исключении из зачёта НДС в сумме 18.467.331 тенге и из вычета КПП в сумме 123.115.539 тенге по операциям (работам, услугам, товарам) с ТОО «А» в первом, втором и третьем кварталах 2005г. в связи с тем, что по приговору суда ТОО «А» признано лжепредприятием.

17.03.2010г. Налоговым управлением было выставлено и направлено ТОО «Ы» Уведомление № 07000010546 об исключении из зачёта НДС в сумме 168.667.523 тенге и из вычета КПП в сумме 337.335.039 тенге по работам (услугам, товарам) в 2005 г. по операциям с ТОО «А» в связи с тем, что по приговору ТОО «А» признано лжепредприятием и одновременно были отозваны без исполнения Уведомления № 07000010034, № 07000010035 и № 07000010036.

Поскольку в приговорах судов ТОО «Ы» как контрагент ТОО «А» и ТОО «Хим Э» не указаны, заявитель считал, что Налоговое управление было не вправе ссылаться в Уведомлениях на нормы Налогового Кодекса, вступившего в законную силу с 01.01.2007г., так как в Налоговом Кодексе 2001г. понятия лжепредпринимательства не было, в связи с чем не было предусмотрено и последствий в виде исключения из зачёта сумм НДС и вычета КПП по операциям со лжепредприятиями.

Кроме того, в Налоговом Кодексе, вступившем в законную силу с

01.01.2009г., не предусмотрен институт аннулирования свидетельства о постановке предприятия на учёт по уплате НДС.

Налоговым управлением не был соблюден срок выставления Уведомления № 07000010546 от 17.03.2010г., поскольку указанные в нём нарушения были выявлены 03.02.2010г. В соответствии с п.п.7 п.2 ст.607 Налогового Кодекса от 10.12.2008г. Уведомление об устранении нарушений, выявленных органами налоговой службы по результатам камерального контроля, направляются налогоплательщику не позднее десяти рабочих дней со дня выявления нарушения налоговой отчётности.

В связи с вышеизложенным, ТОО «Ы» просило суд признать действия должностных лиц Налогового управления по выставлению и направлению вышеуказанных Уведомлений незаконными и отменить их, обязать Налоговое управление не исключать из зачёта суммы НДС и не требовать оплаты сумм КПП, указанных в оспариваемом Уведомлении №07000010546 от 17.03.2010г.

Решением суда заявление ТОО «Ы» было удовлетворено частично: признаны незаконными действия должностных лиц Налогового управления по выставлению и направлению Уведомлений №07000008950 от 06.11.2009г. и № 07000010546 от 17.03.2010г., в связи с чем эти Уведомления были отменены. С Налогового управления в пользу ТОО «Ы» в возврат госпошлины было взыскано 14130 тенге.

В удовлетворении исковых требований об отмене Уведомлений №№ 07000010034, 07000010035 и 07000010036 от 03.02.2010г., об обязывании Налогового управления не исключать из зачёта НДС в сумме 168667523 тенге и не требовать оплаты КПП в сумме 337335039 тенге (30% вычета) за 2005г. было отказано.

Постановлением апелляционной судебной коллегии решение суда было оставлено без изменения, апелляционная жалоба налогового органа без удовлетворения по следующим основаниям: судами первой и апелляционной инстанций установлено, что основанием для выставления оспариваемого ТОО «Ы» Уведомления налогового управления №07000008950 от 06.11.2009г. по корректировке НДС и КПП по операциям с ТОО «Хим Э» в 2008 г. послужило признание вступившим в законную силу приговором Алгинского районного суда Актюбинской области от 12.08.2009г. ТОО «Хим Э» лжепредприятием, контрагентом которого по договору № 2 от 27.11.2006г. являлось ТОО «Ы».

В связи с этим, по утверждению органа налоговой службы, поскольку приговором суда в отношении ТОО «Хим Э» установлен факт лжепредпринимательства, выразившийся в отсутствии предпринимательской деятельности и уклонении от уплаты налогов, ТОО «Ы» как контрагент ТОО «Хим Э» не имело права относить в зачёт НДС в сумме 4363282 тенге и осуществлять вычеты расходов по КПП в сумме 29682392 тенге по операциям с ТОО «Хим Э» за 2008г.

Основанием для выставления оспариваемых ТОО «Ы» Уведомлений налогового управления №07000010034, №07000010035, № 7000010036 от 03.02.2010г. по корректировке НДС и КПН по операциям с ТОО «А» в первом, втором и третьем кварталах 2005г. послужило признание вступившим в законную силу приговором суда от 12.10.2009г. ТОО «А» лжепредприятием, контрагентом которого по договору №2 от 21.01.2005г. являлось ТОО «Ы».

В связи с этим, по утверждению органа налоговой службы, поскольку приговором суда в отношении ТОО «А» установлен факт лжепредпринимательства, выразившийся в отсутствии предпринимательской деятельности и уклонении от уплаты налогов, ТОО «Ы» как контрагент ТОО «А» не имело права относить в зачёт НДС в сумме 51659219 тенге и осуществлять вычеты расходов по КПН в сумме 344394771тенге по операциям с ТОО «А» за первый квартал 2005г., НДС в сумме 98540973 тенге и КПН в сумме 656939821 тенге за второй квартал 2005г., НДС в сумме 18.467.331 тенге и КПН в сумме 123.115.539 тенге за третий квартал 2005г.

В связи с признанием ТОО «Хим Э» лжепредприятием, решением налогового управления по Алгинскому району от 09.10.2009г. аннулировано свидетельство ТОО «Хим Э» о постановке на учёт по НДС с момента регистрации.

Решением налогового управления от 13.01.2010г. аннулировано свидетельство ТОО «А» о постановке на учёт по НДС с 01.04.2004г. в связи с признанием его лжепредприятием.

В соответствии с п.п.5 п.1 ст.237 Налогового Кодекса НДС, ранее отнесённый в зачёт, подлежит исключению из зачёта при аннулировании свидетельства о постановке на учёт.

Кроме того, согласно п.п.1 п.1 ст.104 НК РК, расходы по операциям с налогоплательщиком, признанным судом лжепредприятием, с момента начала преступной деятельности, установленного судом, не подлежат вычету.

В связи с признанием ТОО «Хим Э» и ТОО «А» лжепредприятиями Налоговым управлением был проведён камеральный контроль по представленной ТОО «Ы» как контрагентом вышеуказанных юридических лиц налоговой отчётности с целью определения сумм НДС, подлежащих исключению из зачёта и затрат, отнесённых на вычеты по КПН.

По результатам проведённого камерального контроля Налоговое управление выставило ТОО «Ы» оспариваемые им Уведомления для самостоятельного устранения допущенных ошибок.

Вместе с тем, из материалов гражданского дела следует, что договорные отношения между ТОО «Ы» и ТОО «Хим Э» возникли на основании договора № 2 от 27.11.2006г. и обязательства по этому договору были исполнены сторонами в этом же году.

Договорные отношения между ТОО «Ы» и ТОО «А» возникли на основании договора №2 от 21.01.2005г. и обязательства по этому договору сторонами

были исполнены до 01.01.2007г.

В оспариваемых Уведомлениях Налоговое управление, как на основании корректировки сумм НДС и КПП, ссылалось на требования п\п.5 п.1 ст.258 и п.2 ст.115 Налогового Кодекса, введённые в действие с 01.01.2009г.

Согласно п.1 ст.37 Закона РК «О нормативных правовых актах», действие нормативного правового акта не распространяется на отношения, возникшие до его введения.

В соответствии с п.19 Нормативного Постановления Верховного Суда Республики Казахстан № 1 от 12.01.2009г. «О некоторых вопросах применения законодательства о лжепредпринимательстве» в отношении налоговых периодов до 01.01.2007г. следует исходить в соответствии с частью 3 ст.71 ГПК. РК. из преюдиции фактов, установленных вступившим в законную силу приговором суда по уголовному делу по ст.192 УК.РК. Если приговором установлено, что лжепредприятие в действительности не совершало сделки с данным контрагентом, отнесение последним на вычеты расходов и в зачёт сумм НДС по ним является необоснованным на основании п.2 ст.92 и п.1 ст.325 кодекса РК от 12.06.2001г. «О налогах и других обязательных платежах в бюджет».

Судами первой и апелляционной инстанций было достоверно установлено, что все обязательства по договору № 2 от 27.11.2006г. между ТОО «Ы» и ТОО «Хим Э» и по договору № 2 от 21.01.2005г. между ТОО «Ы» и ТОО «А» были исполнены до 01.01.2007г.

Таким образом, при том условии, что все работы и услуги по договорам между ТОО «Ы» и ТОО «Хим Э», ТОО «Ы» и ТОО «А» были произведены до 01.01.2007г., в приговорах судов о признании ТОО «Хим Э» и ТОО «А» лжепредприятиями о сделках с ТОО «Ы» ничего не указано, судами первой и апелляционной инстанций был сделан законный и обоснованный вывод о том, что налоговый орган был не вправе ставить вопрос о корректировке ТОО «Ы» сумм по НДС и КПП по сделкам с ТОО «Хим Э» и ТОО «А» за налоговые периоды, имевшие место до 01.01.2007г.

Пример:

ТОО «Ар» обратилось в суд с иском к ГУ «Налоговое управление» о признании незаконным и отмене Уведомления № 07000009004 от 11.11.2009г. об устранении нарушений, выявленных органами налоговой службы по результатам камерального контроля и взыскании морального вреда по следующим основаниям: 11.11.2009г. ГУ «Налоговое управление» по результатам камерального контроля было вынесено Уведомление №07000009004, согласно которому ТОО «Ар» предлагалось самостоятельно устранить нарушения налогового законодательства в виде незаконного отнесения в зачёт НДС в сумме 859.514 тенге (по работам, услугам, товарам) в 2007г., фактически не произведённым налогоплательщиком, и незаконного отнесения на вычеты КПП в сумме 6.139.391 тенге в этом же периоде в связи с тем, что ТОО «А», контрагентом

которого в 2007 г. было ТОО «Ар», признано лжепредприятием.

В связи с тем, что ТОО «Ар» добросовестно исполнил все обязательства по сделкам с ТОО «А», что подтверждается соответствующими документами, ТОО «А» состояло в Реестре налогоплательщиков, являлось плательщиком НДС, и в период заключения и исполнения сделок не являлось официально признанным лжепредприятием, истец просил суд признать незаконным и отменить Уведомления № 07000009004 от 11.11.2009г. об устранении нарушений, выявленных органами налоговой службы по результатам камерального контроля.

Поскольку направлением Уведомления ТОО «А» был причинён моральный вред, выразившийся в фактическом обвинении в неуплате налогов и во взаимодействии с лжепредприятием, истец просил взыскать с ответчика моральный вред в сумме 50.000 тенге.

В суде первой инстанции представитель ТОО «Ар» М., поддержала искивые требования и просила их удовлетворить в полном объёме.

Решением суда от 16.06.2010г. искивые требования ТОО «Ар» были удовлетворены частично: искивые требования в части признания незаконным и отмене Уведомления № 07000009004 от 11.11.2009г. об устранении нарушений, выявленных органами налоговой службы по результатам камерального контроля, были удовлетворены, а в части взыскания морального вреда в сумме 50.000 тенге было отказано.

Постановлением апелляционной судебной коллегии решение суда было оставлено без изменения в связи с тем, что судами первой и апелляционной инстанций установлено, что ТОО «Ар» приобрело у ТОО «А» за наличный расчёт по счёту-фактуре и накладной №57 от 02.04.2007г. продукты питания в ассортименте на сумму 1.819.402 тенге, по счёту-фактуре и накладной № 69 от 04.05.2007г. за наличный расчёт продукты питания в ассортименте на сумму 1.637.032 тенге, по счёту-фактуре и накладной № 74 от 01.07.2007г. за наличный расчёт продукты питания в ассортименте на сумму 1.094.228 тенге, по счёту-фактуре и накладной № 81 от 01.07.2007г. за наличный расчёт продукты питания в ассортименте на сумму 1.305.101 тенге, по счёту-фактуре и накладной № 89 от 01.08.2007г. за наличный расчёт продукты питания в ассортименте на сумму 1.538.761 тенге, по счёту-фактуре и накладной № 104 от 01.09.2007г. за наличный расчёт продукты питания в ассортименте на сумму 2.145.541 тенге, по счёту-фактуре и накладной № 119 от 01.10.2007г. за наличный расчёт продукты питания в ассортименте на сумму 1.607.539 тенге, по счёту-фактуре и накладной №153 от 01.11.2007г. за наличный расчёт продукты питания в ассортименте на сумму 1.968.130 тенге, по счёту-фактуре и накладной №159 от 01.12.2007г. за наличный расчёт продукты питания в ассортименте на сумму 1.277.695 тенге.

Постановлением суда от 18.04.2008 г. ТОО «Алмаз и Д» было признано

лжепредприятием, поскольку оно с момента регистрации бездействовало и, вопреки своим функциям, вытекающим из Устава юридического лица, какие-либо сделки в действительности не осуществляло и создавалось без намерения осуществления предпринимательской деятельности, в связи с чем решением налогового органа от 29.10.2008г. свидетельство о постановке на учёт по налогу на добавленную стоимость было аннулировано с 19.07.2007г., то есть с момента регистрации этого юридического лица в налоговых органах.

В соответствии с п.1 ст.587 НК.РК. в случае выявления нарушений по результатам камерального контроля оформляется уведомление об устранении нарушений, выявленных по результатам камерального контроля, с приложением описания выявленных нарушений.

В нарушение данной нормы Налогового Кодекса ГУ «Налоговое управление» направило ТОО «Ар» уведомление № 07000009004 от 11.11.2009г. без приложения описания выявленных нарушений.

Согласно п.18 Нормативного постановления Верховного Суда Республики Казахстан от 12.01.2009г. № 1 «О некоторых вопросах применения законодательства о лжепредпринимательстве» в соответствии с п.1 ст.37 Закона РК «О нормативных правовых актах» подпункт 2) статьи 115 и подпункт 5) пункта 1 ст.258 Налогового Кодекса применяются к налоговым периода, начинающимся с 01.01.2009г.; подпункт 1-1) статьи 104 и подпункт 5) пункта 1 статьи 237 Налогового Кодекса применяются к налоговым периодам, начинающимся с 01.01.2007г.

Судами первой и апелляционной инстанций установлено, и этот факт сторонами не оспаривался, что между ТОО «А» и ТОО «Ар» договорные отношения возникли и обязательства по ним были исполнены в 2007 г.

В нарушение вышеуказанных требований Нормативного постановления Верховного Суда Республики Казахстан и норм налогового законодательства в Уведомлении от 11.11.2009г. налоговый орган незаконно сослался на подпункт 2) статьи 115 и подпункт 5) пункта 1 ст.258 Налогового Кодекса, применяющиеся к налоговым периодам, начинающимся с 01.01.2009г.

В соответствии с п.17 и п.20 Нормативного Постановления Верховного Суда Республики Казахстан от 12.01.2009г. №1 «О некоторых вопросах применения законодательства о лжепредпринимательстве» с учётом требований 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.

По делам о правомерности исключения из вычетов расходов и из зачёта сумм НДС представленные контрагентами лжепредприятия доказательства

действительного совершения сделок не могут быть признаны достоверными, поскольку вступившим в законную силу приговором суда установлено иное.

Таким образом, как следует из вышеизложенного, если в приговоре или постановлении суда не установлены все контрагенты лжепредприятия и не выяснены обстоятельства дела касательно действительной реализации товаров, работ, услуг и оплаты за них, органы налоговой службы обязаны провести проверку действительности сделок, заключённых и совершённых между лжепредприятием и его контрагентами, и выполнения по ним обязательств по реализации товаров, работ и услуг.

Из постановления суда от 18.04.2008 г. о прекращении уголовного преследования в отношении К., в связи с тем, что он признан невменяемым в отношении инкриминируемого ему преступления – совершения лжепредпринимательства в отношении ТОО «А», не следует, что сделки между ТОО «А» и ТОО «Ар» в действительности не совершались. Наоборот, в постановлении суда об этих сделках вообще ничего не указано.

В соответствии с п.10 Регламента применения мер воздействия к контрагентам лжепредприятий, утверждённых приказом Председателя Налогового комитета Министерства финансов Республики Казахстан от 05.02.2008г. № 69, в случае если налогоплательщик по истечении 30 рабочих дней самостоятельно не устранил нарушения и не предоставил дополнительные формы налоговой отчётности в соответствии с уведомлением об устранении нарушений, выявленных по результатам камерального контроля, данный налогоплательщик включается в план налоговых проверок на предстоящий период.

Из материалов дела следует, и стороны этот факт не отрицали, что обжалуемое Уведомление налоговым органом было направлено ТОО «А» 11.11.2009г. и в этот же день им было получено.

В нарушение п.10 Регламента применения мер воздействия к контрагентам лжепредприятий налоговым органом ТОО «Ар» не было включено в план налоговых проверок на предстоящий период, поскольку этот налогоплательщик в срок, указанный в Уведомлении, самостоятельно не устранил нарушения налогового законодательства и не предоставил дополнительные формы налоговой отчётности в соответствии с уведомлением об устранении нарушений.

В связи с изложенным суды первой и апелляционной инстанций пришли к обоснованному выводу о том, что орган налоговой службы не имел права направлять ТОО «Ар» уведомление от 11.11.2009г., а был обязан включить это юридическое лицо в план налоговых проверок на предстоящий период, в соответствии с подпунктом 2 пункта 5 ст.627, ст.632 и ст.637 НК РК провести тематическую проверку его деятельности по вопросам определения налогового обязательства по операциям с налогоплательщиком, признанным лжепредприятием на основании вступившего в законную силу постановления суда и, в зависимости от установленного, направить по итогам проведённой проверки

уведомление с приложением акта налоговой проверки.

Пользуясь предоставленной возможностью, хотелось бы обсудить проблему применения норм налогового законодательства по корректировке КПП и НДС контрагентами юридического лица, государственная регистрация которого признана недействительной вступившим в законную силу решением суда. При этом основанием признания государственной регистрации недействительным явилось то обстоятельство, что это юридическое лицо создано на подставное лицо, без намерения осуществлять предпринимательскую деятельность, при его создании допущены нарушения норм законодательства, которые носят неустранимый характер. При этом, кроме того, что судом признана недействительной государственная регистрация этого юридического лица, оно по этим основаниям по решению суда ликвидировано.

Г.Т. Ибрагимов,

*судья специализированного межрайонного экономического
суда Атырауской области*

Споры, связанные с лжепредпринимательством

С 2007 года в специализированный межрайонный экономический суд Атырауской области стали поступать заявления предпринимателей об обжаловании действий налоговых органов вследствие признания поставщиков товаров (работ, услуг) лжепредприятиями.

За 2010 год судом рассмотрено 129 гражданских дел об обжаловании действий налоговых органов, из них 86 дел об обжаловании действий налоговых органов вследствие признания поставщиков товаров (работ, услуг) лжепредприятиями, что составляет 66,7% от общего числа рассмотренных гражданских дел об обжаловании действий налоговых органов.

Из 86 рассмотренных гражданских дел по спорам, связанным с лжепредпринимательством, вынесено 84 решения, из них с удовлетворением заявления - 33 или 39,3% от общего числа вынесенных решений, отказано в удовлетворении 55 заявлений, что составляет 60,7%. от общего числа вынесенных решений, заявлений налогоплательщиков

За 1 квартал 2011 года поступило 14 заявлений предпринимателей об обжаловании действий налоговых органов вследствие признания поставщиков товаров (работ, услуг) лжепредприятиями, из них отказано 12, удовлетворено 2.

Действия налоговых органов выражались в том, что на основании судебных актов по уголовным делам в отношении руководителей коммерческих структур, деяния которых были квалифицированы как лжепредпринимательство, они исключали у покупателей последних из зачета по налогу на добавленную

стоимость суммы налога по выставленным счетам-фактурам, а также из вычетов по корпоративному или индивидуальному подоходному налогу расходы по приобретению товаров (работ, услуг).

В связи с этим налоговые органы начисляли налоги и пеню или же направляли предприятиям уведомления об устранении нарушений налогового законодательства, в которых предлагали самостоятельно произвести корректировку НДС, исключив его из зачета путем подачи дополнительной декларации, что влекло за собой уплату дополнительных сумм в бюджет.

Согласно подпункту 10) статьи 13 Налогового Кодекса Республики Казахстан, и статьи 278 ГПК Республики Казахстан, организации и индивидуальные предприниматели обращаются в экономический суд с заявлением об обжаловании действий налоговых органов, полагая, что незаконно на них возлагается обязанность по подаче дополнительной декларации или незаконно вынесено уведомление о начисленных суммах налогов и других обязательных платежей в бюджет, пени.

За последние два года практика рассмотрения этих дел в области была различной.

При рассмотрении данной категории дел суд сталкивался с определенными трудностями вследствие неоднозначной практики рассмотрения таких споров.

Но прежде позвольте сделать небольшой экскурс в уголовный кодекс. Согласно статье 192 Уголовного Кодекса РК, лжепредпринимательство – это создание коммерческой организации без намерения осуществлять предпринимательскую деятельность, имеющей целью получение кредитов, освобождение от налогов, извлечение иной имущественной выгоды или прикрытие иной запрещенной деятельности, причинившей крупный ущерб гражданину, организации или государству.

Признание уголовным судом факта лжепредпринимательства путем вынесения приговора в отношении конкретного лица или постановления о прекращении уголовного дела в связи с амнистией, создавшего такую коммерческую организацию, влечет за собой аннулирование свидетельства этой коммерческой организации о постановке на учет по налогу на добавленную стоимость с момента начала преступной деятельности (пункт 6 статьи 571 Налогового Кодекса Республики Казахстан) и необоснованность отнесения на вычеты расходов по операциям с этими коммерческими организациями (подпункт 2) статьи 115 Налогового Кодекса РК).

Именно во исполнение Налогового Кодекса РК налоговые органы обязывают налогоплательщиков исключить из зачета НДС по счетам-фактурам лжепредприятий и из вычетов расходы по данным счетам-фактурам.

В суде, оспаривая действия налогового органа, заявители пытаются доказать, что сделки с лжепредприятиями были реальные, что товар действительно покупался, а услуги действительно оказывались. В обоснование своих доводов

заявители указывают, что судебными актами сделки не признаны недействительными.

Однако экономический суд, рассматривая гражданское дело, не должен устанавливать обстоятельства взаимоотношений налогоплательщиков с лжепредприятиями, и в его полномочия не входит установление реальности или фиктивности сделок. Все это устанавливается в уголовном порядке. Экономический суд при рассмотрении спора, связанного с лжепредпринимательством, должен дать оценку действиям налогового органа по применению Налогового Кодекса РК.

Согласно части 3 статьи 71 ГПК РК, вступивший в законную силу приговор суда по уголовному делу, которым признается право на удовлетворение иска, обязателен для суда, рассматривающего дело о гражданско–правовых последствиях деяний лица, в отношении которого состоялся приговор. Вступивший в законную силу приговор обязателен для суда, рассматривающего такое гражданское дело, также по вопросам, имели ли место эти деяния и совершены ли они данным лицом, а также в отношении других установленных приговором обстоятельств и их правовой оценки.

Следовательно, при рассмотрении споров, связанных с лжепредпринимательством, судебные акты по уголовным делам имеют преюдициальную силу. В связи с этим доводы заявителей о фактически понесенных ими расходах не могут быть основанием для удовлетворения заявлений налогоплательщика. Суд, рассматривая такой спор, исходит из последствий деяний лица, в отношении которого состоялся вступивший в законную силу судебный акт. И не вправе давать оценку уже исследованными и установленным в ходе уголовного дела обстоятельствам. В пункте 20 Нормативного постановления Верховного Суда Республики Казахстан от 12 января 2009 года «О некоторых вопросах применения законодательства о лжепредпринимательстве» прямо указано, что по делам о правомерности исключения из вычетов расходов и из зачета сумм НДС представленные контрагентами лжепредприятия доказательства действительности совершения сделок не могут быть признаны достоверными, поскольку вступившим в законную силу приговором суда установлено иное.

Таким образом, преюдициальная сила судебного акта по уголовному делу при рассмотрении гражданско–правовых последствий распространяется на споры, связанные с лжепредпринимательством, и означает, что сделок фактически не было, а имело место лжепредпринимательство.

В подтверждение того, что было мною озвучено, приведу пример из судебной практики нашего суда.

ТОО «С» обратилось в суд с заявлением о признании незаконным и отмене уведомления Налогового управления от 5 сентября 2010 года № 587 о начисленной сумме налогов и других обязательных платежей в бюджет и пени в части начисления корпоративного подоходного налога (далее - КППН) в сумме 10 012

560 тенге, налога на добавленную стоимость (далее – НДС) в сумме 7 512 411 тенге, пени в сумме 1 911 009 тенге. Заявитель, оспаривая уведомление, указал, что приобретение товаро-материальных ценностей подтверждается бухгалтерскими документами, факт оплаты подтверждается банковскими документами, сделки с коммерческими организациями не признаны недействительными.

Решением специализированного межрайонного экономического суда от 3 января 2010 года в удовлетворении заявления отказано.

Отказывая в удовлетворении заявления, суд установил следующее. По результатам налоговой проверки ТОО «С» выставлено уведомление о начислении налогов и других обязательных платежей в бюджет и пени. ТОО оспорило начисление КПН в сумме 10 012 560 тенге, НДС в сумме 7 512 411 тенге, пени в сумме 1 911 009 тенге.

Согласно акту налоговой проверки, указанные суммы КПН и НДС начислены в связи с исключением из вычетов расходов и из зачета сумм НДС по сделкам с ТОО «Д», ТОО «А» на основании приговора суда от 5 февраля 2009 года по уголовному делу С.

Приговором суда от 5 февраля 2009 года С. признан виновным в совершении преступления, предусмотренного статьей 192 УК РК, лжепредпринимательство. Приговор вступил в законную силу 2 апреля 2009 года.

Приговором суда в отношении С. установлено, что он совершил в период с 10 января 2005 года по 1 сентября 2009 года лжепредпринимательство путем создания коммерческих организаций, именно: ТОО «Д» и ТОО «А» без намерения осуществлять предпринимательскую деятельность с целью извлечения имущественной выгоды и освобождения контрагентов от уплаты налогов и других обязательных платежей в бюджет, причинив крупный ущерб государству.

При таких обстоятельствах бухгалтерские документы о получении товаров от лжепредприятий ТОО «Д» и ТОО «А» не могут быть признаны достоверными и это не освобождает контрагентов от исполнения обязательств, прямо предусмотренных налоговым законодательством. В силу части 3 статьи 71 ГПК приговор суда по уголовному делу обязателен относительно установленных им обстоятельств и их правовой оценки для суда, рассматривающего дело о гражданско-правовых последствиях деяний лица, в отношении которого состоялся приговор.

Исходя из вышеизложенного, суд обоснованно указал в решении, что представленные налогоплательщиком документы нельзя признать подтверждающими его расходы, связанные с получением совокупного годового дохода. Согласно подпункту 2) статьи 115 Налогового Кодекса РК, 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.

Следовательно, заявитель неправомерно отнес эти расходы на вычеты.

Согласно подпункту 5) пункта 1 статьи 258 Налогового Кодекса РК, НДС, ранее отнесенный в зачет, подлежит исключению из зачета в следующих случаях: по операциям с налогоплательщиком, признанным лжепредприятием на основании вступившего в законную силу приговора или постановления суда.

Следовательно, поскольку заявителем не были получены товары от лжепредприятий, что установлено вступившим в законную силу приговором, то он не вправе относить в зачет соответствующие суммы НДС.

Вот такое примерно содержание имели решения специализированного межрайонного экономического суда решения по спорам, связанным с лжепредпринимательством, в случае отказа в удовлетворении заявления.

Вместе с тем, специализированным межрайонным экономическим судом по спорам, связанным с лжепредпринимательством, выносились и такие решения, когда удовлетворялись заявления. Суд признавал уведомления налогового органа незаконными и обязывал его отменить оспариваемое уведомление. В 2010 году эта цифра составила 39,3% из 84 вынесенных судом решений.

Изучение таких гражданских дел показало, что в основу этих решений был положен пункт 17 Нормативного Постановления Верховного Суда Республики Казахстан от 12 января 2009 года «О некоторых вопросах применения законодательства о лжепредпринимательстве».

Пункт 17 Нормативного постановления Верховного Суда Республики Казахстан от 12 января 2009 года «О некоторых вопросах применения законодательства о лжепредпринимательстве» требует того, чтобы органы уголовного преследования установили всех контрагентов и 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.

Отдельные судьи считают, что если контрагент не указан в приговоре суда, а также в постановлениях органа уголовного преследования или суда о прекращении уголовного дела по статье 192 УК, то действия налогового органа по спорам, связанным с лжепредпринимательством, незаконны.

Возникает вопрос: как быть, если конкретный контрагент не указан, но в ходе налоговой проверки установлено, что он совершил операции с лжепредприятием, признанным на основании вступившего в законную силу приговора или постановления органа уголовного преследования или суда о прекращении уголовного дела по статье 192 УК по нереабилитирующим основаниям, и эти операции совершены в период преступной деятельности лжепредприятия. Выскажу собственное мнение по данному вопросу. Смысл признания судом факта лжепредпринимательства сводится к тому, что созданная коммерческая

структура предпринимательской деятельностью не занимается. В основном ее деятельность направлена на обналичивание денег путем выставления фиктивного счета–фактуры. То есть, получатель счета–фактуры, имея намерение уменьшить свое налоговое обязательство по НДС, договаривается с лжепредпринимателями о якобы имевшей место фиктивной сделке по приобретению у последних товара, работ или услуг, после чего за минусом определенного процента ему возвращают эти деньги наличными. Тем самым фиктивный покупатель увеличивает свои расходы и сумму НДС, подлежащего отнесению в зачет, и уменьшает свое налоговое обязательство, как по НДС, так и по подоходному налогу, приобретенный якобы товар списывает на производство или составляет документы о его продаже третьим лицам.

Фиктивный покупатель обнаружен в ходе проверки налоговым органом. Этот фиктивный покупатель, налогоплательщик, совершил с лжепредприятием фиктивные сделки. Факт лжепредпринимательства подтверждается в установленном законом порядке, фактические обстоятельства дела по уголовному делу о лжепредпринимательстве установлены, цель лжепредпринимательства указана: освобождение контрагентов от уплаты налогов. Полагаю, при таких обстоятельствах в силу части 3 статьи 71 ГПК суд по спорам, связанным с лжепредпринимательством, вправе вынести решение об отказе в удовлетворении заявления заявителя.

М.Т. Ерзаков,

*судья специализированного межрайонного
экономического суда по г.Алматы*

Судебная практика по делам о лжепредпринимательстве

Несмотря на то, что судами республики на протяжении последних пяти-шести лет в большом количестве рассмотрены подобные дела, следует отметить, что до настоящего времени все еще имеет место быть ряд проблем по данной теме, поскольку вопрос исключения из зачета НДС по сделкам с лжепредпринимателями, и увеличение соответственно налогооблагаемого дохода, с последующим доначислением КППН, является актуальным для каждого налогоплательщика, который, так или иначе, столкнулся с лжепредпринимателями.

12 января 2009 года Верховным Судом Республики Казахстан с целью правильного и единообразного применения действующего законодательства о лжепредпринимательстве было принято нормативное постановление №1 «О некоторых вопросах применения законодательства о лжепредпринимательстве».

Между тем, как нам видится, принятие данного нормативного постанов-

ления Верховного Суда Республики Казахстан по сей день не разрешило всех вопросов и не обеспечило единообразного применения действующего законодательства о лжепредпринимательстве.

Так, согласно п.1 вышеуказанного нормативного Постановления Верховного Суда РК, под лжепредпринимательством следует понимать умышленное создание коммерческой организации, легитимной по форме, без намерения осуществлять предпринимательскую или банковскую деятельность, преследующее противоречащие действующему законодательству цели и причинившее крупный ущерб гражданину, организации или государству.

Пункт 17 указанного нормативного постановления устанавливает, что, с учетом требований статьи 24 УПК 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 Республики Казахстан, по нереабилитирующим основаниям должны быть указаны фактические обстоятельства дела относительно каждого контрагента лжепредприятия.

Пункт 18 Нормативного Постановления гласит, что согласно пункту 1 статьи 37 Закона Республики Казахстан «О нормативных правовых актах» действие нормативного правового акта не распространяется на отношения, возникшие до его введения в действие.

Подпункт 1-1) статьи 104 и подпункт 5) пункта 1 статьи 237 Кодекса Республики Казахстан от 12 июня 2001 года «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый Кодекс) введены в действие с 1 января 2007 года.

Следовательно, налоговый орган вправе обосновать этими нормами исключение из вычетов расходов при определении дохода, облагаемого КППН, и из зачета сумм НДС за налоговые периоды, начинающиеся с указанного времени.

К налоговым периодам, начинающимся с 1 января 2009 года, подлежат применению подпункт 2) статьи 115 и подпункт 5) пункта 1 статьи 258 Налогового Кодекса.

Кроме того, пунктом 19 нормативного постановления оговорено: в отношении налоговых периодов до 1 января 2007 года следует исходить в соответствии с частью третьей 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» (Налоговый Кодекс).

Между тем, как показывает практика по рассмотрению споров между хозяйствующими субъектами и налоговыми органами по вопросу правомерности исключения из зачета НДС, отнесенного в зачет по сделкам с лжепредприятиями, в большинстве обвинительных приговоров, особенно вынесенных до принятия названного нормативного постановления, вообще не указываются контрагенты лжепредприятия и, уж тем более, не указываются фактические обстоятельства дела относительно каждого контрагента лжепредприятия.

Данное обстоятельство ложится в основу требований контрагентов лжепредприятия, не указанным в обвинительном приговоре, при обжаловании ими действий налогового органа по исключению из зачета НДС по сделкам с лжепредприятием, поскольку приговор, имеющий преюдициальное значение для экономического суда, рассматривающего такие споры, фактически не устанавливает факт заключения данным контрагентом фиктивной сделки с лжепредприятием, равно как и не устанавливает того, что лжепредприятие в действительности не совершало сделки с данным контрагентом, а в ряде случаев вообще не упоминает о конкретных контрагентах.

В этой ситуации суд оказывается зажат между двумя нормативными правовыми актами, а именно Налоговым Кодексом и Нормативным Постановлением Верховного Суда Республики Казахстан.

Так, согласно п.2) ст. 115 Налогового Кодекса РК от 10 декабря 2008 года 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.

В Налоговом Кодексе РК от 12 июня 2001 года, подпункт 1-1) пункта 1 статьи 104, предусматривает, что вычету не подлежат расходы по операциям с налогоплательщиком, признанным судом лжепредприятием, с момента начала преступной деятельности, установленного судом.

Подпункт 5) пункта 1 ст.258 Налогового Кодекса РК от 10 декабря 2008 года предусматривает, что налог на добавленную стоимость, ранее отнесенный в зачет, подлежит исключению из зачета по операциям с налогоплательщиком, признанным лжепредприятием на основании вступившего в законную силу приговора или постановления суда.

Подпункт 5) пункта 1 статьи 237 Налогового Кодекса от 12 июня 2001 года оговаривает, что НДС, ранее отнесенный в зачет, подлежит исключению из зачета при аннулировании свидетельства о постановке на учет по НДС в случаях,

указанных в п.3 ст.209 настоящего Кодекса, и в частности, в случае признания судом плательщика НДС лжепредприятием.

Вышеприведенные нормы налогового законодательства однозначно и недвусмысленно определяют вступивший в законную силу приговор или постановление суда, а в отдельных случаях - и приказ об аннулировании свидетельства лжепредприятия о постановке на учет по НДС, достаточным основанием для исключения из вычетов расходов по операциям с налогоплательщиком, признанным судом лжепредприятием, а ранее отнесенный в зачет НДС, уплаченный по таким операциям - исключению из зачета.

Казалось бы, все предельно ясно: если есть приговор, вступивший в законную силу, признавший твоего контрагента лжепредприятием, то, осуществляя инициативную деятельность, направленную на получение дохода, основанную на твоей же собственности и осуществляемую от твоего имени, за твой риск и под твою имущественную ответственность, то будь добр, прими предусмотренные законом последствия неосмотрительного заключения сделок или осуществления операций с лжепредприятием.

Однако, указанное нормативное постановление, которое находится вне иерархии нормативных правовых актов, вместо создания судам условий и предпосылок для единообразного и правильного применения действующего законодательства, напротив, породило массу вопросов и неясностей, как в вышеприведенной ситуации, поскольку фактически поставило наступление последствий, предусмотренных вышеперечисленными нормами Налоговых кодексов, в зависимость от указания в приговоре суда фактических обстоятельств дел относительно каждого контрагента лжепредприятия.

Вместе с тем, такие контрагенты лжепредприятия, обращаясь в суд с заявлением об обжаловании уведомлений налоговых органов, помимо доводов о том, что их предприятие не названо в приговоре суда, в подтверждение того, что сделка, совершенная с лжепредприятием, не была фиктивной, а реально исполнена, представляют суду первичные бухгалтерские документы (договоры, накладные, счета-фактуры, платежные документы)

Но пунктом 20 Нормативного Постановления установлено, 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.

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).

Согласно п. 21 Нормативного Постановления Верховного Суда, сделки между признанным судом лжепредприятием и его контрагентами являются

фиктивными.

Между тем, как указывалось выше, приговоры суда, как правило, не устанавливают иного, то есть обратного доводам контрагента лжепредприятия, не называют конкретных контрагентов лжепредприятия, не устанавливают фиктивность либо недействительность сделок, заключенных лжепредприятием.

Какую оценку следует дать в таком случае доводам заявителя и представленным доказательствам? Признать их недостоверными? Но на каком основании?

Кроме того, согласитесь, что признание в приговоре суда «оптом» в отношении всех контрагентов совершенных лжепредприятием сделок недействительными или фиктивными, при отсутствии безусловных доказательств, подтверждающих обстоятельства о недействительности каждой сделки в отдельности, не согласуется с принципами гражданского судопроизводства, а именно принципа законности, а также принципа состязательности и равноправия сторон, предполагающего право стороны на полное и объективное выяснение обстоятельств дела.

Таким образом, из буквального значения процитированных норм п.п. 17, 18, 19 вышеуказанного Нормативного Постановления Верховного Суда Республики Казахстан можно сделать следующие выводы, а именно, что: требования налоговых органов к налогоплательщику об исключении из вычетов из СГД и из зачета по НДС сумм, причитающихся к уплате лицу, признанному лжепредприятием, по сделкам, совершенным до 01.01.2007 года, могут быть правомерными только лишь при условии, что вступившим в законную силу приговором суда был установлен факт, что лжепредприятие в действительности не совершало сделки с данным контрагентом.

То есть, если приговором суда, вступившим в законную силу, не установлен факт, что данный контрагент в действительности не совершал сделок с лжепредприятием - налоговый орган не вправе предъявлять данному контрагенту требования об исключении из вычетов и из зачета суммы по сделкам, совершенным с лжепредприятием до 01.01.2007 года.

Однако в действительности позиция органов налоговой службы иная, нежели та, что должна соответствовать вышеуказанному нормативному постановлению, что при условии действующего Налогового Кодекса от 10 декабря 2008 года, так и ранее действовавшего Налогового Кодекса (от 12 июня 2001 года), на наш взгляд, является правомерной.

Кроме того, следует указать, что в судебной практике немало случаев, когда хозяйствующие субъекты изначально создавались для осуществления законной предпринимательской деятельности, однако в дальнейшем использовались в целях лжепредпринимательства.

При этом в ст. 104 Налогового Кодекса РК от 12 июня 2001 года предусмотрено, что вычету не подлежат расходы по операциям с налогоплательщиком,

признанным судом лжепредприятием, с момента начала преступной деятельности, установленного судом.

Однако, что считать моментом начала преступной деятельности, если данное не обозначено в приговоре суда? Момент регистрации такого предприятия? Но насколько это соответствует объективной действительности?

Наряду с указанным следует отметить, что п. 12 Нормативного Постановления, установлено, что наличие объектов обложения КПП и НДС предполагает предпринимательскую деятельность. Если в действительности реализация товаров, работ, услуг, учтенных по правилам бухгалтерского и налогового учета, не производилась, что имеет место при лжепредпринимательстве, объекты налогообложения отсутствуют.

Следовательно, лжепредприятиям не могут быть начислены налоги, что исключает включение их сумм в ущерб, причиненный в результате лжепредпринимательства.

Между тем, по приговорам, вынесенным до принятия указанного нормативного постановления, судом определялась сумма ущерба, причиненного государству в виде неуплаченных налогов и других обязательных платежей в бюджет, подлежащая взысканию с лица, признанным виновным по приговору суда.

Вместе с тем, по налоговому законодательству, налоговые органы вправе пересмотреть уплаченные суммы налогов и других обязательных платежей в бюджет и доначислить их в пределах срока исковой давности, который составляет пять лет.

Соответственно, на практике все еще встречаются дела, по которым налоговым органом предъявляются приговоры, где сумма ущерба взыскивается с виновного лица. В этом случае, складывается такая ситуация, что взысканная с виновного лица по приговору суда сумма ущерба в виде неуплаченных налогов и других обязательных платежей в бюджет, фактически повторно предъявляется контрагентам лжепредприятия, путем исключения из зачета НДС, ранее отнесенного в зачет, тем самым имеет место быть двойное налогообложение, то есть когда одна и та же сумма НДС, де-юре взысканная по приговору с лица, признанного виновным по ст.ст.192, 222 УК РК, де-факто взыскивается с контрагента лжепредприятия, путем исключения из зачета, да еще и с начислением пени.

При таких условиях представляется совершенно обоснованным негативный резонанс в среде предпринимателей, относительно судебной практики по делам, связанным с лжепредпринимательством, с последствиями совершения операций с лжепредприятиями, их правовой оценки, что подтверждает недавнее обращение Независимой Ассоциации Предпринимателей Казахстана «Атамекен» на имя председателя Верховного Суда о внесении поправок в вышеуказанное нормативное постановление.

В связи с изложенным, учитывая противоречивость судебной практики, неоднозначность положений Нормативного постановления Верховного Суда Республики Казахстан от 12 января 2009 года № 1 «О некоторых вопросах применения законодательства о лжепредпринимательстве», в целях правильного и единообразного применения законодательства при рассмотрении гражданских дел рассматриваемой категории, представляется необходимым внесение соответствующих дополнений в нормативное постановление, касающихся освещения упомянутых в настоящем докладе вопросов и проблем, и, в частности, с обязательным разъяснением следующих вопросов:

- какой должна быть судебная практика по применению законодательства о лжепредпринимательстве, когда в приговоре суда, вынесенном до введения в действие нормативного постановления, не отражены фиктивные сделки, о совершении которых с лжепредприятием утверждает его контрагент в заявлении об оспаривании уведомления по результатам налоговой проверки?

- является ли взыскание суммы причиненного государству ущерба ввиду неуплаты лжепредприятием налогов основанием к освобождению контрагентов лжепредприятия от исполнения обязанностей по уплате налогов?

Франческа Верт,

судья финансового суда г.Фрайбурга, эксперт проекта Германского общества по международному сотрудничеству (GIZ)

Лжепредприятия в немецком налоговом праве

1. Проблематика

В случае лжепредприятий или так называемых обществ, зарегистрированных за границей («домицильные» общества), речь идет в большинстве случаев о фирмах, которые имеют месторасположение за границей и которые не ведут активной предпринимательской деятельности, не содержат бюро и доступны только по адресу почтового ящика.

Лжепредприятия подключают для того, чтобы создать фикцию производственных расходов и таким образом снизить бремя налогов на доходы. Кроме того, счета лжепредприятий используются для того, чтобы обманом использовать предварительный налог, для того, чтобы сократить налог с оборота.

2. Правовое урегулирование

А) §160 законодательства о налогах (АО)

Если речь идет о выплатах какому-либо зарубежному предприятию, которое само не ведет в номинальном объеме экономическую деятельность (основная компания, оперирующая за рубежом), то, как правило, получателем этих

оплат является не само это общество, а лицо, которое, как промежуточное, подключило это общество. В таких случаях назвать наименование зарубежного общества не соответствует требованиям надлежащего названия получателя платежей согласно §160 законодательства о налогах. Налоговое управление (налоговые органы) не признает производственные расходы до тех пор, пока налогоплательщик не назовет стоящих за этим лиц («инспирированных, поручителей»).

Б) §27 закона о налоге с оборота (UStG)

Чтобы ограничить обман в области налога с оборота, было введено право надзора за правильностью уплаты налогов с оборота согласно §27 b. Для гарантирования равномерного установления и взимания налога с оборота уполномоченные на это должностные лица налогового учреждения – без предварительного сообщения и вне финансовой ревизии с целью проверки правильности уплаты налогов – могут входить в помещения и на земельные участки лиц, которые самостоятельно осуществляют промысловую и профессиональную деятельность, в рабочее время и в часы работы предприятий, чтобы установить фактические обстоятельства, которые могут являться существенными для налогообложения (Unsatzteuerschau, проверка налога с оборота). Жилые помещения могут посещаться – против воли владельца – только с целью предупреждения (предотвращения) при наличии особой опасности для общественной безопасности и порядка.

С) §25 d Ответственность за виновно невыплаченные налоги

Предприниматель несет ответственность за налоги из предшествующего оборота, если он был показан («объявлен») в данных отчета, выставленного согласно § 14 счета, и если выставивший счет - согласно своему предварительному намерению – не выплачивает заявленный в данных налог, или он умышленно привел себя в такое состояние («положение»), при котором выплата налога стала невозможна.

Однако предпосылкой этого является, что предприниматель при заключении договора знал о своих поступлениях с оборота, или согласно надлежащей для коммерсанта осторожности должен был знать об этом. Если это касается нескольких предпринимателей, то они несут ответственность как солидарные должники.

3. База данных Федерального налогового ведомства

Федеральное налоговое ведомство проводит исследования относительно лжепредприятий. Оно направляет запросы в зарубежные страны и проводит расследования в Интернете. Если Ведомство устанавливает, что какое-то предприятие необходимо квалифицировать как лжепредприятие, то оно заносит

такое предприятие в базу данных. На эту базу данных могут ссылаться как налоговые ведомства, так и финансовые суды.

Если тот, кто выставлял счет, является лжепредприятием, которое внесено в базу данных Федерального налогового ведомства, то доказать обратное – является обязанностью налогоплательщика. Он должен достоверно доказать, что в его случае речь идет о действительно экономически активно действующем предприятии.

В.Ю. Шатов,

заместитель директора НИИ финансового и налогового права

**Судебное обжалование результатов налогового контроля и пределы
судейского усмотрения (правомерность выбора для налогоплательщика:
судебная практика или налоговое законодательство)**

Если кратко резюмировать историю обжалования результатов налоговой проверки налогоплательщиками, то следует сказать, что в 90-х годах прошлого века налогоплательщикам приходилось разъяснять их право на обжалование результатов налоговой проверки (и это вызывало неподдельное удивление налогоплательщиков!). К концу прошлого века сложилась ситуация, когда профессиональные налоговые консультанты и юристы зачастую убеждали налогоплательщика в реальности нарушения налогового законодательства и предлагали налогоплательщику согласиться с результатами налоговой проверки, несмотря на его желание оспаривать результаты налоговой проверки.

В настоящее время сложилась ситуация, когда все налогоплательщики в недоумении. Не осознается правовой режим и профессиональными налоговыми консультантами, и юристами, специализирующимися в налоговом праве. Невозможно определить ни правомерный порядок расчета и уплаты налогов, ни реальные перспективы обжалования в административном или судебном порядке. Хотя в административном – можно. Последние три года обжалование в административном порядке дает почти стопроцентный отрицательный результат.

Несмотря на то, что налоговым законодательством предусмотрен как административный, так и судебный порядок обжалования результатов налоговой проверки, следует констатировать, что в последние три года административный порядок результатов налоговой проверки не выполняет своей функции. Ответ вышестоящего органа налоговой службы и/или уполномоченного органа налоговой службы на жалобу налогоплательщика зачастую полностью повторяет содержание акта налоговой проверки, не дает ответа на поставленные

вопросы, при рассмотрении жалобы по существу не рассматриваются приведенные доводы и не анализируются представленные документы.

В связи с тем, что в административный порядок обжалования вера утрачена, так как он не выполняет своей функции, его уже не воспринимают как возможность отстоять свои законные права и не рассматривают как прием, способствующий правопорядку. В настоящее время это, скорее, способ выиграть время для формирования своей позиции в суде и возможность еще раз оценить имеющиеся доказательства и/или истребовать необходимые документы (что наиболее актуально для компаний-нерезидентов).

Пока у налогоплательщиков сохраняется надежда на судебный порядок обжалования, однако в ряде регионов республики, в связи с практикой работы судов, и эта надежда уже утрачена налогоплательщиками, и обращение в региональные суды оценивается только как необходимая процессуальная стадия, а не способ защиты своих прав.

Именно поэтому в подзаголовок настоящей статьи вынесено противопоставление судебной практики и налогового законодательства.

Здравый смысл подсказывает (а законодательство утверждает), что несостоятельность данного противопоставления должна признаваться априори. На первый взгляд противопоставление закона и судебного усмотрения нелогично и противоречит простой формальной логике, целостности правовой системы и целям правового регулирования. В конце концов, и в суд налогоплательщик обращается за защитой законом установленных прав. Однако именно на первый взгляд. Судебная практика порой диктует совершенно иные ценностные установки.

Можно привести пример судебных решений, когда складывалось впечатление, что специалистам того или иного органа налоговой службы даже не было необходимости проводить выездную налоговую проверку, то есть физически проверять первичные документы налогоплательщика, сравнивать их с налоговой отчетностью, анализировать технические и технологические процессы в деятельности проверяемого субъекта. В ряде регионов республики уже становится правилом, что акт налоговой проверки содержит информацию, которая отражает все что угодно, только не фактические обстоятельства предпринимательской деятельности налогоплательщика. Соответственно и выводы специалистов, проводивших проверку, отражают эту умозрительную ситуацию.

Единственное, что в этом всем реально - это доначисленные налоги. Решение вышестоящего налогового органа и/или уполномоченного органа по результатам рассмотрения жалобы налогоплательщика, повторяет содержание и выводы акта налоговой проверки, только это уже его сокращенная версия. Решение суда первой инстанции, в свою очередь, повторяет содержание акта налоговой проверки, причем не в описательной, а в мотивировочной части судебного решения. Хорошо, если в решении суда содержится хотя бы часть воз-

ражений и объяснений налогоплательщика.

Таким образом, с равным успехом специалист налогового органа может, не выходя на проверку, написать акт налоговой проверки любого содержания (порой весьма далекого от реальных обстоятельств правоотношений), и в ряде регионов республики его поддержит даже суд. Часто спор между налогоплательщиком и органом налоговой службы возникает даже не из-за правопонимания, то есть трактовки содержания материальной нормы налогового права, а из-за наличия юридически значимых возникают даже споры о наличии документов.

Есть показательный пример из практики: представители налогового органа в суде признают допущенную ошибку, отказываются от произведенных доначислений, то есть признают, что содержание акта налоговой проверки не соответствует фактическим обстоятельствам, и как следствие признают неправомерность предъявленной уведомлением суммы налога (пени и штрафа), однако суд отказывает в удовлетворении заявления.

Суд не верит: во-первых, доводам налогоплательщика, который документально, со ссылками на нормы законодательства обосновывает правомерность своего налогового учета; во-вторых, мнению представителей налогового органа, решение которого обжалуется и которые согласны с заявленными налогоплательщиком требованиями; в-третьих, поддерживающему требования налогоплательщика мнению представителя прокуратуры (который в соответствии со ст. 83 Конституции РК⁵ представляет в суде интересы государства). Не верит суд и объективной совокупности документов, на отсутствии которых изначально строились выводы акта налоговой проверки.

Складывается парадоксальная ситуация, когда государственный орган отказывается от своего решения, которое является предметом судебного обжалования, признает, что все требования налогового законодательства налогоплательщиком выполнены и была допущена ошибка в оценке предъявленных к проверке документов. Однако суд отказывает в признании данного решения государственного органа (уведомления органа налоговой службы и, как следствие, акта налоговой проверки) незаконным и в его отмене. В решении суда просто повторяется содержание акта налоговой проверки, то есть документа, ошибка при составлении которого признана специалистами государственного органа, его составившими.

Таким образом, преобладает не предписание закона, а ничем не обоснованное субъективное усмотрение суда. Нельзя же признать обоснованным усмотрение суда, основанное на документе, неправомерность и ничтожность которого признана в суде лицом, его составившим. Или тогда следует представить совсем уже фантастическую ситуацию и признать, что суд самостоятельно

5 - Конституция Республики Казахстан, принята на республиканском референдуме 30 августа 1995 г. // Ведомости Парламента Республики Казахстан, 1996 г., № 4, ст. 217 (далее – Конституция РК).

провел налоговую проверку. Однако в этом случае суд (более чем очевидный вывод) не вправе рассматривать жалобу на результаты собственной проверки!

Уже ушли в прошлое попытки обжаловать содержание акта налоговой проверки и/или его несоответствие требованиям законодательства. Если 8-10 лет назад еще велись дискуссии о том, что первично – акт налоговой проверки или уведомление, и какой именно документ подлежит обжалованию, то в настоящее время содержанию акта налоговой проверки судами уже не придается никакого значения. В связи с тем, что при наличии доначислений налогов обжалованию подлежит только уведомление, акт налоговой проверки отошел на второй план.

Несмотря на требования, предъявляемые налоговым законодательством к оформлению результатов налоговой проверки (ст. 540 НК РК 2001 г.⁶ или ст. 637 НК РК⁷), акт налоговой проверки уже не является самостоятельным предметом обжалования в суде. В соответствии с п. 9 Нормативного постановления Верховного Суда Республики Казахстан от 23 июня 2006 г. № 5 «О судебной практике применения налогового законодательства»,⁸ акт налоговой проверки может быть обжалован только в том случае, 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).

По общему правилу, обжалованию подлежит только уведомление, как решение принятое органом налоговой службы по результатам налоговой проверки. Налоговым законодательством Республики Казахстан не предусмотрено указание в уведомлении (и фактически в уведомлении не приводится) каких-либо фактических данных, основанием для денежного выражения налогового обязательства. Содержится только отсылка к акту налоговой проверки. Таким образом, вся информация о фактических данных, свидетельствующих о налоговом правонарушении и правовых основаниях начисления сумм, подлежащих уплате в бюджет, содержится только в акте налоговой проверки. И, как уже указывалось, основанием для направления уведомления о начисленной сумме налогов и других обязательных платежей в бюджет, пени и штрафов по результатам налоговой проверки, является акт налоговой проверки.

6 - Кодекс Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» от 12 июня 2001 г. № 209-ІІ (Налоговый кодекс) // Ведомости Парламента Республики Казахстан, 2001 г., № 11-12, ст. 168; «Юридическая газета» от 27 июня 2001 г. № 29. Признан утратившим силу с 1 января 2009 г. за исключением положений, оговоренных Законом Республики Казахстан от 10 декабря 2008 г. № 100-ІV «О введении в действие Кодекса Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый Кодекс)»

7 - Кодекс Республики Казахстан о налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый Кодекс) от 10 декабря 2008 г. № 99-ІV // «Казахстанская правда» от 13 декабря 2008 г. № 275-277 (25722-25724); от 19 декабря 2008 г. № 280-283 (25727-25730). (далее – НК РК).

8 - Нормативное постановление Верховного Суда Республики Казахстан от 23 июня 2006 г. № 5 «О судебной практике применения налогового законодательства» // «Казахстанская правда» от 27 июля 2006 г. № 181 (25152)

Уведомление содержит указание на основание для направления уведомления, (т.е. на акт налоговой проверки) и сообщает о необходимости исполнения налогового обязательства. Однако уведомление не является основанием для возникновения налогового обязательства и не может им являться. Мы полагаем, что неправомерно связывать факт возникновения налогового обязательства с предъявлением налогоплательщику уведомления. Отсутствует причинно-следственная связь между событием, т.е. получением налогоплательщиком уведомления, и фактом, т.е. возникновением у налогоплательщика налогового обязательства.

Пожалуй, единственная информационная ценность уведомления заключается в установлении срока уплаты, так как уведомление должно содержать сведения о сроках уплаты. Повторимся, что результаты налоговой проверки, а равно выявленные нарушения налогового законодательства, подробное описание исследованных документов и хозяйственных операций налогоплательщика, т. е. юридические факты, свидетельствующие о наличии объекта обложения, должны отражаться в акте налоговой проверки.

В то же время, акт налоговой проверки соответствует всем признакам ненормативного правового акта, предусмотренным п. 2 ст. 4 Закона Республики Казахстан от 27 ноября 2000 г. № 107-II «Об административных процедурах».⁹ Он рассчитан на однократное применение, распространяется на определенное лицо в рамках законодательно регламентированной ситуации и устанавливает обязанности определенного лица. Юридические факты, отраженные в акте налоговой проверки являются основанием: 1) для составления уведомления и предъявления требований налогоплательщику об исполнении налогового обязательства; 2) для составления протокола об административном правонарушении (ч. 1 ст. 638 КоАП РК¹⁰) и возбуждения дела об административном правонарушении (ч. 3 ст. 634 КоАП РК). Именно акт налоговой проверки устанавливает налоговое обязательство и служит основанием для привлечения его к ответственности. Следовательно, составленный и подписанный должностным лицом органа налоговой службы, акт налоговой проверки, по существу, является решением налогового органа, устанавливающим и возлагающим налоговое обязательство на налогоплательщика (однако, как уже отмечалось выше, в соответствии со ст. 638 НК РК, это не так).

Уведомление лишь обобщает информацию (о денежном выражении налогового обязательства), содержащуюся в акте налоговой проверки. Цель уведомления – письменно уведомить, известить, сообщить налогоплательщику о

9 - Закон Республики Казахстан от 27 ноября 2000 г. № 107-II «Об административных процедурах». // Ведомости Парламента Республики Казахстан, 2000 г., № 20, ст. 379.

10 - Кодекс Республики Казахстан об административных правонарушениях № 155-II от 30 января 2001 г. // Ведомости Парламента Республики Казахстан», 2001 г., № 5-6, ст. 24; № 17-18, ст. 241; № 21-22, ст. 281; 2002 г., № 4, ст. 33; № 17, ст. 155. (далее – КоАП РК).

необходимости исполнения налогового обязательства, суммарное выражение которого выводится как результат по акту налоговой проверки и сделанных на его основании выводов. Тогда как акт налоговой проверки содержит (по крайней мере, должен содержать) описание нарушения налогового законодательства с указанием фактических данных, и только в акте налоговой проверки должна даваться правовая оценка этих хозяйственных операций с выводами и обоснованием органа налоговой службы.

Тем не менее, действующее налоговое законодательство Республики Казахстан устанавливает, что обжалованию подлежит уведомление, но не акт налоговой проверки, что по нашему мнению концептуально неверно.

Исходя из вышеизложенного, мы полагаем, что именно акт налоговой проверки должен признаваться решением налогового органа, которое может быть обжаловано в судебном порядке, а уведомление, как производный от него документ, имеет второстепенное, вспомогательное значение и по существу вторичен, и это подлежит законодательному установлению.

Вслед за утратой актом налоговой проверки значения правообразующего документа, утратило значение и его содержание. В настоящее время содержание акта налоговой проверки рассматривается в суде постольку, поскольку его часто цитируется в возражениях органа налоговой службы.

Мы полагаем, что спор о правомерности предъявленных налогоплательщику требований завершился бы (в пользу налогоплательщика) в первые минуты первого судебного заседания, если бы суд принимал в качестве доказательства нарушения налогового законодательства только акт налоговой проверки с подробным описанием «налогового правонарушения со ссылкой на соответствующую норму налогового законодательства Республики Казахстан», как это и предусмотрено пп. 10) п. 1 ст. 637 НК РК и отвергал в качестве допустимого доказательства не соответствующий данной норме акт налоговой проверки.

В связи с этим, весьма показателен пример Итальянской Республики, где при проведении налоговой проверки ежедневно составляется документ, аналогичный нашему акту проверки. Если проверка длится 30 дней, то составляется 30 первичных актов проверки (для удобства назовем их так), содержание которых в последующем является основой для сводного акта проверки, отражающего информацию за весь период проверки. Несмотря на важность налоговых поступлений для бюджета, недостатки в оформлении (например, отсутствие подписи или даты) одного из первичных актов, влечет за собой бесспорное признание недействительным и незаконным результата всей проверки.

Как уже указывалось выше, в Республике Казахстан в настоящее время складывается практика, когда решение вышестоящего органа налоговой службы и/или уполномоченного органа, по результатам рассмотрения жалобы налогоплательщика, повторяет (а иногда даже цитирует «...как указано в акте про-

верки...») содержание и выводы акта налоговой проверки, и в свою очередь не содержит подробного описания налогового правонарушения со ссылкой на соответствующую норму налогового законодательства.

Мы полагаем, что одной из основных причин утраты функциональной значимости административным порядком обжалования результатов налоговой проверки является попустительство судов к содержанию как акта налоговой проверки, так и решения вышестоящего органа налоговой службы (и/или уполномоченного органа) по результатам рассмотрения жалобы налогоплательщика.

Вышестоящие органы налоговой службы фактически самоустранились от рассмотрения жалоб налогоплательщиков и принятия по ним основанных на налоговом законодательстве решений. Если ранее часть проблемных вопросов (и достаточно сложных и суммарно очень весомых) положительно разрешались на стадии административного обжалования в вышестоящем органе налоговой службы (и/или в уполномоченном органе), то в настоящее время это бремя перенесено в суды. Мы полагаем, что именно это является причиной увеличения обращений налогоплательщиков в суды в последние годы. Таким образом, суд вынужден проделывать работу вышестоящего органа налоговой службы. Таков результат попустительства судов.

Если бы подобная ситуация сложилась в результате роста профессионального уровня работников налоговых управлений и налоговых департаментов, и, как следствие, работникам вышестоящего и/или уполномоченного органа не было бы необходимости и законно установленной обязанности устранять допущенные ими ошибки, то последствия были бы иными.

Нельзя же серьезно утверждать, что упал профессионализм работников, занимающихся налоговым учетом в частных компаниях, и/или профессиональные налоговые консультанты утратили свои знания и опыт (зачастую приобретенные во время работы в органах налоговой службы). Если бы доначисления являлись следствием действительных нарушений налогового законодательства, очевидно, что частные компании не тратили бы силы и средства (уже только сумма государственной пошлины заставляет взвешенно оценить правоотношения) на доказывание правомерности своего налогового учета.

Возможно возражение, что нарушения действительно имеют место, и они выявляются во время налоговых проверок, однако при наличии нарушений налогоплательщики в редчайших случаях обращаются в суд.

Возвращаясь к противопоставлению судебной практики и налогового законодательства, резюмируем: несмотря на противоречивость и несостоятельность предложенного противопоставления налогоплательщики каждый раз вынуждены делать подобный выбор.

Несмотря на законодательно установленный приоритет налогового законодательства (п. 4 ст. 2 НК РК), этот выбор для налогоплательщика обусловлен:

во-первых, ошибками в применении судами норм материального права. В последнее время ряд налогоплательщиков столкнулись с налоговым правотворчеством специалистов органов налоговой службы. Подменяя собой законодательный орган, специалисты налоговой службы устанавливают новые нормы налогового законодательства. Так, например, постоянному учреждению юридического лица-нерезидента в Республике Казахстан предписывается распределять свои собственные расходы с головной компанией, если расходы головной компании распределялись пропорциональным методом. Налоговые органы полагают, что постоянное учреждение юридического лица-нерезидента, применив пропорциональный метод к распределению расходов головного офиса и отнесению их на вычеты, должно аналогичным образом относить на вычеты собственные расходы. Несмотря на отсутствие нормы закона, предписывающей налогоплательщику поступать именно таким образом, суды подерживают данную позицию;¹¹

во-вторых, отсутствием реального применения судами ст. 65 ГПК РК,¹² в соответствии с императивным предписанием которой, каждая сторона должна доказать те обстоятельства, на которые она ссылается как на основание своих требований и возражений. Бремя доказывания возлагается только на налогоплательщика и никак не сказывается на процессуальной позиции органа налоговой службы. Представителям органа налоговой службы достаточно заявить о своем несогласии с требованием налогоплательщика, тогда как налогоплательщик (еще до подачи заявления в суд обязан сформулировать содержание обжалуемого акта),¹³ в то время как его содержание не поддается даже элементарному анализу. Возможно, ситуацию изменит Нормативное постановление Верховного Суда Республики Казахстан от 24 декабря 2010 г. № 20 «О некоторых вопросах применения судами норм главы 27 Гражданского процессуального кодекса Республики Казахстан», в п. 24 которого в целях обеспечения единообразного понимания и применения законодательных актов, судам указано на необходимость распределения бремени доказывания и разъяснено, что участвующий в судебном заседании представитель государственного органа обязан доказать соответствие закону обжалуемого решения;

в-третьих, невосприятием судами, применительно к налогоплательщикам, конституционного принципа правосудия: любые сомнения в виновности лица толкуются в пользу обвиняемого (пп. 8) п. 3 ст. 77 Конституции РК).

11 - Подробнее, пожалуйста, смотрите: Шатов В.Ю. Налоговые споры и пределы судейского усмотрения (налогоплательщик в судебной власти) // *Налоги и финансы. Финансово-экономический журнал.* 10 (35) октябрь, 2010.

12 - Гражданский процессуальный кодекс Республики Казахстан от 13 июля 1999 г. № 411-І (с изменениями и дополнениями). // «Казахстанская правда» от 27 июля 1999 г. № 179-180 (22896 - 22897); от 29 июля 1999 г. № 181 (22898); от 30 июля 1999 г. № 182 - 183 (22899 - 22900) (22896 - 22900) (далее – ГПК РК).

13 - Ст. 150 ГПК РК. Аналогичное требование содержится и в п. 20 Нормативного постановления Верховного Суда Республики Казахстан от 24 декабря 2010 г. № 20 О некоторых вопросах применения судами норм главы 27 Гражданского процессуального кодекса Республики Казахстан. // «Казахстанская правда» от 29 января 2011 г. № 33-34 (26454-26455); «Бюллетень Верховного Суда Республики Казахстан» № 1, 2011 г.; Бюллетень нормативных правовых актов Республики Казахстан, январь 2011 г., № 1, ст. 395.

Мы полагаем, что когда принималась Конституция, мало кто представлял последствия налоговых проверок, зато еще были свежи воспоминания о произволе при обвинении в совершении уголовно наказуемого деяния, поэтому общество интересовало принципы судебного рассмотрения именно в рамках уголовного судопроизводства. Мы полагаем, что последствия произвола в налоговых правоотношениях не менее катастрофичны для общества. Именно поэтому государством неоднократно принимаются программы по поддержке и развитию предпринимательства, даже объявляются моратории на проведение проверок. В одной из публикаций мы уже приводили эти данные, однако применительно к рассматриваемой теме следует повториться. В 2003 году (с 1 января по 31 октября 2003 года)¹⁴ и в 2008 году (введен с 21 февраля по 31 декабря 2008 года, однако был продлен на 6 месяцев)¹⁵ в Республике Казахстан вводились моратории на проверки субъектов малого и среднего бизнеса. Причем в 2003 году, в отсутствие налоговых проверок субъектов малого бизнеса, налоговые поступления в республиканский бюджет были исполнены на 104,0% от уточненного показателя.¹⁶ По словам В. Ямбаева, президента Алматинской ассоциации предпринимателей, во время «моратория налоговые поступления в бюджет увеличились на 25 процентов. И это при том, что запрет проверок повсеместно под любыми предлогами нарушался»¹⁷. За 2008 год, в отсутствие налоговых проверок малого и среднего бизнеса, налоговые поступления в республиканский бюджет были исполнены на 98,5% от уточненного показателя, тем не менее, доходы от налоговых поступлений в республиканский бюджет составили 127,3% к 2007 году.¹⁸ Итак, старый, проверенный веками, добрый принцип – «любое сомнение толкуется в пользу слабого». Не можем же мы рассматривать в качестве «слабого» государство и/или государственный орган. Однако пока слабым у нас, де-факто, признается налоговый орган. Возможно, имеется в виду «слабость» профессиональная? Иными словами, недостаток знаний, то есть некомпетентность? Тогда следует говорить о профессиональной непригодности специалистов органа налоговой службы, но никак не об их «слабости». Если с профессиональной пригодностью специалистов органов налоговой службы все в порядке, то в праве подобная «деятельность» квалифицируется как злоупотребление правом. Налогоплательщик уже не

14 - Постановление Правительства Республики Казахстан от 27 декабря 2002 года N 1390 Об объявлении моратория на проверки субъектов малого предпринимательства. // «Казахстанская правда» от 29 декабря 2002 года N 285-288 (23934-23937); САПП Республики Казахстан, 2002 г., N 46, ст. 474.

15 - Постановление Правительства Республики Казахстан от 21 февраля 2008 года № 178 Об объявлении моратория на проверки субъектов малого и среднего предпринимательства. // «Казахстанская правда» от 26 февраля 2008 г. № 41-42 (25488-25489); «Официальная газета» от 22 марта 2008 г. № 12 (378); САПП Республики Казахстан, 2008 г., № 9, ст. 101.

16 - Отчет Счетного комитета по контролю за исполнением республиканского бюджета об исполнении республиканского бюджета за 2003 год.

17 - Газета «Время» 26 февраля 2008.

18 - Отчет Счетного комитета по контролю за исполнением республиканского бюджета об исполнении республиканского бюджета за 2008 год (заключение к отчету Правительства Республики Казахстан) (г. Астана, 2009 год).

рассматривается как слабая, пострадавшая сторона, напротив все сомнения толкуются судами в пользу решения органа налоговой службы, тогда как подобного принципа казахстанское законодательство не содержит;

в-четвертых, как указывалось выше, в связи с отсутствием правосудия (или суждения о праве), как в описанной выше ситуации, когда суд не разрешает спор, так как налоговым органом признается ошибочность доначислений (и соответственно спор уже отсутствует), а по сути, придает законную силу собственным результатам «налоговой проверки» (следует отметить, что даже при простом прочтении возникает неприятие данного утверждения, однако по существу происходит именно это). В свою очередь, когда последующие судебные инстанции оставляют данное решение в силе, то наступает такое правовое последствие вступления судебного решения в силу, как его неопровержимость. Следовательно, при возникновении аналогичных правоотношений законопослушный налогоплательщик должен определять свое правомерное поведение (т.е., в нашем случае, вести налоговый учет) не в соответствии с нормой налогового законодательства, а в соответствии с судебным решением, описавшим правоотношение и установившим его правовые последствия.

Таким образом, из судебной практики возникает концептуальное, системное противоречие. Несмотря на построение правовой системы Республики Казахстан по континентальному принципу, проявляются элементы прецедентного права. Судебные решения становятся частью действующего права, тогда как «под «действующим правом» по смыслу пункта 1 статьи 4 Конституции Республики Казахстан следует понимать те нормы Конституции и других перечисленных в данной статье нормативных правовых актов, а также международных обязательств Республики, которые на конкретный момент не отменены, а международные обязательства не расторгнуты».¹⁹

19 - п. 1 Постановления Конституционного Совета Республики Казахстан от 28 октября 1996 г. N 6/2 Об официальном толковании пункта 1 статьи 4 и пункта 2 статьи 12 Конституции Республики Казахстан.

Л.К. Нурмаханова,
судья Алматинского городского суда

Вопросы налогообложения беспроцентных займов, предоставленных физическими лицами хозяйствующим субъектам

В СМЭС города Алматы сложилась различная практика применения норм налогового законодательства по уведомлениям органов налоговой службы, связанные с получением хозяйствующими субъектами беспроцентных займов от физических лиц.

По одним делам в удовлетворении требований налогоплательщиков об от-

существовании налогооблагаемого дохода отказывалось, а по другим - такие требования признавались обоснованными.

ТОО «К» (далее - Товарищество) обратилось в суд с заявлением к ГУ «Налоговое управление» об отмене уведомления о начисленной сумме налогов и пени по результатам налоговой проверки, мотивируя тем, что выводы налогового органа о запрете привлечения займа без начисления вознаграждения, не соответствуют требованиям закона.

Решением СМЭС Алматы от 23 августа 2010 года, оставленным без изменения судом апелляционной и кассационной инстанций, в удовлетворении заявления отказано.

По условиям договоров К. предоставил беспроцентную временную финансовую помощь Товариществу для осуществления уставной деятельности, а Товарищество, в свою очередь, обязалось произвести возврат полученных денежных средств в установленные договорами сроки.

В пользу обоснованности действий органа налоговой службы применены пункт 3 статьи 715 ГК о запрете привлечения денег в виде займа от граждан в качестве предпринимательской деятельности, а также пункт 1 статьи 718 ГК о том, что за пользование предметом займа заемщик выплачивает вознаграждение заимодателю в размерах, определенных договором, если иное не предусмотрено законодательными актами или договором.

Согласно выводам суда, поскольку условиями договоров о временной финансовой помощи вознаграждение за пользование Товариществом денежными средствами заимодателя К. не предусмотрено, то Товарищество пользовалось предметом займа безвозмездно, тогда как договоры займа были заключены на возвратной основе, что в силу пункта 1 статьи 90 Налогового Кодекса является налогооблагаемым доходом.

В то же время, при аналогичных обстоятельствах СМЭС Алматы признал законными действия органа налоговой службы.

Так, основанием для начисления КПП послужило получение ТОО «Teknoston» денежных средств от физического лица К. по договорам временной финансовой помощи, которые использовались для пополнения оборотных средств предприятия. По условиям договоров заимодателем денежные средства были предоставлены без начисления по ним процентов на условиях возвратности в установленные сроки.

Анализируя сложившуюся ситуацию, проверяющие со ссылкой на статьи 546, 604-605 ГК, пришли к выводу, что использование денежных средств без установления вознаграждения по ним аналогично заемной банковской операции. Считая, что денежные средства, как безвозмездно полученные, являются в силу статьи 90 Налогового Кодекса (в редакции до 01.01.2009) доходом налогоплательщика, проверяющими этот доход был рассчитан в виде суммы вознаграждения, определенной по среднегодовым ставкам Национального банка

РК, и в размере 3540941 тенге включенной в налогооблагаемый доход Товарищества доначислением КППН.

Суд апелляционной инстанции поддержал выводы суда о необоснованности начисления КППН на эти суммы, ссылаясь на следующие нормы налогового законодательства.

Как следует из статьи 90 Налогового Кодекса (в редакции до 2009 г), любое имущество, а также работы и услуги, полученные налогоплательщиком безвозмездно, являются его доходом.

Из смысла редакции этой нормы под доходом понимается стоимость безвозмездно полученного имущества.

Денежные средства в силу статьи 115 ГК являются имуществом. Однако, в соответствии с пунктом 2-1 статьи 115 ГК, к деньгам и правам (требованиям) по денежному обязательству (правам требования по уплате денег) применяется соответственно правовой режим вещей или имущественных прав (требований), если иное не предусмотрено настоящим Кодексом, иными законодательными актами Республики Казахстан или не вытекает из существа обязательства.

Между тем, в статье 90 Налогового Кодекса не отражено, как определяется стоимость денежных средств переданных без установления по ним вознаграждения.

Из существа заключенных договоров финансовой помощи не вытекает выплата вознаграждения.

Заключенные между Товариществом и физическим лицом К. договоры временной финансовой помощи по своей правовой природе являются договорами займа.

По договорам займа, в соответствии со статьей 715 ГК, денежные средства передаются в собственность, но с условием возврата такой же суммы. В соответствии с положением статьи 718 ГК, выплата вознаграждения не является обязательным условием для заключения договора займа. Отсюда следует, что допустимо заключение займа без уплаты вознаграждения.

Несостоятельна ссылка органа налоговой службы на статью 546 ГК, регулиющую правоотношения сторон по договорам найма имущества, так как по договорам займа предмет сделки не обладает индивидуально определенными признаками, обладая только родовыми признаками, т.е. обезличен, поэтому нормы, регулирующие правоотношения сторон по договорам найма, к денежным обязательствам неприменимы.

Таким образом, до 1 января 2009 года в налоговом законодательстве отсутствовал порядок определения стоимости безвозмездно полученного имущества. Согласно пункту 2 статьи 96 Налогового Кодекса (в редакции 2009 г.), стоимость безвозмездно полученного имущества, в том числе работ и услуг, определяется по данным бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности и требованиями законодательства

Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности.

ТОО «Teknoston» полученные денежные средства были отражены в бухгалтерском учете, как признание обязательства по полученному беспроцентному займу по справедливой стоимости, что означает отражение денежных средств в учете на момент получения займа по дисконтированной стоимости (п.43 МСФО-39).

Согласно п.п.7, п.2 ст.84 Налогового Кодекса в целях налогообложения в качестве дохода не рассматривается доход, возникающий в связи с признанием обязательства в бухгалтерском учете в виде положительной разницы между размером фактически подлежащего исполнению обязательства и стоимостью данного обязательства, признанной в бухгалтерском учете.

Поскольку полученные Товариществом займы относятся к финансовым инструментам, то при получении их по ставке 0 (беспроцентные), займы подлежат отражению в учете в соответствии с п.43 МСФО-39 по справедливой стоимости, что означает отражение в учете на момент получения займа по дисконтированной стоимости.

Дисконтирование представляет собой пересчет будущих денежных потоков в текущую стоимость с помощью нормы ставки дисконтирования. Экономический смысл дисконтирования заключается в том, что деньги сегодня имеют другую стоимость в отличие от денег в будущем.

Органом налоговой службы признано доходом не сама сумма займа, а возникновение «дохода» в связи с отражением в бухгалтерском учете признанных обязательств по дисконтированной (амортизированной) стоимости денежных средств по эффективной ставке процента, и квалифицированы, как получение услуги по безвозмездному пользованию денежными средствами.

Однако возникновение в бухгалтерском учете такого «дохода» не рассматривается в силу подпункта 7 пункта 2 статьи 84 Налогового Кодекса в качестве налогооблагаемого дохода и по нему не может быть начислен КППН.

В то же время, в соответствии с пунктом 2 статьи 13 Закона РК «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» от 28 февраля 2007 года, доходы - увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме притока или прироста активов или уменьшения обязательств, которые приводят к увеличению капитала, отличному от увеличения, связанного с взносами лиц, участвующих в капитале.

В свою очередь, пунктом 1 вышеуказанной статьи установлено, что обязательство – это существующая обязанность индивидуального предпринимателя или организации, возникающая из прошлых событий, урегулирование которой приведет к выбытию ресурсов, содержащих экономические выгоды.

Таким образом, в случае, если сумма беспроцентного займа является возвратной, то у заемщика возникает обязательство возвратить займодателю такую же сумму денег в срок, установленный договором.

Если исходить из факта того, что ТОО «Teknoston» были безвозмездно получены услуги по использованию денежных средств, то стоимость этой услуги должна была определяться по данным бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности и требованиями законодательства Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности.

Между тем, стоимость услуги по безвозмездному пользованию денежными средствами, органом налоговой службы была определена не по данным бухгалтерского учета, а в виде суммы вознаграждения определенной по среднегодовым ставкам Национального банка РК в размере 3 540 941 тенге, что не предусмотрено налоговым законодательством.

Указанные действия противоречат требованиям статьи 96 Налогового Кодекса и являются нарушением принципа определенности налогообложения (статья 6 НК).

Поэтому доводы налогоплательщика о незаконности уведомления в части начисления КППН, ввиду отсутствия объекта налогообложения, суд апелляционной инстанции признал обоснованными, а доводы апелляционной жалобы налогового управления не основанными на нормах налогового законодательства.

Неоднозначная позиция в этом вопросе и Налогового Комитета Министерства финансов, что следует из анализа ответов этого государственного органа на обращения как Ассоциации налогоплательщиков Казахстана, так и отдельных хозяйствующих субъектов.

В связи с этим возникает необходимость обсуждения вышеуказанных вопросов для выработки единообразной судебной практики.

Ш.Ш. Араонов,

*судья специализированного межрайонного
экономического суда Карагандинской области*

Рассмотрение споров, вытекающих из налоговых правоотношений

Динамичное развитие рыночной экономики порождает необходимость своевременного реагирования государства на происходящие процессы, которые выражаются и в своевременном принятии законов.

10 декабря 2008 года был принят Закон «О введении в действие Кодекса Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый Кодекс)» с 1 января 2009 года.

Настоящий Кодекс регулирует властные отношения по установлению, введению и порядку исчисления и уплаты налогов и других обязательных плате-

жей в бюджет, а также отношения между государством и налогоплательщиком (налоговым агентом), связанные с исполнением налогового обязательства.

Главой 93 Налогового Кодекса (ст.ст. 666–675) определен порядок обжалования уведомления о результатах налоговой проверки.

Главой 95 Налогового Кодекса (ст.ст. 686–688) определен порядок обжалования действия (бездействия) должностных лиц органов налоговой службы.

Налоговые споры продолжают занимать значительную часть гражданских дел рассматриваемых специализированными межрайонными экономическими судами Республики Казахстан.

Дела данной категории имеют определенную специфику и сложность, а потому необходима тщательная досудебная подготовка дела к судебному разбирательству.

При приеме заявления судья должен определить предмет спора, обозначить круг вопросов для исследования, истребовать изначально необходимые документы. В случае необходимости решить вопрос о привлечении специалистов.

Правильное определение и применение нормативной базы также является залогом правильного принятия решения.

Размер государственной пошлины, подлежащей уплате при подаче заявления в суд, определен ст. 535 Налогового Кодекса:

- 1) с жалоб на неправомерные действия государственных органов и их должностных лиц, ущемляющие права физических лиц, - 30 процентов;
- 2) с жалоб на неправомерные действия государственных органов и их должностных лиц, ущемляющие права юридических лиц, - 500 процентов;
- 3) с исковых 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.

Согласно Нормативному Постановлению «О судебной практике применения налогового законодательства» Верховного Суда Республики Казахстан от 23 июня 2006 года № 5 (пункт 9) следует, что 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.

Дела об обжаловании действий (бездействия) должностных лиц органов налоговой службы гражданами, осуществляющими предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, и юридическими лицами подсудны специализированным межрайонным экономическим судам.

За 2010 год СМЭС Карагандинской области рассмотрено 228 дел с вынесением решений, из них:

1. По делам об оспаривании уведомлений налоговых органов - 28 дел.
2. По делам об оспаривании решений и действий налоговых органов - 117 дел.
3. По делам о списании излишне уплаченной суммы налогов - 83 дела.

Рассмотрение дел по искам налоговых органов о списании излишне уплаченной суммы налога, о списании превышения суммы налога на добавленную стоимость, относимого в зачет над суммой начисленного налога после проведения зачета дел не представляет сложности, судами вынесены решения об удовлетворении заявленных требований, которые не обжалованы и не опротестованы.

По делам, связанным с обжалованием действий и решений налоговых органов.

Большое количество дел было рассмотрено по обжалованию юридическими лицами предписаний налоговых органов о производстве внеплановых комплексных проверок по вопросам исполнения налогового обязательства по всем видам налогов и других обязательных платежей в бюджет.

Основанием для проведения таких проверок явились постановления органов финансовой полиции о назначении налоговой проверки 25 предприятий, входящих в объединение юридических лиц «Ассоциация предприятий угольной промышленности «Гефест», по вопросу правильности исчисления и своевременности уплаты налогов и других обязательных платежей в бюджет за период 2007-2008 г.г., в связи с возбуждением уголовного дела в отношении неустановленных лиц по ст.222 ч.1 УК. Производство налоговых проверок поручалось сотрудникам налоговых органов.

В соответствии с п.2 ч.9 ст.627 Налогового Кодекса, внеплановые налоговые проверки осуществляются по заявлению самого налогоплательщика, а также по основаниям, предусмотренным уголовно-процессуальным законода-

тельством Республики Казахстан.

Если в 2009 г. указанные юридические лица обжаловали в суд действия налоговых органов по выдаче предписаний, то в 2010 г. уже находили другие основания.

В 2009 г. было рассмотрено большое количество дел о признании незаконными действий налоговых органов по снятию с учета по НДС.

В 2010 г. количество дел указанной категории сократилось, и если в 2009 г. суды в основном удовлетворяли иски налогоплательщиков ввиду незаконности действий налоговых органов по снятию с учета по НДС, то в 2010 г., в основном, суды отказывали в удовлетворении таких исков, и эти решения вынесены в соответствии с требованиями налогового законодательства.

Так, ОЮЛ «Н» обратилось в суд в интересах ТОО «Ж», оспаривая действия налогового органа по снятию с учета по НДС.

Было установлено, что ТОО «Жана Строй» не представляло налоговую отчетность за период с июля 2008 г. по октябрь 2009 г., то есть более шести месяцев.

Согласно п.2 ст.210 Налогового Кодекса (введенного в действие с 01.01.2002 г.), в случае обнаружения налоговым органом лица, являющегося плательщиком по налогу на добавленную стоимость и не представляющего налоговую отчетность в течение шестимесячного периода, после установленного срока ее представления, снятие с учета по налогу на добавленную стоимость производится налоговым органом в порядке, установленном уполномоченным органом, без уведомления плательщика НДС.

По делам, касающимся сделок с лжепредприятиями

В 2010 г. было также рассмотрено гражданское дело по лжепредприятиям, по так называемой «Пирамиде», по иску ТОО «С» к Налоговому управлению о признании незаконными выводов акта налоговой проверки от 26.01.2010 г. в части отказа в возврате НДС по оборотам, облагаемым по нулевой ставке.

Судом было установлено, что сумма НДС, предъявляемая истцом к возврату, образовалась по контрактам на экспорт угля иностранным компаниям.

В соответствии с п.1 и п.6 ст.625 Налогового Кодекса, система управления рисками основана на оценке рисков и включает меры, вырабатываемые и (или) применяемые органами налоговой службы в целях выявления и предупреждения риска. Система управления рисками может осуществляться с применением информационной системы управления рисками.

По требованиям о возврате НДС налоговый орган формирует аналитические отчеты по проверяемому налогоплательщику и проводит их обработку с применением информационной системы, согласно п.12 Правил возврата превышения налога на добавленную стоимость, утвержденных приказом Министра финансов Республики Казахстан от 25.03.2009 г. № 123.

Согласно письму Налогового комитета Министерства финансов Республики Казахстан от 27.03.2009 г. «О некоторых вопросах возврата превышения НДС и системы управления рисками по НДС», ответчиком проведено тестирование истца, результат по которому оказался равен 40 баллам, что превышает пороговое значение 35 баллов. Через Web-интерфейс был сформирован аналитический отчет «Пирамида» по поставщикам до 6 уровня, как налогоплательщику, реализующему на экспорт продукцию несобственного производства.

При отработке аналитического отчета за 2007 г. были выявлены 72 бездействующих предприятия, 25 лжепредприятий, 24 предприятия, проходящих по уголовному делу по обвинению гр. Е. по ст. 192 ч.3 п. «а» УК (лжепредпринимательство), которые участвовали в процессе формирования стоимости продукции в сумме НДС, относимой в зачет. При отработке аналитического отчета за 2008 г. выявлено 52 бездействующих предприятия, 12 лжепредприятий и 31 предприятие, проходящее по вышеуказанному уголовному делу, которые также участвовали в процессе формирования стоимости продукции и суммы НДС, относимой в зачет. По всем указанным предприятиям были направлены запросы в другие налоговые управления на предмет проведения встречных налоговых проверок. Согласно ответам, представленным на запросы налогового органа, в отношении 238 предприятий прекращены запросы на проведение встречных налоговых проверок по причине признания последних лжепредприятиями, снятии по учету по НДС или отсутствия по месту регистрации. Согласно аналитическому отчету за 2007 г., в совокупности вышеуказанными хозяйствующими субъектами отнесены в зачет НДС в виде товаров, работ и услуг на общую сумму 1 937 267 514 тенге, в 2008 г. на общую сумму 6 890 369 400 тенге.

Таким образом, было установлено, что в процессе формирования стоимости продукции, экспортированной ТОО «С» в страны ближнего и дальнего зарубежья, по которым предъявлен НДС к возврату по нулевой ставке, участвовали лжепредприятия и бездействующие предприятия, которыми за 2007-2008 г.г. в совокупности отнесен в зачет НДС в виде товаров, работ и услуг на сумму 9 млрд. тенге. Нарушения, выявленные у поставщиков до 6 уровня, носят неустранимый характер.

Суд пришел к выводу, что предъявленная истцом к возврату из бюджета сумма НДС по оборотам, облагаемым по нулевой ставке, за период с 01.07.2008 г. по 30.09.2008 г. в размере 689 220 997 тенге не подлежит возврату.

По делам о признании незаконными уведомлений налоговых органов по актам налоговых проверок

ИП А. обжаловал в суд уведомление, выставленное ответчиком по результатам налоговой проверки, от 08.12.2009 г. в части доначисления НДС за 4 квартал 2005 г., за 3 квартал 2006 г. и ИПН за 3 квартал 2006 г.

В акте налоговой проверки указано, что истец, в нарушение требований ст.92 Налогового Кодекса, включил в зачет счета-фактуры, выписанные на третьих лиц, которые не подтверждены встречной проверкой, также в нарушение п.1 ст.235 Налогового Кодекса включил в зачет суммы, по которым отсутствуют подтверждающие документы и которые не подтверждены встречной проверкой.

В суде ИП А. предоставил счета-фактуры, после проверки которых суд обоснованно признал незаконным и отменил уведомление в части налога на сумму 960 996 тенге и пени на сумму 702 216 тенге.

Доводы ответчика о правильности их действий по поставщику – филиалу ТОО «Ак» - ничем не были подтверждены.

Суд исследовал все доказательства, в том числе и по счету-фактуре по данному поставщику, и пришел к выводу об обоснованности требований истца, поскольку в ТОО «АК» не была проведена встречная налоговая проверка, поэтому выводы проверяющих в акте проверки незаконны.

Также в практике имели место следующие дела:

По делу по иску ТОО «Т» к ГУ «Налоговое управление по г.Темиртау» об отмене решения налогового органа от 19.11.2009 г., установлено, что ответчик отказал ТОО «Т» в применении специального налогового режима с 01.02.2009 г., тогда как истец применял данный режим с 01.07.2006 г. на основе упрощенной декларации.

Налоговый орган в обоснование своих действий сослался на п.п.5 п.3 ст.428 Налогового Кодекса, в соответствии с которым специальный налоговый режим не вправе применять юридические лица, у которых учредитель одновременно является учредителем другого юридического лица, применяющего специальный налоговый режим, а учредитель ТОО «Т» К. учредила позже ТОО «Н».

Суд удовлетворил иск, поскольку ТОО «Н», созданное позже, не вправе применять специальный налоговый режим. ТОО «Т»

По делу по иску ТОО «С» об оспаривании предписания налогового органа о проведении внеплановой проверки.

Судом было установлено, что на данном ТОО уже была проведена налоговая проверка по заявлению истца в связи с ликвидацией предприятия. В связи с тем, что не было выявлено фактов уклонения от уплаты налогов, истцу была выдана справка об отсутствии налоговой задолженности перед бюджетом, и 31.12.2009 г. товарищество было ликвидировано.

Однако налоговые органы установили, что юридические лица: ТОО «Я », ТОО «Ясли-сад», ТОО «В», ТОО «Век», ТОО «G», ТОО «V» приказом Департамента юстиции Карагандинской области от 01.12.2009 г. были исключены из государственного регистра юридических лиц в связи с реорганизацией путем слияния с ТОО «Сеть».

В свою очередь, приказом Департамента юстиции Карагандинской области от 22.12.2009 г. ТОО «Сеть» было исключено из государственного регистра юридических лиц в связи с реорганизацией, путем присоединения к ТОО «Сеть plus».

Имеется вступившее в силу решение суда о признании недостоверными сведений об отсутствии налоговой задолженности ТОО «Сеть plus» на момент ликвидации, то есть 31.12.2009 г., признании недействительным приказа ГУ «Департамент юстиции Карагандинской области», регистрационные данные ТОО «Сеть plus» восстановлены.

Налоговая проверка на ТОО «Сеть plus» была проведена по заявлению этого ТОО, до его реорганизации и присоединения к нему ТОО «Сеть».

Таким образом, в связи с тем, что истец уклонился от проверки правильности уплаты налогов, нарушил нормы законодательства при слиянии и ликвидации, суд отказал в удовлетворении иска.

Согласно п. 10 Нормативного Постановления, судебный порядок рассмотрения заявлений об оспаривании результатов налоговой проверки и действий (бездействия) должностных лиц органов налоговой службы регулируется главой 27 ГПК.

Установленный частью первой статьи 280 ГПК срок обращения с заявлением в суд исчисляется: в случае оспаривания уведомления по акту налоговой проверки непосредственно в суде - со дня его вручения в порядке пункта 4 статьи 31 Налогового Кодекса, а в случае предварительного обжалования в вышестоящий орган налоговой службы - со дня, когда налогоплательщику стало известно о решении этого органа об оставлении его жалобы без удовлетворения полностью или в части. Если по результатам рассмотрения жалобы налогоплательщика вынесено новое уведомление, срок его обжалования исчисляется заново со дня вручения в установленном порядке.

При обжаловании действий (бездействия) должностных лиц органов налоговой службы указанный срок исчисляется со дня, когда налогоплательщику стало известно о нарушении его прав и охраняемых законом интересов либо об оставлении вышестоящим органом налоговой службы его жалобы без удовлетворения полностью или в части.

Если суд установит, что решение органа налоговой службы либо действие (бездействие) должностных лиц этого органа не соответствует нормам законодательства, указанное решение либо действие (бездействие) подлежит признанию незаконным полностью или в части, а решение, кроме того, - отмене. В соответствии с частью первой статьи 282 ГПК суд возлагает на налоговый орган либо на его должностное лицо обязанность устранить в полном объеме допущенное нарушение прав и охраняемых законом интересов налогоплательщика.

Предложения.

В случае возникновения необходимости исследовать документы, изъятые и представленные органами финансовой полиции, назначать тематическую проверку с обязательным приостановлением производства по делу.

Ж.М. Мамбетова,
*судья специализированного межрайонного
экономического суда Актюбинской области*

Вопросы правоприменения при оспаривании уведомлений по начислению налога на добавленную стоимость

В соответствии с названной темой и изучением вопросов, предложенных к обсуждению, хотелось бы отметить сложившуюся судебную практику СМЭС Актюбинской области о правомерности исключения из зачета НДС по оборотам с предприятиями, признанными лжепредприятиями по приговору суда, постановлению суда о прекращении уголовного дела по реабилитирующим основаниям.

1. СМЭС Актюбинской области по 2010 год включительно рассматривались дела по заявлениям налогоплательщиков, которые указывали на необоснованность исключения из зачета НДС по работам (услугам, товарам), фактически произведенными ТОО, признанными лжепредприятиями, так как имеются все документы, подтверждающие расходы, связанные с получением совокупного годового дохода, а именно: счет-фактуры, сопроводительные накладные.

При этом, согласно пункту 19 Нормативного Постановления Верховного Суда РК от 12.01.2009г. № 1 «О некоторых вопросах применения законодательства о лжепредпринимательстве» к налоговым периодам с 01 января 2007 года подлежат применению подпункт 1-1) статьи 104 и подпункт 5) пункта 1 статьи 237 Кодекса Республики Казахстан от 12 июня 2001 года «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый Кодекс).

К налоговым периодам, начинающимся с 1 января 2009 года, подлежат применению подпункт 2) статьи 115 и подпункт 5) пункта 1 статьи 258 Налогового Кодекса от 10.12. 2008г.

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» (Налоговый Кодекс).

В частности, в жалобе АО «Д» о признании недействительными уведомлений о доначислении НДС в сумме 3 344 772 тенге и КПН в сумме 7 610 928 тенге за 2007-2008 годы, указано, что отсутствуют условия, указанные в ст.207 Налогового Кодекса, при которых налог на добавленную стоимость не подлежит отнесению в зачет, так как обороты с указанными юридическими лицами подтверждаются счетами-фактурами, платежными поручениями, приходными ордерами, отчетами материально-ответственных лиц, сопроводительными накладными на дизельное топливо, а также в приговорах не указано, что лже-предприятие имело обороты с АО «Д».

Сопроводительные накладные на дизельное топливо являются бланками строгой отчетности, по которым в течение трех дней сдаются сведения в налоговое управление, а затем ежемесячно отчетность в Налоговый департамент Актюбинской области. Суду были представлены бланки строгой отчетности на поставку дизтоплива за весь оспариваемый период.

Доводы налогоплательщика признаны судом необоснованными по следующим основаниям.

В приговорах суда указано, что директор ТОО с целью осуществления своих преступных замыслов, направленных на противозаконную деятельность по обналичиванию денежных средств, в 2007-2009 годах заключал мнимые сделки, совершенные для вида, без намерения вызвать юридические последствия с предоставлением необходимых финансовых и бухгалтерских документов. Со дня регистрации в государственных органах ТОО не осуществляло предпринимательскую деятельность в соответствии с Уставом.

Согласно пункту 20 Нормативного Постановления Верховного Суда РК от 12.01.2009г. № 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 связи с этим не приняты во внимание для налогового учета сопроводительные накладные на дизтопливо, бланки строгой отчетности, а также иные финансовые документы, выданные лжепредприятиями. Также судом не приняты во внимание доводы заявителя о том, что в приговорах суда не указано АО, так как судебным приговором установлено, что лжепредприятие не осуществляло предпринимательскую деятельность с момента регистрации, а также требования п.3 ст.209 Кодекса РК «О налогах и других обязательных платежах в бюджет», согласно которому, в случае признания судом налогоплательщика

НДС лжепредприятием свидетельство о постановке на учет по НДС по решению налогового органа подлежит аннулированию с момента начала преступной деятельности, установленного судом. В данном случае, согласно п.1 ст.237 настоящего кодекса (пп.5 п.1 ст.258 НК действующей редакции) НДС, ранее отнесенный в зачет, подлежит исключению из зачета.

В продолжение темы лжепредпринимательства хотелось бы поставить следующий вопрос перед участниками семинара:

возможно ли применение статьи 260 НК в случаях исключения расходов, отнесенных на вычеты, и суммы НДС - из зачета, поскольку согласно указанной норме по товарам, работам, услугам, используемым для целей необлагаемых оборотов, НДС, подлежащий уплате поставщикам и по импорту, не относится в зачет, за исключением случаев, указанных в части второй пункта 1 статьи 257 Кодекса.

В п.1 ст.257 и п.6.ст.260 НК НДС не зачитывается и учитывается в порядке, установленном п.12 ст.100 Кодекса, если подлежит уплате в связи с получением товаров, работ, услуг, используемых не в целях облагаемого оборота, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом.

П.12. ст.100 НК плательщик НДС имеет право отнести на вычеты НДС, не подлежащий отнесению в зачет при применении пропорционального метода в соответствии со ст.ст. 261, 262 настоящего Кодекса.

2. В соответствии со ст.256 НК налогоплательщик имеет право на зачет суммы НДС, подлежащей уплате на полученные товары, работы и услуги, если они используются или будут использоваться в целях облагаемого оборота, а также если будут выполняться условия, предусмотренные подпунктами 1-4 п.1 ст.256 НК.

В соответствии со ст.ст.229, 231 НК оборот по реализации услуг означает любое выполнение работ и оказание услуг.

Заявитель ТОО «К» обратилось в суд с заявлением к Налоговому управлению об отмене уведомления о доначислении сумм налогов. ТОО «Р» не признано в установленном законом порядке лжепредприятием, а привлечено к уголовной ответственности по ст.222 УК РК.

Основанием для вынесения обжалуемого уведомления послужил акт встречной налоговой проверки №4043 от 17 августа 2009 года и объяснительная директора ТОО «Р» И. о том, что взаиморасчеты ТОО «К» с ТОО «Р» не производил.

Из материалов дела следует, что между ТОО «К» и ТОО «Р» в период совместной деятельности были заключены договора на оказание услуг, имеются счета-фактуры ТОО «Р», оформленные в соответствии со ст. 242 НК РК, и заверенные не только подписями руководителя, но и печатью товарищества, оплата произведена путем перечисления денежных средств на расчетный счет ТОО «Р», что подтверждается выпиской по счету АФ АО «Казкоммерцбанк».

В доказательство тому, что услуги ТОО «Р» не производились, Налоговый департамент представил ответ УДП по области №6-4-15/32375 от 21 октября 2009 года об от сутствии арендуемых транспортных средств на праве собственности ТОО «Р».

Полагаю доводы НУ правильны по следующим основаниям.

Согласно п.2 ст. 56 НК, налоговый учет основывается на данных бухгалтерского учета. Порядок ведения бухгалтерской документации устанавливается законодательством Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности.

В соответствии со ст. 6-1 Закона РК «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности», все хозяйственные операции, производимые организацией, должны оформляться оправдательными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Согласно п.86 Правил перевозок грузов автомобильным транспортом от 22.12.04 г №478, - 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.

В соответствии с ч.2 ст. 689 ГК, договор перевозки груза оформляется составлением транспортной накладной, коносамента, товарно-транспортной накладной и иного документа на груз, предусмотренного законодательными актами о транспорте.

В соответствии со ст.100 НК, 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 настоящим Кодексом. Вычеты производятся налогоплательщиком при наличии документов, подтверждающих расходы, связанные с его деятельностью, направленные на получение дохода.

Следует различать бухгалтерский учет и налоговый учет для исчисления суммы налога, при исчислении налогов, подлежащих уплате в бюджет. При отсутствии документов, подтверждающих расходы налогоплательщика, используемые в целях облагаемого оборота, действия налогового органа правомерны. Облагаемым оборотом по реализации работ, услуг является любое выполнение работ или оказание услуг (п.2 ст.231 НК), факт выполнения работ, совершения услуг ТОО «Р» не подтвержден.

3. Согласно положениям ст. 635 Налогового Кодекса, в целях возврата сумм НДС из бюджета, оборот по экспорту товаров должен соответствовать следующим условиям:

- наличие факта вывоза товара за пределы территории Казахстана, которое подтверждается сведениями таможенных органов;

- наличие факта поступления валютной выручки по экспорту товаров на банковские счета налогоплательщика, что подтверждается заключением банка;

- достоверность сумм НДС, предъявленных к возврату из бюджета, по усмотрению налогового органа может быть дополнительно подтверждена результатами встречных проверок в отношении непосредственных поставщиков налогоплательщика.

Отказ в возврате НДС по «0» ставке Налоговое управление мотивировало тем, что заключение о поступлении валютной выручки на банковские счета Филиала не было представлено в порядке и по форме, утвержденной Приказом Министра финансов Республики Казахстан №629 от 30 декабря 2008 года, а именно: в заключении банка в графе «11» отсутствуют сведения о паспорте сделки, паспорта сделок по экспорту нефти не оформлялись.

Письмом от 30 ноября 2010 года №25111/1934/978-ЮЛ/с Национальный банк РК разъяснил, что филиал компании «М» является нерезидентом, и, следовательно, требования Закона о валютном регулировании и Правил №86 в части необходимости оформления паспортов сделок по экспорту и импорту на него не распространяются.

Действительно, Закон «О валютном регулировании» распространяется только на резидентов РК.

Отказ в возврате НДС сложившегося превышения суммы НДС, отнесенной в зачет, над суммой начисленного НДС, за налоговый период с 01.01.2010г. по 31.03.2010г. ввиду несоответствия заключения банка второго уровня Правилам валютного регулирования, которые не распространяются на нерезидентов, является необоснованным, другие основания отказа в возврате НДС по «0» ставке в акте проверки не указаны.

4. Согласно п.8 ст.25 названного Закона, возврат налога на добавленную стоимость по оборотам по реализации, облагаемым по нулевой ставке, производится в течение шестидесяти рабочих дней с даты получения налоговым органом налогового заявления о возврате превышения налога на добавленную стоимость, представленного плательщиком налога на добавленную стоимость, на основании:

- 1) декларации по налогу на добавленную стоимость;
- 2) документов, необходимых для подтверждения оборотов по реализации, облагаемых по нулевой ставке;
- 3) подтверждения достоверности сумм налога, предъявленных к возврату в соответствии с актом налоговой проверки, проведенной налоговым органом, либо заключения налогового органа к акту налоговой проверки в случае, предусмотренном пунктом 11 настоящей статьи.

При этом в последнем абзаце данного пункта указано, что порядок возврата суммы налога на добавленную стоимость в соответствии с настоящим пунктом

определяется уполномоченным органом.

В пункте 1 Правил возврата превышения налога на добавленную стоимость, утвержденных приказом Министра финансов Республики Казахстан от 25 марта 2009 года за №123, предусмотрено, что возврат превышения НДС производится на основании: 1) налогового заявления и 2) декларации по НДС.

Из вышеизложенных норм права следует: по декларациям по НДС возврат превышения НДС производится за налоговый период, по требованию о возврате превышения НДС, указанной в Декларации по НДС, образовавшегося после 01 января 2009 года, возврат превышения НДС по оборотам, облагаемым по нулевой ставке, совершенным до 01.01.2009г, производится на основании налогового заявления, что также следует из п.16 ст.25 Закона.

Суд считает: в части возврата НДС, относимого в зачет над начисленной суммой налога, сложившегося до 01.01.2009г, необходимо представление налогового заявления установленной формы как основание для рассмотрения вопроса о возврате превышения НДС.

В связи с этим не может быть принято судом во внимание письмо НК МФ РК от 22 декабря 2009 г за № НК-08-17/13080 как противоречащее требованиям Налогового Кодекса и названным Правилам.

Налоговым Кодексом регламентирован порядок возврата НДС по «0» ставке. В связи с тем, что заявителем не соблюден порядок возврата НДС по «0» ставке, суд считает, что правомерно не рассмотрено требование, указанное в декларации по НДС по оборотам, совершенным до 01.01.09 г.

Как следует из положений ст.25 РК от 10 декабря 2008 г №100-IV «О введении в действие Кодекса Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет», возврат превышения по НДС производится при наличии пакета документов, указанных в п.8 названной статьи, в том числе документов, необходимых для подтверждения оборотов по реализации, облагаемых по нулевой ставке, которыми в силу ст.ст. 270, 273, 243-245 НК является также счет-фактура.

Следовательно, вопрос о возврате превышения НДС по оборотам, облагаемым по нулевой ставке, не может быть рассмотрен без приложения реестра счетов-фактур, без которых нельзя проверить достоверность сумм возврата превышения НДС, относимого в зачет над суммой начисленного налога по оборотам, облагаемым по нулевой ставке.

5. В соответствии со ст.599 НК, излишне уплаченной суммой налога, платы, пени является положительная разница между уплаченной в бюджет (с учетом зачтенных и возвращенных сумм) и исчисленной, начисленной (с учетом уменьшенной) суммами налога, платы, пени в бюджет за налоговый период с учетом расчетов по данному виду налога, платы, пени за предыдущие налоговые периоды.

В соответствии со ст.610 НК, пеней признается установленный пунктом 3

настоящей статьи размер, начисляемый на неуплаченную в срок сумму налогов и других обязательных платежей в бюджет.

ТОО «С» обратилось в суд с заявлением об оспаривании уведомления №6726 от 08.09.2010г в части доначисления пени по акту проверки в сумме 19 859 802 тенге со ссылкой на п.13 ст.610 НК, пеня не начисляется на сумму недоимки пропорционально излишне уплаченной сумме налога, мотивируя, что на момент начисления пени имелась переплата по НДС.

Однако при исследовании лицевого счета по коду 105101 налога на добавленную стоимость на произведенные товары, выполненные работы и оказанные услуги на территории Республики Казахстан установлено, что имеется сумма переплаты в счет возмещения суммы НДС, то есть, отсутствует факт оплаты, указано «уплачено НДС «0».

Согласно п.13 ст.610 НК, пеня не начисляется на сумму недоимки, пропорциональную излишне уплаченной сумме налога и (или) платы, в случае нарушения срока проведения зачета, установленного пунктом 8 статьи 599 настоящего Кодекса, при условии подтверждения излишне уплаченной суммы налога и (или) платы.

При таких обстоятельствах требования налогоплательщика необоснованны.

6. ТОО «Т» обратилось в суд с жалобой об оспаривании уведомления №14000000685 от 09.02.2011г о погашении налоговой задолженности в сумме 2 798 507,25 тенге по налогу на добавленную стоимость на товары Таможенного союза, ввозимые с территории Российской Федерации (105109), мотивируя, что согласно анализу первичных документов, деклараций и движений по расчетному счету, каких-либо нарушений в налоговом учете не усматривается: на нефть, отгруженную в октябре месяце 2010 года в адрес ТОО «Т», поставщик предъявляет счет-фактуру в ноябре согласно условиям контракта. В связи с этим заявление о ввозе товара и уплате косвенного налога представляется не позднее 20 числа за месяцем, когда выписывается счет-фактура. Полагают, что налоговый учет основывается на бухгалтерском учете, по которому дата признания на учет импортированных товаров определяется по счет-фактуре.

Из представленных документов по делу следует, что по контракту с территории Российской Федерации в адрес ТОО «Т» отгружалась нефть в октябре – ноябре месяце 2010 года, в связи с чем ТОО «Т» был обязан представлять в налоговый орган - налоговую отчетность, заявление о ввозе товара с территории государств-членов Таможенного союза, согласно ст.276-20 НК.

Одновременно с декларацией по косвенным налогам по импортированным товарам налогоплательщик представляет в налоговый орган следующие документы:

1) заявление (заявления) о ввозе товаров и уплате косвенных налогов на бумажном носителе (в четырех экземплярах) и в электронном виде.

Форма заявления о ввозе товаров и уплате косвенных налогов, правила его заполнения и представления утверждаются уполномоченным органом;

2) выписку банка, подтверждающую фактическую уплату косвенных налогов по импортированным товарам, и (или) иной платежный документ, предусмотренный банковским законодательством Республики Казахстан, подтверждающий исполнение налогового обязательства по уплате косвенных налогов по импортированным товарам, или иной документ, выданный уполномоченным органом, подтверждающий предоставление налогоплательщику права на изменение срока уплаты налога, или документы, подтверждающие освобождение от налога на добавленную стоимость, с учетом требований статьи 276-15 настоящего Кодекса.

Согласно ст.276-18 НК, если товары приобретаются налогоплательщиком Республики Казахстан на основании договора (контракта) с налогоплательщиком другого государства-члена Таможенного союза, уплата налога на добавленную стоимость осуществляется налогоплательщиком Республики Казахстан, на территорию которой импортированы товары, - собственником товаров либо комиссионером, поверенным (оператором).

В целях настоящей главы под собственником товаров следует понимать лицо, которое обладает правом собственности на товары или к которому переход права собственности на товары предусматривается договором (контрактом).

Спор возник в связи с определением срока подачи отчетности и определения даты принятия на учет импортированных товаров.

Налоговым периодом для исчисления и уплаты косвенных налогов при импорте товаров на территорию Республики Казахстан с территории государств - членов Таможенного союза является календарный месяц, в котором приняты на учет такие импортированные товары (наступает срок платежа, предусмотренного договором (контрактом) лизинга).

В соответствии с п.2 ст.276-6 НК, если иное не установлено настоящей статьей, датой совершения облагаемого импорта является дата принятия налогоплательщиком на учет импортированных товаров.

Для целей настоящей главы датой принятия на учет импортированных товаров является дата оприходования таких товаров в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности и требованиями законодательства Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности.

Согласно параграфу 11 Методических рекомендаций по применению Международного стандарта бухгалтерского учета /IAS/ 2 «запасы», запас отражается в отчетности лишь при переходе данной организации права собственности, а переход права собственности в данном случае определен на условиях DAF российско-казахстанская граница.

Согласно п.1 приложения №1 и №2 контракта, право собственности перехо-

дит, согласно ИНКОТЕРМС 2000, на условиях DAF российско-казахстанская граница, ж/д станция Илецк-1 в октябре-ноябре 2010 года, стороны также согласовали, что покупатель производит предоплату.

Соответственно, плательщиком налога является заявитель, налог на добавленную стоимость по импортированным товарам уплачивается по месту нахождения (месту жительства) налогоплательщиков не позднее 20-го числа месяца, следующего за налоговым периодом, в котором приняты на учет импортированные товары.

Из лицевого счета следует, что уплата налога произведена на месяц позже срока, установленного Кодексом, что повлекло доначисление пени, при этом следует обратить внимание, что заявление о ввозе товара и декларации по НДС, поданные ТОО ранее по этим же оборотам, были отозваны с представлением нового заявления и дополнительной декларации с изменениями, и облагаемый импорт отражен в октябре и ноябре 2010г, соответственно, уплата и представление отчетности и уплата НДС должно быть не позднее 20 ноября за октябрь и не позднее 20 декабря за ноябрь, фактически уплата НДС произведена 15.12.2010 г. и 19.01.2011 г. Рассматривая дело в пределах заявленных требований, суд считает, что налоговый орган в пределах своих полномочий правомерно доначислил пени за несвоевременную уплату налога на добавленную стоимость на товары Таможенного союза, ввозимые с территории Российской Федерации.

Ю.В. Налимова,

*судья специализированного межрайонного
экономического суда Северо-Казахстанской области*

Земельный налог. Специальный налоговый режим для крестьянских хозяйств

Налоги существуют столько же лет, сколько существует государство. Бенджамин Франклин сказал: «В этой жизни ни о чем нельзя говорить с уверенностью, кроме смерти и налогов».

Одним из важнейших финансовых рычагов централизованного регулирующего воздействия государства является рационально - организованная адекватная система налоговых платежей в государственный бюджет.

Налоги в условиях рыночных отношений приобрели значение одного из самых основных регуляторов, которым государство пользуется как средством воздействия на развитие сельскохозяйственного производства.

Например, предоставляя налоговые льготы хозяйствующим субъектам аграрного сектора, а то и полностью освобождая их от уплаты налогов, го-

сударство способствует развитию сельскохозяйственного производства, способствуя притоку инвестиций в эту сферу, увеличению в ней количества хозяйствующих субъектов, повышению конкурентоспособности производимых товаров.

И напротив, вводя повышенные налоги в той или иной сфере, государство в состоянии весьма эффективно снизить там любую предпринимательскую активность, вплоть до полного сворачивания производства. Одним из видов налогов, предусмотренных налоговым законодательством Республики Казахстан, является земельный налог.

Экономическое содержание земельного налога и принцип справедливости применения ставок в зависимости от баллов бонитета является актуальным, так как государство в настоящее время уделит много внимания сельскому хозяйству, поддерживая крестьянские фермерские хозяйства, в том числе посредством установления специальных налоговых режимов, льготного кредитования.

С каждым годом увеличивается число сельскохозяйственных формирований, растет площадь посевных земель. Эти субъекты являются основной массой плательщиков земельного налога.

Согласно ст. 372 Налогового Кодекса РК в целях налогообложения все земли рассматриваются в зависимости от их целевого назначения и принадлежности к категориям. Принадлежность земель к той или иной категории устанавливается законодательным актом Республики Казахстан о земле.

В соответствии с п.4 ст. 372 Налогового Кодекса РК, размер земельного налога не зависит от результатов хозяйственной деятельности землевладельцев и землепользователей.

Статья 373 Налогового Кодекса РК, определяет, что плательщиками земельного налога являются физические и юридические лица, имеющие объекты обложения:

- 1) на праве собственности;
- 2) на праве постоянного землепользования;
- 3) на праве первичного безвозмездного временного землепользования.

В соответствии со ст. 388 Налогового Кодекса РК, исчисление земельного налога производится путем применения соответствующей налоговой ставки к налоговой базе отдельно по каждому земельному участку.

Судам при рассмотрении гражданских дел, связанных с доначислением земельного налога по результатам налоговой проверки, следует учитывать тот факт, что в каждом конкретном случае необходимо применять нормы налогового закона, действовавшие на период, за который производится начисление налога.

В этой связи хочется отметить, что Налоговый кодекс РК, введенный в действие с 1 января 2009 года, практически повторил нормы предыдущего Нало-

гового Кодекса РК от 2001 года в части регулирования отношений по земельному налогу.

Однако в дальнейшем, в течение 2009-2010 г.г. в данный раздел Налогового Кодекса РК был внесен ряд существенных изменений, в том числе в отношении особенностей исчисления и уплаты налога, сроков уплаты и т.д.

Анализ судебной практики позволяет прийти к выводу о том, что налоговыми органами в подавляющем большинстве случаев земельный налог по результатам проверок доначисляется законно.

Однако есть и случаи удовлетворения судом заявлений налогоплательщиков об обжаловании уведомлений налоговых органов о доначислении земельного налога.

В 2008 году ТОО «Ч» обратилось в суд с требованием к налоговому органу об отмене уведомления о доначислении земельного налога с юридических лиц на земли населенных пунктов и земельного налога с юридических лиц на земли сельскохозяйственного назначения.

Основанием для доначисления земельного налога на земли населенных пунктов согласно акту документальной налоговой проверки стал тот факт, что ТОО «Ч» постановлением акима района от 3 декабря 2007 года был выделен земельный участок площадью 491 га, в том числе пашни 382 га, сроком на 49 лет. Однако данная площадь земельных участков, по мнению проверяющих, фактически использовалась в деятельности товарищества в 2007 году, а исчисление земельного налога заявителем не производилось. В связи с чем, был начислен земельный налог в соответствии со ст. 325 Налогового Кодекса РК (действовавшего на тот момент).

Основанием для доначисления, земельного налога на земли сельскохозяйственного назначения стало то, что в пользовании ТОО «Ч» находятся объекты общей площадью 672212 кв.м. Однако правоустанавливающие документы оформлены только на площадь в 3405 кв.м., на которую и производилось исчисление земельного налога на земли населенных пунктов. На оставшуюся площадь земельных участков документы находятся в стадии оформления, исчисление земельного налога не производилось, что также является нарушением ст. 325 Налогового Кодекса РК от 2001 года.

Согласно п.п. 9 п. 1 ст. 540 Налогового Кодекса РК от 2001 года по завершении налоговой проверки должностным лицом органа налоговой службы составляется акт налоговой проверки с указанием подробного описания налогового нарушения со ссылкой на соответствующую норму налогового законодательства Республики Казахстан.

Кроме того, в соответствии с требованиями п. 4 ст. 540 НК РК, к акту налоговой проверки должны прилагаться необходимые копии документов, расчеты, произведенные должностным лицом органа налоговой службы, и другие материалы, полученные в ходе налоговой проверки.

Несмотря на требование Налогового Кодекса РК (п. 4 ст. 540) к акту документальной налоговой проверки расчетов доначислений, произведенных налоговым органом, приложено не было. Расчеты были представлены ответчиком только в судебное заседание.

В соответствии с п. 2 ст. 325 Налогового Кодекса РК от 2001 года, в случае отсутствия документов, удостоверяющих право на земельный участок, основанием для признания пользователя плательщиком земельного налога в отношении земельного участка является фактическое владение и пользование таким участком.

В ходе судебного разбирательства налоговым органом не представлено достаточных доказательств, подтверждающих фактическое владение и пользование ТОО «Ч» земельным участком площадью 491 га в 2007 году, в связи с чем уведомление в этой части было отменено судом.

Кроме того, ТОО «Ч» было произведено доначисление земельного налога с юридических лиц на земли населенных пунктов в сумме 481541 тенге.

Поскольку у ТОО «Ч» отсутствовали правоустанавливающие документы на земельные участки под объектами недвижимости, налоговый орган в ходе проведения проверки, руководствуясь п. 5 ст. 323 Налогового Кодекса РК от 2001 года, должен был обратиться в уполномоченный орган по земельным отношениям для получения данных государственного количественного и качественного учета земель.

Доказательств того, что такие данные были получены налоговым органом при проведении налоговой проверки, в ходе судебного разбирательства представлено не было. Из пояснений представителя налогового органа следует, что доначисление земельного налога на земли населенных пунктов было произведено только на основании сведений, имеющихся в технических паспортах на объекты недвижимости. Однако в технических паспортах данных о категории земель, на которой расположен объект недвижимости, не содержится.

В соответствии с п. 2 ст. 68 ГПК РК, обстоятельства дела, которые по закону должны быть подтверждены определенными доказательствами, не могут подтверждаться никакими другими доказательствами.

Таким образом, ответчиком не было представлено доказательств, подтверждающих обоснованность произведенного доначисления земельного налога на земли населенных пунктов, в связи с чем оспариваемое уведомление также было отменено в части доначисления земельного налога на земли населенных пунктов.

В связи с этим, требования ТОО «Ч» об отмене уведомления Налогового комитета о доначислении земельного налога в размере 503 668 тенге и начислении пени в размере 15 559 тенге были удовлетворены, а уведомление налогового органа – отменено.

В соответствии с пунктом 9 Нормативного Постановления Верховного Суда

Республики Казахстан «О судебной практике применения налогового законодательства» обжалованию в судебном порядке подлежит только уведомление. Но при этом суд проверяет законность начисления оспоренных сумм с учетом выводов, изложенных в акте налоговой проверки.

В связи с этим есть необходимость внимательнее относиться к акту налоговой проверки, поскольку в нем изложены основания, послужившие причиной для доначисления налогов. Когда оспаривается уведомление, то акт в любом случае является объектом исследования при решении вопроса об обоснованности произведенного в соответствии с уведомлением доначисления налогов.

Специальный налоговый режим для крестьянских (фермерских) хозяйств предусматривает особый порядок расчетов с бюджетом на основе уплаты единого земельного налога и распространяется на деятельность крестьянских (фермерских) хозяйств по производству сельскохозяйственной продукции, продукции аквакультуры (рыбоводства), переработке сельскохозяйственной продукции, продукции аквакультуры (рыбоводства) собственного производства и ее реализации, за исключением деятельности по производству, переработке и реализации подакцизных товаров (статья 439 Налогового Кодекса РК).

Право применения специального налогового режима предоставляется крестьянским или фермерским хозяйствам при наличии земельных участков на праве частной собственности и (или) на праве землепользования (включая право вторичного землепользования).

Крестьянские (фермерские) хозяйства вправе самостоятельно выбрать данный специальный налоговый режим или общеустановленный порядок налогообложения.

Новеллами Налогового Кодекса РК, введенного в действие с 1 января 2009 года в рамках данного специального налогового режима являются, в том числе, указание перечня документов, прилагаемых к заявлению о применении этого налогового режима; решение об удовлетворении или отказе налогоплательщику в применении данного режима должно быть принято в течение трех дней; расписан порядок прекращения применения указанного специального режима, изменился порядок исчисления единого земельного налога.

Налоговым периодом по единому земельному налогу является календарный год.

Статья 442 Налогового Кодекса РК устанавливает особенности применения специального налогового режима, так, плательщики единого земельного налога не являются плательщиками следующих видов налогов и других обязательных платежей в бюджет:

1) индивидуального подоходного налога с доходов от деятельности крестьянского или фермерского хозяйства, в том числе доходов в виде сумм, полученных из средств государственного бюджета на покрытие затрат (расходов), связанных с деятельностью, на которую распространяется данный специаль-

ный налоговый режим;

2) налога на добавленную стоимость - по оборотам от осуществления деятельности, на которую распространяется данный специальный налоговый режим;

3) земельного налога и (или) платы за пользование земельными участками - по земельным участкам, используемым в деятельности, на которую распространяется данный специальный налоговый режим;

4) налога на транспортные средства - по объектам налогообложения, указанным в подпунктах 1), 2) пункта 3 статьи 365 Налогового Кодекса РК;

5) налога на имущество - по объектам налогообложения, указанным в подпункте 1) пункта 4 статьи 394 Налогового Кодекса РК.

Исчисление, уплата иных налогов и других обязательных платежей в бюджет, и представление налоговой отчетности по ним производятся в общеустановленном порядке.

Плательщики единого земельного налога вправе добровольно подать налоговое заявление в налоговый орган о постановке на учет по налогу на добавленную стоимость.

При осуществлении видов деятельности, на которые не распространяется специальный налоговый режим для крестьянских или фермерских хозяйств, плательщики единого земельного налога обязаны вести раздельный учет доходов и расходов, имущества и производить исчисление и уплату соответствующих налогов и других обязательных платежей в бюджет по указанным видам деятельности в порядке, установленном Налоговым Кодексом РК.

Реформирование налоговой системы в целях использования налогов как главного инструмента регулирования экономики и стимулирования экономического роста является одной из ключевых задач современной финансовой системы. За последние годы Правительством Республики Казахстан была проделана большая работа по созданию налоговой системы отвечающей требованиям рыночной экономики и по приближению отечественной налоговой системы к мировой практике.

Налоговое законодательство Казахстана, в разработке которого принимали участие западные эксперты, приблизило налоговую систему Казахстана к мировым стандартам.

СЕССИЯ 2. ПРОЦЕССУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ РАССМОТРЕНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ

Е.В. Порохов,

директор НИИ финансового и налогового права, д.ю.н.

Бремя доказывания и доказательства по налоговым спорам

Доклад разработан по просьбе GIZ и в связи с участием в Международном региональном семинаре «Судебная практика применения налогового и таможенного законодательства», организованном и проведенном Верховным Судом Республики Казахстан совместно с GIZ в г. Актобе 17 – 19 мая 2011 г.

Статья отражает личное мнение автора и может не совпадать с мнением Верховного Суда Республики Казахстан и GIZ.

Судебное разбирательство по делам о налоговых спорах, как и любое другое судебное разбирательство по гражданским делам (к которым пока еще относятся дела о налоговых спорах), представляет собой правовое исследование судом:

- 1) заявленных требований и выдвинутых против них возражений сторон;
- 2) правовых оснований заявленных требований и возражений (проверка их законности);
- 3) фактических обстоятельств, обосновывающих заявленные требования и возражения по их сути (проверка их обоснованности);
- 4) фактических данных о фактических обстоятельствах на предмет их относимости, допустимости, достоверности и достаточности по форме (проверка доказанности фактических оснований заявленных требований и возражений и оценка представленных доказательств).

В налоговом споре представления спорящих сторон о своих правах и обязанностях в материальных налоговых правоотношениях материализуются в их взаимных требованиях и (или) возражениях на требования с представлением доказательств своих требований и возражений.

Сформулированные сторонами налогового спора взаимные требования и возражения рассматриваются и разрешаются судом с позиции их правомерности и обоснованности, вследствие чего налоговое право и фактические обстоятельства дела выступают, соответственно, правовым и фактическим мерилем истинности (или ошибочности) взаимных требований и возражений спорящих сторон.

Дела по налоговым спорам представляют собой одну из самых сложных категорий гражданских дел в силу, прежде всего, сложности самого налого-

вого права и регулируемых им материальных и организационных налоговых отношений.

Соответственно, и само судебное разбирательство по делам о налоговых спорах, призванное исследовать спорные материальные налоговые правоотношения и разрешить спор по существу, автоматически превращается в непростой процесс исследования всех относящихся к делу доказательств.

И первый же вопрос, который сразу возникает в самом начале судебного разбирательства по делам о налоговых спорах: КТО должен собирать и представлять суду все доказательства по делу и КТО, соответственно, несет все неблагоприятные последствия непредставления суду необходимых по делу доказательств.

1. Бремя доказывания по налоговым спорам

При рассмотрении вопроса о распределении бремени доказывания между сторонами судебного процесса по налоговым спорам необходимо учитывать, с одной стороны, состязательность гражданского процесса и равноправие его сторон, а, с другой стороны, публично-правовой характер налоговых споров и неравенство участников налоговых правоотношений.

В Казахстане производство по делам о публично-правовых спорах изначально находится в составе гражданского судопроизводства, которому свойственны принципы состязательности процесса (ст. 15 ГПК РК) и процессуальное равноправие сторон процесса (ст. 13 ГПК РК).

Специфика же публично-правовых споров состоит в том, что стороны спора изначально пребывают в неравном положении по отношению друг к другу, что в условиях состязательности судебного процесса еще более усугубляет положение физических лиц и частных организаций в отношениях с государственными органами.

В административном процессе тех государств, где он выделен в самостоятельный вид судопроизводства (например, в ФРГ), предметом судебного разбирательства по заявлениям граждан и организаций выступают публично-правовые акты, законность которых должны доказывать, прежде всего, сами государственные органы, вынесшие такие акты. Соответственно, основное бремя доказывания в административном процессе возлагается на государственный орган, принявший публично-правовой акт. И продиктовано это, прежде всего, необходимостью судебной защиты нарушенных прав и свобод физических и юридических лиц от возможных злоупотреблений со стороны государственных органов и их должностных лиц с применением ими власти.

В нашем государстве, где публично-правовые споры рассматриваются по правилам гражданского судопроизводства, по общему правилу ст. 65 ГПК РК, каждая сторона должна доказать те обстоятельства, на которые она ссылается как на основания своих требований и возражений (реализация принципа со-

ствязательности в гражданском процессе).

Существование гражданско-процессуального принципа состязательности сторон, таким образом, является доминирующим фактором в распределении бремени доказывания между сторонами процесса, в том числе и по делам о публично-правовых спорах.

Вместе с тем, применительно к делам об оспаривании решений и действий (или бездействия) органов государственной власти, должностных лиц и государственных служащих (к которым относятся и дела о налоговых спорах), рассматриваемым по правилам главы 27 ГПК РК, Верховный Суд РК в своем Нормативном Постановлении от 24 декабря 2010 года № 20 «О некоторых вопросах применения судами норм главы 27 Гражданского процессуального кодекса Республики Казахстан» обратил особое внимание на порядок представления доказательств заявителями и государственными органами.

Так, в частности, в п. 24 указанного выше нормативного постановления, было указано на то, что в соответствии со статьями 15 и 65 ГПК заявитель с соблюдением принципа состязательности обязан обосновать свое мнение о наличии любого из обстоятельств, указанных в подпунктах 1), 2) или 3) части первой статьи 279 ГПК. А участвующий в судебном заседании руководитель государственного органа, органа местного самоуправления и его представитель, должностное лицо или государственный служащий обязан доказать соответствие закону обжалуемого решения, совершенного действия (бездействия).

Указанная особенность представления доказательств по делам о налоговых спорах обусловлена в первую очередь публично-правовым характером споров.

Вследствие этого гражданско-процессуальный принцип состязательности судебного процесса применительно к публично-правовым спорам имеет свою специфику, заключающуюся в смещении бремени доказывания законности и обоснованности публично-правового акта государственного органа в сторону самого государственного органа и его представителей, принявшего такой акт.

Заявитель же должен, в свою очередь, сосредоточиться на доказывании наличия у него прав, отсутствии у него каких-либо обязанностей, допущенном государственным органом нарушении прав заявителя и незаконном возложении на него обязанности.

Подтверждением сделанному выше выводу служат и другие положения Нормативного Постановления Верховного Суда РК (п. 22), в соответствии с которыми, *если заявитель не приложил к заявлению необходимые для рассмотрения дела материалы*, то в соответствии со статьями 166 и 170 ГПК при подготовке дела к судебному разбирательству *судья истребует от государственного органа, органа местного самоуправления:*

1) текст нормативного правового акта, устанавливающего компетенцию государственного органа, органа местного самоуправления (соответствующий

закон, положение, устав, учредительные документы);

2) текст индивидуального правового акта, которым государственный орган, орган местного самоуправления установил, изменил или прекратил субъективные права и обязанности заявителя в возникшем публично-правовом отношении;

3) нормативный правовой акт, которым установлен объем полномочий должностного лица или государственного служащего (положение, правила, должностная инструкция), если обжалуется действие (бездействие) этого лица;

4) материалы, послужившие основанием для вынесения решения, совершения действия (бездействия), которые обжалуются.

При рассмотрении в судебном заседании дела, предусмотренного главой 27 ГПК, суд вправе по своей инициативе истребовать от государственного органа, органа местного самоуправления дополнительно материалы, послужившие основанием для принятия обжалуемого решения, совершения должностным лицом или государственным служащим действия (бездействия) (п. 25).

Другими словами, акцент в истребовании судом необходимых для рассмотрения материалов дела уже однозначно смещается в сторону государственных органов, даже не смотря на то, что заявитель должен был приложить указанные материалы к своему заявлению и не приложил их.

Соответственно, и все неблагоприятные последствия, связанные с непредставлением необходимых и истребованных судом материалов, несет сторона, не представившая доказательства.

На это также было указано Верховным Судом РК в его Нормативном Постановлении (п. 25): «Непредставление в суд истребованных материалов влечет правовые последствия, предусмотренные частью десятой статьи 66 ГПК».

Согласно же ч. 10 ст. 66 ГПК РК, если сторона удерживает у себя истребуемое судом доказательство и не представляет его по запросу суда, предполагается, что содержащиеся в нем сведения направлены против интересов этой стороны и считаются ею признанными.

Таким образом, удержание и непредставление государственным органом в суд истребованных судом доказательств по делу о налоговом споре предполагает направленность содержащихся в них сведений против интересов государственного органа и их признание государственным органом без дополнительных доказательств.

Отличительной особенностью рассмотрения дел об оспаривании законности нормативных правовых актов государственных органов, в том числе по вопросам налогообложения, является то, что обязанность доказывания обстоятельств, послуживших основанием для принятия указанного акта, по требованию п. 4 ст. 284 ГПК Республики Казахстан, полностью возлагается уже законодателем на сам государственный орган или должностное лицо, принявшее акт.

2. Фактические обстоятельства, подлежащие установлению в делах о налоговых спорах

Дела о налоговых спорах разрешаются по общим правилам гражданского судопроизводства Республики Казахстана.

По общему правилу п. 2 ст. 66 ГПК РК обстоятельства, имеющие значение для правильного разрешения дела, определяются судом на основании требований и возражений сторон, других лиц, участвующих в деле, с учетом подлежащих применению норм материального и процессуального права.

Однако рассматриваемой нами категории дел присуща своя специфика, которая предопределяет исследование особых фактических обстоятельств дела и необходимость использования в связи с этим особых методов собирания и исследования доказательств по делу.

Поэтому при рассмотрении дел по налоговым спорам всегда следует изначально правильно определить круг обстоятельств, имеющих значение для правильного разрешения дела и подлежащих вследствие этого обязательному установлению.

Так, в частности, при рассмотрении дел по налоговым спорам следует всегда помнить, что предметом проверки в суде по указанной категории дел в первую очередь выступает индивидуальный правовой или нормативный правовой акт налогового органа и процедура их принятия (*спорные процедурные налоговые правоотношения*).

Такие акты должны проверяться судом на предмет соответствия их законодательным требованиям, предъявляемым:

- 1) к субъекту их принятия (его компетенции и полномочий) – *субъектная характеристика*;
- 2) к порядку (процедуре) их инициирования, подготовки, принятия, введения в действие и отмены – *процедурная характеристика*;
- 3) к их форме (письменная или электронная форма документа с подписью должностного лица и печатью государственного органа) – *формальная характеристика*;
- 4) к их содержанию (наличие правовых и фактических оснований его принятия в отношении конкретного налогоплательщика) – *содержательная характеристика*.

В рамках проверки субъектной, процедурной и формальной частей характеристики обжалуемого правового акта суд должен исследовать фактические обстоятельства, характеризующие компетентность и полномочность государственного органа на принятие обжалуемого акта, соблюдение им процедур принятия акта и его надлежащее оформление.

Проверка судом фактических обстоятельств принятия государственным органом своих правовых актов в указанных выше частях проводится в соот-

ветствии с процедурными нормами Налогового Кодекса РК, Закона РК «Об административных процедурах», Закона РК «О государственном контроле и надзоре».

Если проверяемый судом правовой акт налогового органа в своей субъектной, процедурной и формальной характеристике после установления судом всех фактических обстоятельств его принятия не соответствует предъявляемым к нему требованиям, а выявленные нарушения принятия акта носят неустрашимый характер, то в таком случае акт уже может быть признан судом незаконным и недействительным по статусным, процедурным или формальным основаниям, даже без исследования его содержательной характеристики.

К такого рода случаям относятся случаи принятия правового акта некомпетентным органом (например, органом финансового контроля) или неуполномоченным должностным лицом (например, специалистом отдела учета налогового органа).

Также незаконным должен быть признан правовой акт, который принят с грубым нарушением процедуры его принятия: принятый без правового основания для его принятия (например, уведомление по результатам проверки без вынесения или вручения предписания о назначении и проведении проверки).

Незаконным должен быть признан также правовой акт, не заключенный в истребуемую законом (п. 5 ст. 5 Закона РК «Об административных процедурах») правовую форму, т.е. акт, не оформленный в виде письменного или электронного документа со всеми необходимыми атрибутами:

- 1) наименование правового акта;
- 2) заголовок, обозначающий предмет рассмотрения данного акта;
- 3) место и дату принятия акта;
- 4) подпись (подписи) лица (лиц), уполномоченного (уполномоченных) подписывать соответствующий акт;
- 5) печать органа.

В рамках проверки *содержательной части* правового акта налогового органа суд неизбежно переходит уже к исследованию обстоятельств, фактов (действий (бездействия), событий и состояний), характеризующих наличие или отсутствие в деятельности налогоплательщика признаков элементов состава *спорного налогового обязательства (материального налогового правоотношения)*, в рамках которого налогоплательщику вменяются денежные требования налогового органа.

Таковыми элементами являются:

- 1) субъект налога (налогоплательщик); исполнитель налогового обязательства (налогоплательщик, законный представитель, налоговый агент);
- 2) предмет налогообложения;
- 3) объект налогообложения;
- 4) налоговый период;

- 5) налоговые льготы;
- 6) налоговая база;
- 7) налоговая ставка;
- 8) основание возникновения (изменения или прекращения) налогового обязательства;
- 9) надлежащее исполнение налогового обязательства в части правильного и своевременного исчисления и уплаты налогов;
- 10) сроки исковой давности и иные сроки, имеющие существенное значение для дела.

Фактические обстоятельства дела, касающиеся материальной стороны спорных налоговых правоотношений, устанавливаются путем исследования соответствующих характеристик спорных правоотношений по каждому из указанных выше параметров.

Например, если лицо по закону не признается *налогоплательщиком* в каком-либо виде налогового обязательства, то соответственно, оно уже не может быть участником спорного налогового правоотношения, а значит, предъявляемые в рамках данного отношения требования государственного органа изначально обращены не по адресу.

Или, например, если лицо на законных основаниях утратило право собственности на предмет налогообложения (транспортное средство), то в его действиях уже отсутствует *объект обложения* налогом на транспортные средства (владение транспортным средством на праве собственности). Следовательно, к такому лицу уже не может быть предъявлено требование об уплате налога за налоговые периоды, когда у него отсутствовал объект налогообложения, даже если изменения в данных об объектах налогообложения и не были своевременными отражены по каким-либо причинам в учете налогового органа.

Установление фактических обстоятельств дела по налоговому спору производится судом уже в соответствии с нормами материального налогового права (в первую очередь, Налогового Кодекса и соответствующих ему подзаконных нормативных правовых актов).

3. Доказательства и процесс доказывания по делам о налоговых спорах

Главной особенностью процесса доказывания в делах по налоговым спорам является использование в нем преимущественно письменной формы большинства доказательств. Письменная (и в целом документальная) форма позволяет лучше всего фиксировать факты (события, действия, состояния) объективной действительности, относящиеся к налоговому спору.

Преимущественно письменная форма доказательств по делам о налоговых спорах также predetermined письменной формой фиксации самой налогооблагаемой деятельности налогоплательщика (письменная форма большин-

ства частноправовых сделок) и исполнения им своих налоговых обязательств (письменные налоговые регистры, налоговые заявления, декларации, расчеты и платежные документы).

При этом, конечно же, нельзя недооценивать и другие виды допустимых по гражданскому процессуальному законодательству РК доказательств в делах о налоговых спорах: объяснения сторон и третьих лиц, показания свидетелей, вещественные доказательства, заключения экспертов (п. 2 ст. 64 ГПК РК).

В ряде случаев бывают очень необходимы и полезны для правильного разрешения дела такие виды доказательств, как заключения и показания экспертов и консультации специалистов в области специальных познаний.

В любом случае факты, имеющие значение для правильного разрешения дела, могут доказываться любыми не запрещенными законом способами.

Вместе с тем в ряде случаев подтверждение тех или иных фактов должно производиться в строго установленной и истребуемой по закону форме. Об этом же гласит и специальное правило, предусмотренное нормой п. 2 ст. 68 ГПК РК, согласно которому обстоятельства дела, которые по закону должны быть подтверждены определенными доказательствами, не могут подтверждаться никакими другими доказательствами.

Такие случаи, когда требования к доказательствам строго формализованы, должны быть прямо предусмотрены в законе.

Так, например, норма п. 7 ст. 208 НК РК 2008 г. прямо устанавливает требование к документам о подтверждении общих и административных расходов постоянного учреждения нерезидента в РК. Согласно указанной норме, управленческие или общеадминистративные расходы относятся на вычеты постоянным учреждением в Республике Казахстан только при наличии у него следующих подтверждающих документов и их перевода на казахском или русском языке:

- 1) нотариально засвидетельствованной копии документа, подтверждающего резидентство;
- 2) копии финансовой отчетности постоянного учреждения налогоплательщика в Республике Казахстан;
- 3) копии финансовой отчетности юридического лица-нерезидента;
- 4) копии аудиторского отчета по аудиту финансовой отчетности юридического лица-нерезидента (при осуществлении аудита финансовой отчетности такого лица).

Во всех остальных случаях обстоятельства дела могут доказываться всеми возможными фактическими данными, соответствующими требованиям закона к их относимости, допустимости, достоверности и достаточности.

Так, например, факт резидентства иностранного лица по требованию п. 4 ст. 219 НК РК 2008 г. может доказываться документом, подтверждающим резидентство иностранного лица. Соответственно, по определению указанной

выше статьи, под документом, подтверждающим резидентство иностранного лица, понимается официальный документ, подтверждающий, что иностранное лицо - получатель дохода - является резидентом государства, с которым Республикой Казахстан заключен международный договор, в налоговом периоде, за который иностранному лицу был начислен доход из источников в Республике Казахстан, подлежащий налогообложению в соответствии с международным договором.

Такой документ заверяется компетентным органом иностранного государства, резидентом которого является иностранное лицо - получатель дохода. При этом подпись и печать органа, заверившего резидентство нерезидента (документ, подтверждающий резидентство), а также подпись и печать иностранного нотариуса в случае представления нотариально засвидетельствованной копии документа, подтверждающего резидентство, подлежат дипломатической или консульской легализации в порядке, установленном законодательством Республики Казахстан или международным договором, одной из сторон которого является Республика Казахстан.

Соответственно, помимо сертификата резидентства налогоплательщик может представить любые иные допустимые и достоверные документы, из которых с однозначностью явствует, что он является налоговым резидентом определенного государства.

Важным аспектом в процессе доказывания является также определение времени представления доказательств. Налоговые органы в суде зачастую заявляют, что налогоплательщик не представил им в ходе проверки никаких или представил недостоверные или ненадлежащим образом оформленные документы. И по этому основанию они полагают, что налогоплательщик лишился своего права на представление доказательств в судебном процессе.

Однако, по общему правилу, доказательства по делам о налоговых спорах могут представляться сторонами в любой стадии судебного процесса до разрешения дела по существу. И возможность представления таких доказательств не поставлена в зависимость от представления или непредставления их ранее налоговым органам, если только необходимость такого заблаговременного представления прямо не предусмотрена законом как условие реализации тех или иных прав по закону.

Так, например, для реализации некоторых своих прав по закону налогоплательщик должен предварительно перед их реализацией представить в налоговый орган необходимые подтверждающие документы (п. 3 ст. 215 и п. 1 ст. 212 НК РК 2008 г.). Согласно последней указанной норме, применение международного договора в части освобождения от налогообложения или использования сниженной ставки налога разрешается только при условии представления нерезидентом налоговому агенту документа, подтверждающего резидентство, соответствующего требованиям пункта 4 статьи 219 Налогового Кодекса. При

этом документ, подтверждающий резидентство, представляется нерезидентом налоговому агенту не позднее одной из следующих дат, которая наступит первой, за исключением случая, предусмотренного пунктом 2 статьи 212 НК РК: 1) 31 декабря календарного года, в котором произошла выплата дохода нерезиденту или невыплаченные доходы нерезидента отнесены на вычеты; 2) начала проведения плановой налоговой проверки отчетного налогового периода по вопросу исполнения налогового обязательства по подоходному налогу, удерживаемому у источника выплаты; 3) не позднее пяти рабочих дней до завершения внеплановой налоговой проверки отчетного налогового периода по вопросу исполнения налогового обязательства по подоходному налогу, удерживаемому у источника выплаты. Дата завершения внеплановой налоговой проверки определяется в соответствии с предписанием.

В отсутствие таких документов на одну из указанных выше дат налогоплательщик не вправе осуществлять те или иные предусмотренные законом для таких случаев действия.

Во всех остальных случаях, если налогоплательщик во время проводимой у него налоговой проверки не имел возможности представить налоговому органу какие-либо доказательства существования и достоверности тех или иных фактов, он может это сделать в любое время в суде первой инстанции до вынесения судебного решения, а в ряде случаев - и в суде апелляционной инстанции.

В заключение хотелось бы также особо остановиться на вопросе оценки судом доказательств по делу. Ведь все доказательства по делу только тогда чего-либо стоят, когда они грамотно, полно, всесторонне и беспристрастно оценены тем, к кому они обращены в конечном итоге, и кто на их основе, руководствуясь законом и совестью, должен выносить правосудное (законное и обоснованное) решение - судом. Оценка судом доказательств производится по тем же самым законам и в соответствии с теми же самыми исследовательскими методами, что и сбор и исследование доказательств сторонами процесса.

По содержащимся в ст. 77 ГПК РК правилам, каждое доказательство подлежит оценке с точки зрения относимости, допустимости, достоверности, а все собранные доказательства в совокупности - достаточности для разрешения гражданского дела. Судья оценивает доказательства по своему внутреннему убеждению. Совокупность доказательств признается достаточной для разрешения гражданского дела, если собраны относящиеся к делу допустимые и достоверные доказательства, неоспоримо устанавливающие истину о всех и каждом из обстоятельств, подлежащих доказыванию, либо не опровергнутые стороной.

Однако на практике суду не всегда удается достичь беспристрастности в оценке представленных ему доказательств по делам о налоговых спорах. На внутреннее убеждение судьи нередко влияет используемое налоговыми орга-

нами утверждение о защите ими государственных интересов. Указанный фактический или правовой аргумент о фискальных интересах государства (в ГПК он не описан в качестве вида доказательства) даже в отсутствие других доказательств со стороны налоговых органов смотрится намного убедительнее и весомее для отдельных судей при формировании ими своего внутреннего убеждения. Иногда по своей силе указанный аргумент обезоруживает даже все остальные доводы и аргументы сторон и нормы закона. Не секрет, что и со стороны налогоплательщиков иногда могут звучать другие, не предусмотренные законом, но не менее убедительные аргументы. В таких ситуациях бессильны даже принципы законности (ст. 6 ГПК РК), независимости судей (ст. 12 ГПК РК), равенства всех перед законом и судом (ст. 13 ГПК РК) и неприкосновенности собственности (ст. 11 ГПК РК).

В соответствии с п. 1 ст. 16 ГПК РК судья оценивает доказательства по своему внутреннему убеждению, основанному на беспристрастном, всестороннем и полном рассмотрении имеющихся в деле доказательств в их совокупности, руководствуясь при этом законом и совестью.

И если имеющиеся в деле доказательства в их совокупности, а также закон указывают на то, что правосудное решение должно быть вынесено в пользу одной стороны, а решение, тем не менее, выносится в пользу другой стороны, то, значит, в таком случае при формировании внутреннего убеждения судьи совесть имеет все-таки решающее значение в конфликте с законом и фактическими обстоятельствами дела.

М.Б. Абишев,

старший прокурор отдела Департамента по представительству интересов государства в судах Генеральной прокуратуры Республики Казахстан

О проблемных вопросах правоприменительной практики и оценки доказательств по спорам, касающимся возврата налога на добавленную стоимость

В текущем году Генеральной прокуратурой проанализировано состояние прокурорского надзора за законностью судебных актов по гражданским делам об оспаривании действий налоговых органов по отказу в возврате налога на добавленную стоимость (НДС) по оборотам, облагаемым по нулевой ставке, в связи с применением системы управления рисками (СУР) за 2010 год и 1 квартал 2011 года.

На сегодняшний день налоговое законодательство Казахстана представлено Налоговым Кодексом – единым кодифицированным документом. В нем чет-

ко определены права и обязанности участников налоговых правоотношений, регламентирован процесс исполнения налогового обязательства, установлены правила осуществления налогового контроля, определен исчерпывающий перечень налогов и других обязательных платежей в бюджет, а также все важнейшие понятия и инструменты, необходимые для функционирования всей налоговой системы Казахстана.

Концепция, заложенная в Налоговом Кодексе, направлена на обеспечение справедливости налоговой системы, ее стабильности и предсказуемости, достижение сбалансированности налоговой нагрузки для всех категорий налогоплательщиков, обеспечение нейтральности налоговой системы по отношению к экономическим процессам.

Весьма значительную роль в формировании доходной части бюджета играет налог на добавленную стоимость, в основу которого заложена модель, используемая в европейских странах.

Порядок исчисления НДС в Казахстане строится на двух основополагающих принципах, первый из которых предусматривает использование механизма зачета сумм налога, уплачиваемого поставщикам товаров и услуг на основе счетов-фактур.

Необходимо особо отметить, что зачет разрешается по всем приобретаемым товарам и услугам, в том числе и по группе инвестиционных товаров (основные средства, производственные здания и помещения).

Второй принцип – это принцип «страны назначения», используемый при обслуживании внешней торговли товарами и услугами. В настоящее время данный принцип используется в отношении всех торговых государств - партнеров Республики Казахстан.

Вместе с тем, анализ показал, что споры между налогоплательщиками и налоговыми органами возникают из-за несовершенства законодательства.

В частности, процедура возврата государством сумм НДС исходит из того, что возвращаемая сумма налога предварительно была уплачена в бюджет в процессе оборота экспортируемых товаров, работ, услуг.

В этих целях ежегодно из бюджета выделяются значительные средства для осуществления возврата НДС. К примеру, только по итогам 2010 года и 1 квартала т.г. из бюджета осуществлен возврат НДС на сумму более 320 млрд. тенге.

Подтверждение достоверности сумм, предъявленных к возврату, производится налоговыми органами на основании тематических проверок, по итогам которых в 2010 году и в 1 квартале 2011 года не подтверждено НДС в размере 28,9 млрд. тенге.

Порядок взаимоотношений с бюджетом по превышению суммы НДС, относимого в зачет, над суммой начисленного НДС, сложившегося до 1 января 2009 года, регулируется статьей 25 Закона Республики Казахстан «О введении

в действие Кодекса Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс) от 10 декабря 2008 года (далее – Закон).

После 1 января 2009 года указанный порядок регулируется главой 37 Налогового Кодекса. Законодателем предусмотрены сроки возврата НДС с момента подачи декларации (налогового заявления), до 1 января 2009 года сроком 60 дней, а в настоящее время – 180 дней, в течение которых налоговые органы обязаны проверить достоверность представленных сведений и в случае отсутствия нарушений вернуть налогоплательщикам НДС из государственного бюджета.

В целях противодействия незаконному возврату НДС приказом Министра финансов Республики Казахстан от 29 июля 2010 года № 385 утверждена Инструкция по применению Системы управления рисками в целях возврата превышения налога на добавленную стоимость, которая разработана в соответствии с Налоговым кодексом и детализирует порядок отнесения налогоплательщиков, представивших требование (налоговое заявление) о возврате превышения НДС, к группе риска с целью подтверждения превышения НДС, подлежащего возврату. Путем тестирования показателей деятельности плательщика НДС определяется суммарный итог по всем критериям. К критериям СУР относятся: коэффициент налоговой нагрузки, отражение налогоплательщиком убытков на протяжении трех последовательных лет, постоянное превышение зачета по НДС, совершение сомнительных сделок и т.д. В случае, если суммарный итог баллов составляет 35 и более, налогоплательщик относится к группе риска и в отношении него формируется аналитический отчет «Пирамида по поставщикам товаров, работ, услуг» (далее – «Пирамида по поставщикам»).

Данная Инструкция применяется исключительно при проведении внеплановых проверок по подтверждению достоверности сумм НДС, предъявленных к возврату согласно требованиям (налоговым заявлениям) о возврате превышения НДС.

В то же время, в соответствии с Налоговым Кодексом налоговому контролю подлежат только налогоплательщик, предъявивший требование о возврате НДС, и его непосредственные поставщики (*поставщики 1-го уровня*).

Это обстоятельство привело к тому, что недобросовестные налогоплательщики, используя не всегда доступные для налогового контроля многоуровневые схемы уклонения от налогообложения, легально предъявляют к возврату значительные суммы НДС, фактически не уплаченные в бюджет.

Так, некоторыми экспортерами применяются схемы по наращиванию превышения НДС, подлежащего возврату, путем принятия несуществующих услуг от ликвидированных предприятий или предприятий-банкротов. Зачастую экспортер, являясь производителем товара, наращивает сумму НДС, подлежащую возврату, через сеть своих же предприятий.

В частности, анализ работы по возврату из бюджета НДС экспортерам зерна и муки, проведенный Налоговым комитетом, показал, что экспорт этих товаров осуществляют преимущественно посреднические компании. При этом, в бюджет производителями, переработчиками, экспортерами зерна и муки уплачено НДС всего на сумму 2,3 млрд. тенге, тогда как из бюджета возвращено НДС 8,8 млрд. тенге, что фактически в 4 раза превышает сумму уплаченного НДС.

Другие экспортеры искусственно завышают превышение НДС, подлежащее возврату из бюджета.

Все перечисленные незаконные схемы применяются с использованием «обнальных» фирм, фирм–«однодневок», проводятся мошеннические действия со счетами-фактурами.

Применяемый механизм СУР не позволяет связать нарушения, выявленные у поставщиков 2-го и последующих уровней, с налогоплательщиком, представившим требование о возврате НДС, что влечет несогласие налогоплательщика с результатами проверок и оспаривание их в суде.

Некоторые правоведа полагают, что каждый отдельно взятый налогоплательщик как самостоятельное юридическое лицо не несет какой-либо ответственности за нарушения налогового законодательства со стороны поставщиков второго, третьего, четвёртого и последующих уровней. Отказ налогового органа в возврате НДС по причине выявления нарушений налогового законодательства у поставщиков второго и последующих уровней, по их мнению, свидетельствует о применении принципа «круговой поруки» и «коллективной ответственности» налогоплательщиков разных уровней, не связанных между собой какими-либо отношениями и не имеющих возможности повлиять каким-либо образом друг на друга. В связи с этим считают, что такие действия налогового управления противоречат принципу презумпции невиновности и нарушают свободу частного предпринимательства.

Согласно информации прокуроров областей и приравненных к ним, в 2010 году всего с вынесением решений рассмотрено 48 гражданских дел по заявлениям налогоплательщиков об обжаловании действий и уведомлений налоговых органов, касающихся возврата НДС по нулевой ставке, в связи с применением системы управления рисками, на общую сумму 5.319.375.060 тенге. Из указанного количества дел по 39 заявлениям требования удовлетворены, судами на налоговые органы возложена обязанность по возврату НДС в размере 3.547.654.714 тенге, отказано в иске по 9 делам по сумме НДС в размере 1.771.720.346 тенге.

За 1 квартал 2011 года рассмотрено 10 гражданских дел указанной категории о возврате НДС в размере 1.032.413.595 тенге, из них по 9 делам удовлетворены требования заявителей о неправомерности действий и решений налоговых органов по возврату НДС в сумме 825.758.806 тенге, отказано по 1

делу (206.654.789 тенге).

В 2010 году надзорной судебной коллегией по гражданским и административным делам Верховного Суда рассмотрено 2 дела, постановления состоялись в пользу налогоплательщиков.

Верховный Суд также не принял во внимание аналитические отчеты «Пирамида по поставщикам».

Важнейшим этапом процесса доказывания является оценка доказательств. Критерием оценки служит внутреннее убеждение судей, которое должно основываться на всестороннем, полном и объективном рассмотрении в судебном заседании всех обстоятельств дела в их совокупности.

Как показал анализ, обосновывая свои решения в пользу налогоплательщиков, суды ссылаются на акты налоговых проверок, в которых подтверждаются суммы НДС, подлежащих возврату заявителям.

К примеру, по ТОО «К» актом налоговой проверки от 11 февраля 2009 года №416 подтверждена к возврату сумма НДС в размере более 399 млн. тенге. По другим операциям ранее был произведен возврат НДС на расчетный счет названного налогоплательщика на сумму более 720 млн. тенге.

Таким образом, противоречивая позиция налоговых органов, отраженная в актах налоговых проверок (форма Акт-1-Т), вводит в заблуждение как суд, так и участвующих по делам прокуроров, о чем направлено соответствующее письмо в Налоговый комитет Министерства финансов Республики Казахстан.

В целом позиция судов, которыми удовлетворяются требования налогоплательщиков, оспаривающих отказ по возврату НДС, не принимаются во внимание результаты аналитических отчетов «Пирамида по поставщикам» и тестирования системы управления рисками, сводится к тому, что налоговое законодательство не содержит оснований, позволяющих связывать возврат НДС с устранением нарушений у последующих поставщиков, выявленных с использованием аналитического отчета по всем поставщикам до последнего уровня.

Суды считают, что при рассмотрении заявлений налогоплательщиков о возврате суммы уплаченного НДС при осуществлении экспортных операций налоговые органы вправе производить встречные проверки только у непосредственных поставщиков товара, но не у последующих поставщиков (второго, третьего и тд.).

Налоговые органы, отстаивая свою позицию, ссылаются на п.12 Инструкции по применению системы управления рисками, утвержденной Приказом Министра финансов от 29 июля 2010 года №385, тогда как данная норма не согласуется с п.10 ст.25 Закона, которым в качестве основания невозможности возврата НДС предусмотрено неустранение нарушений, выявленных именно при проведении встречных проверок со стороны поставщиков проверяемого налогоплательщика. Аналитический отчет «Пирамида по поставщикам»

встречной проверкой не является.

Из ст.635 Налогового Кодекса также не следует, что основанием для отказа в возврате НДС может являться аналитический отчет налогового органа.

Некоторые суды отказывают в удовлетворении требований налогоплательщиков, поскольку представленные налоговыми органами документы и схемы наглядно показывают возможность использования норм Налогового Кодекса для легального получения сумм превышения НДС, подлежащего возврату, даже в случае проведения так называемых бестоварных операций и осуществления поставщиками деятельности с нарушением законодательства.

Зачастую устанавливается, что ни один из поставщиков не является производителем экспортированного товара согласно виду деятельности. Многоуровневая цепь поставщиков не предусматривает поэтапной обработки экспортируемой продукции, а только добавляет свою маржу, тем самым необоснованно увеличивая стоимость товаров и, соответственно, сумму НДС, подлежащую возмещению из государственного бюджета.

То есть фактически отсутствует плательщик НДС, у которого образовалось превышение НДС в ходе производства экспортированной продукции, что свидетельствует о том, что схемы складываются не в процессе естественных условий, а разработаны специально для уклонения от уплаты налогов.

Так, проведенными проверками выявлена схема закупок ТОО «ИКС», которое занимается исключительно приобретением, переработкой и реализацией рыбной продукции (филе судака) за рубежом.

В судебном заседании установлено, что ТОО «ИКС» приобретало рыбную продукцию у ТОО «Ф», которое приобретает эту продукцию у ТОО «П», оно, в свою очередь, у ТОО «Л», а последнее - у ТОО «Ю».

При этом в материалах дела отсутствуют сведения о том, что поставщиками ТОО «ИКС» на территории Республики Казахстан НДС был уплачен, и они фактически занимаются производством рыбной продукции.

Отказ налогового органа по возврату НДС за период с 1 января по 30 сентября 2009 года оспорен ТОО «ИКС» в суд, который, удовлетворив заявление налогоплательщика, возложил на налоговый орган обязанность возвратить 165 млн. тенге.

По протесту Генерального Прокурора Республики Казахстан постановлением надзорной судебной коллегии по гражданским и административным делам Верховного Суда Республики Казахстан от 2 марта 2011 года судебные акты отменены. Дело направлено на новое рассмотрение.

4 мая 2011 года Верховным Судом по протесту Генерального Прокурора отменены судебные акты по аналогичному спору с тем же налогоплательщиком и вынесено новое решение об отказе в удовлетворении требований заявителя о возврате НДС за 4 квартал 2009 года.

Таким образом, в текущем году высшая судебная инстанция согласилась с

доводами двух протестов Генеральной прокуратуры и указала на преждевременность выводов нижестоящих судебных инстанций об уплате НДС непосредственным поставщиком ТОО «Ф» и поставщиками других уровней. Приняты во внимание доводы протеста о наличии возбужденного уголовного дела по взаимоотношениям с поставщиками, руководители которых органами уголовного преследования обвиняются в совершении лжепредпринимательства и уклонении от уплаты налогов.

На примере указанного спора отмечена пассивность органов уголовного преследования. Несмотря на имеющиеся материалы проверки налогового органа, возбужденные прокуратурой и финансовой полицией ВКО уголовные дела длительное время не находят своего логического завершения, что позволило налогоплательщику обжаловать действия налоговых органов и добиться положительного решения суда.

Между тем, статистика налоговых органов по отказу в возврате НДС в связи с применением СУР свидетельствует об отсутствии четкого механизма отработки всех материалов камерального контроля и проверок через органы финансовой полиции, поскольку из общего количества фактов отказа в возврате НДС экспортерам, органами уголовного преследования возбуждено всего 13 уголовных дел.

С учетом изложенного, нами принимаются меры по активизации борьбы с недобросовестными налогоплательщиками, использующими схемы уклонения от уплаты НДС, в рамках уголовного производства, так как возникающие гражданско-правовые споры являются лишь следствием преступных схем, которые подлежат доказыванию в уголовном процессе.

На наш взгляд, отсутствие единой судебной практики по делам указанной категории обусловлено противоречивостью и несовершенством действующего законодательства. Различное толкование надзорной инстанцией Верховного Суда норм налогового законодательства по схожим спорам также не способствует стабильности правоприменительной практики.

Использование многоуровневых схем в целях уклонения от уплаты НДС не является проблемой сугубо Казахстана и весьма распространено в странах Евросоюза.

В конце 2010 года на заседании Европарламента принято решение о создании единой системы контроля за уплатой налога на добавленную стоимость внутри Евросоюза, получившей название Eurofisc (Еврофиск).

Eurofisc (Еврофиск) предполагает совместную работу налоговых и правоохранительных органов по выявлению схем уклонения от уплаты налогов, что также актуально для Казахстана.

Заслуживает внимания опыт по решению таких вопросов Азербайджанской Республикой, законодательством которой с 1 января 2008 года предусмотрено, что к возмещению принимаются суммы уплаченного НДС посредством единого депозитного счета НДС по полученным счетам-фактурам.

Так, при расчете с поставщиками налогоплательщик заполняет два платежных поручения: на оплату собственно стоимости товаров и на перечисление НДС.

В комитете Казначейства открывается единый депозитный счет по НДС (НДС-счет), на который поступают суммы НДС от каждой сделки налогоплательщика.

В налоговых органах открываются лицевые счета по НДС-счетам для учета поступлений в разрезе налогоплательщиков. При этом номер НДС-счета соответствует РНН и открывается одновременно с постановкой на учет по НДС.

Затем налогоплательщик по результатам представленной декларации производит оплату начисленного НДС со своего НДС-счета в бюджет. В свою очередь, налоговый орган по результатам представленных деклараций предоставляет реестры на списание задолженности по НДС в Комитет Казначейства в разрезе налогоплательщиков. Комитет Казначейства перечисляет средства в бюджет, а налоговые органы зачисляют средства на лицевые счета налогоплательщиков по НДС.

Таким образом, теряется смысл применения схем по уклонению от уплаты налогов путем создания лжепредприятий.

В качестве положительного эффекта от применения СУР налоговые органы рассматривают прогнозируемое снижение количества экспортеров, использующих незаконные схемы уклонения от уплаты НДС, не желающих сталкиваться с проверяющими из налоговых органов и финансовой полиции.

Вместе с тем, приведенная выше статистика по рассмотренным гражданским делам показывает, что применение СУР и результатов аналитического отчета в 2010 году, хотя и послужило основанием для отказа в возврате НДС на сумму более 5 млрд. тенге (в 1 квартале т.г. – более 1 млрд. тенге), но при этом отказ в возврате НДС на сумму более 3,5 млрд. тенге (в 1 квартале т.г. - более 800 млн. тенге) судами признан незаконным.

17 апреля 2011 года Глава государства на совещании с членами Правительства, акимами, руководством центральных государственных органов, НДП «Нур Отан» и ФНБ «Самрук Казына», государственным органам поручил «решительно сократить перечень контрольно-надзорных функций и оптимизировать проверки, дать полную свободу бизнесу, зеленый свет инициативам деловых людей», а также «провести аудит всего законодательства на предмет устранения препонов бизнесу, указав, что принятые Законы «О частном предпринимательстве» и «О контроле и надзоре» существенно сокращая проверки, требуют введения системы управления рисками».

По нашему мнению, только совместная и кропотливая работа, в том числе в рамках созданной по инициативе Генеральной прокуратуры при Министерстве финансов межведомственной рабочей группы, позволит решить проблемы возврата неподтвержденных сумм НДС по оборотам, облагаемым по нулевой ставке.

Требования к судебным актам по налоговым спорам

Судебные акты, выносимые по налоговым спорам, должны содержать обязательные атрибуты, предписанные для составления определений, постановлений, решений судов.

Так, определения должны соответствовать общим требованиям, предъявляемым к содержанию выносимых судом определений, предусмотренных п.1 ст. 252 ГПК РК, в частности, в определении должны быть указаны:

- 1) время и место вынесения определения;
- 2) наименование суда, вынесшего определение, фамилии и инициалы судьи и секретаря судебного заседания;
- 3) лица, участвующие в деле, предмет спора или заявленное требование;
- 4) вопрос, по которому выносится определение;
- 5) мотивы, по которым суд пришел к своим выводам, и ссылка на законы, которыми суд руководствовался;
- 6) постановление суда;
- 7) порядок и срок обжалования определения, если оно подлежит обжалованию.

Вместе с тем следует остановиться на отдельных требованиях к содержанию следующих судебных актов.

Основное количество рассматриваемых дел по налоговым спорам связано с обжалованием налогоплательщиком действий (бездействия) налоговых органов.

Данные дела подлежат рассмотрению в порядке главы 27 ГПК РК, что и будет определять специфику изложения судебного акта.

Определения о подготовке дела к судебному разбирательству

1. В соответствии с п. 15 Нормативного Постановления Верховного суда Республики Казахстан «О судебной практике применения налогового законодательства» от 23 июня 2006 года № 5, частью второй статьи 49 ГПК суд не утверждает мирового соглашения сторон, если оно противоречит закону. Мировое соглашение между налогоплательщиком и налоговым органом нарушает установленные Налоговым кодексом принципы обязательности, определенности и справедливости налогообложения. Кроме того, право сторон на окончание дела мировым соглашением связано с наличием между ними основанных на равенстве имущественных отношений. Налоговые же отношения основаны на властном подчинении одной стороны другой. В этой связи суд не вправе

утверждать мировое соглашение по налоговым спорам.

Нормы п.9 Нормативного Постановления Верховного суда Республики Казахстан «О некоторых вопросах применения судами норм главы 27 Гражданского процессуального кодекса Республики Казахстан» от 24 декабря 2010 года № 20 предписывают:

Особое исковое производство является разновидностью искового производства, имеющее особенности:

1) спор разрешается путем обжалования решений, действий (бездействия) субъектов, перечисленных в части первой статьи 278 ГПК, которыми нарушены права, свободы и охраняемые законом интересы граждан и юридических лиц;

2) дело не подлежит рассмотрению в порядке заочного производства;

3) дело не может быть окончено мировым соглашением.

В связи с этим, следует исключить из разъяснения прав лиц, участвующих в деле, право на заключение мирового соглашения.

2. В соответствии с п.9 Нормативного Постановления Верховного суда Республики Казахстан «О некоторых вопросах применения судами норм главы 27 Гражданского процессуального кодекса Республики Казахстан» от 24 декабря 2010 года № 20, гражданские дела по заявлениям, поданным в порядке главы 27 ГПК, вытекают из публичных правоотношений и рассматриваются в порядке особого искового производства, за исключением дел, возникших из вещных и обязательственных правоотношений, которые рассматриваются только в порядке искового производства.

Поскольку дела вытекают из публичных правоотношений следует исключить из разъяснения прав и обязанностей право на увеличение или уменьшение исковых требований.

Подлежат исключению следующие пункты: «разъяснить сторонам по имущественному спору их право на передачу спора в третейский суд. Если между сторонами в соответствии с законом заключен договор о передаче данного спора на разрешение третейского суда и от ответчика поступит до начала рассмотрения дела по существу возражение против разрешения спора в суде, суд на основании ст. 249 подпункта 5 ГПК РК оставляет заявление без рассмотрения.

3. Исходя из Нормативного Постановления от 24 декабря 2010 года, а именно п.22, п.25, если заявитель не приложил к заявлению необходимые для рассмотрения дела материалы, то, в соответствии со статьями 166 и 170 ГПК, при подготовке дела к судебному разбирательству судья истребует от государственного органа, органа местного самоуправления:

1) текст нормативного правового акта, устанавливающего компетенцию государственного органа, органа местного самоуправления (соответствующий закон, положение, устав, учредительные документы);

2) текст индивидуального правового акта, которым государственный орган, орган местного самоуправления установил, изменил или прекратил субъективные права и обязанности заявителя в возникшем публично-правовом отношении;

3) нормативный правовой акт, которым установлен объем полномочий должностного лица или государственного служащего (положение, правила, должностная инструкция), если обжалуется действие (бездействие) этого лица;

4) материалы, послужившие основанием для вынесения решения, совершения действия (бездействия), которые обжалуются.

При рассмотрении в судебном заседании дела, предусмотренного главой 27 ГПК, суд вправе по своей инициативе истребовать от государственного органа, органа местного самоуправления дополнительно материалы, послужившие основанием для принятия обжалуемого решения, совершения должностным лицом или государственным служащим действия (бездействия).

О совершении действий по истребованию вышеуказанных документов должно быть отражено в определении о подготовке дела к судебному разбирательству.

Требования к содержанию решения изложены в:

1. Гражданском процессуальном кодексе Республики Казахстан, глава 18.
2. Нормативных постановлениях Верховного Суда Республики Казахстан:
 - «О судебном решении» № 5 от 11 июля 2003 года (далее по тексту Постановление о судебном решении).
 - «О судебной практике применения налогового законодательства» № 5 от 23 июня 2006 года.
 - «О некоторых вопросах применения судами норм главы 27 Гражданского процессуального кодекса Республики Казахстан» №20 от 24 декабря 2010 года.

Специфика

1) если дело рассматривается в порядке главы 27 ГПК РК, то не может быть вынесено заочное решение;

2) в соответствии со ст. 278, 281 ГПК РК лицами, участвующими по делу, являются заявитель и должностное лицо, или орган, чьи действия оспариваются, следовательно, по тексту решения следует исключить указания на стороны - истца и ответчика. Лица, участвующие в деле по делам данной категории - это заявитель и должностное лицо (орган), чьи действия оспариваются, а не истец и ответчик;

3) если суд придет к выводу об обоснованности заявления и его удовлетворении, то в решении суд в соответствии с п.28 Постановления ВС от 24 декабря

2010 года обязан указать:

- а) каким нормативным правовым актам это решение, действие (бездействие) не соответствует;
- б) какие права и свободы, законные интересы заявителя нарушены;
- в) какие созданы препятствия для реализации прав, свобод или законных интересов заявителя;
- г) какая обязанность незаконно наложена на заявителя.

В резолютивной части решения суд обязан указать орган власти, орган местного самоуправления, который обязан устранить допущенные нарушения прав, свобод или законных интересов заявителя, а также срок, в течение которого допущенные нарушения подлежат устранению. Срок устранения допущенных нарушений надлежит исчислять со дня вступления решения суда в законную силу.

4) в соответствии с ч.4 п.10 Нормативного Постановления Верховного Суда Республики Казахстан от 23 июня 2006 года № 5 «О судебной практике применения налогового законодательства» если суд установит, что решение органа налоговой службы либо действие (бездействие) должностных лиц этого органа не соответствует нормам законодательства, указанное решение либо действие (бездействие) подлежит признанию незаконным полностью или в части, а решение, кроме того - отмене. Решение суда должно содержать вывод о незаконности решения либо действия (бездействия), а не его недействительности.

Например, при удовлетворении заявления об оспаривании уведомления в решении суд указывает признать незаконным и отменить уведомление.

В мотивировочной части решения должны быть указаны обстоятельства дела, установленные судом; доказательства, на которых основаны выводы суда о правах и обязанностях; доводы, по которым суд отвергает те или иные доказательства, и законы, которыми руководствовался суд (п.5 ст. 221 ГПК РК). Таким образом ГПК возлагает на судью при изложении мотивировочной части решения указать на Закон которыми суд руководствовался, полагаю, узко понимать такое изложение нельзя, здесь речь идет не просто о законах, но и иных нормативных правовых актах, которые регулируют спорные правоотношения, и которыми суд руководствуется при вынесении решения.

Следовательно, при изложении мотивировочной части следует излагать нормы Налогового Кодекса и иных нормативных актов которые регулируют спорные правоотношения. Так, Налоговый Кодекс содержит ряд бланкетных норм. Бланкетная норма (от слова бланк, незаполненный лист с официальными атрибутами учреждения) указывает на тот государственный орган, которому законодатель делегирует право принятия того или иного нормативного правового акта. Иная формулировка: бланкетная норма права - 1) норма права, предоставляющая государственным органам, должностным лицам право самостоятельно устанавливать правила поведения, запреты и т.п.; 2) норма права,

представляющая собой такие правила поведения, действие которых основывается на содержании специфических правил.

При применении нормативных актов следует иметь в виду:

- применению подлежат нормативные акты, действовавшие на момент возникновения спорных правоотношений;

- налоговое законодательство Республики Казахстан основывается на Конституции Республики Казахстан, состоит из Налогового Кодекса, а также нормативных правовых актов, принятие которых предусмотрено Налоговым Кодексом;

- ни на кого не может быть возложена обязанность по уплате налогов и других обязательных платежей в бюджет, не предусмотренных Налоговым Кодексом;

- налоги и другие обязательные платежи в бюджет устанавливаются, вводятся, изменяются или отменяются в порядке и на условиях, установленных Налоговым Кодексом;

- при наличии противоречия между Налоговым Кодексом и другими законодательными актами Республики Казахстан в целях налогообложения действуют нормы Налогового Кодекса. Запрещается включение в неналоговое законодательство Республики Казахстан норм, регулирующих налоговые отношения, кроме случаев, предусмотренных настоящим Кодексом;

- если международным договором, ратифицированным Республикой Казахстан, установлены иные правила, чем те, которые содержатся в настоящем Кодексе, применяются правила указанного договора;

- законодательные акты Республики Казахстан, вносящие изменения и дополнения в Налоговый Кодекс, за исключением изменений и дополнений по налоговому администрированию, особенностям установления налоговой отчетности, а также улучшению положения налогоплательщиков (налоговых агентов), могут быть приняты не позднее 1 ноября текущего года и введены в действие не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия.

При изложении резолютивной части решения суда следует излагать полное наименование оспариваемого уведомления, номер и дату его вынесения.

СЕССИЯ 3. ТАМОЖЕННОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО. ПРОБЛЕМЫ ПРАВОПРИМЕНЕНИЯ

Р.У. Мамбетов,

*начальник отдела по контролю за условно выпущенными товарами
Управления пост-таможенного контроля Департамента таможенного
контроля по Актыбинской области*

Контроль товаров и транспортных средств, налог на добавленную стоимость по которым оплачен методом зачета

В настоящее время при Управлении пост-таможенного контроля Департамента таможенного контроля по Актыбинской области функционирует отдел по контролю условно выпущенных товаров. Отдел по контролю условно выпущенных товаров (далее ОКУВТ) был создан в ноябре месяце 2010 года. Основополагающими задачами ОКУВТ являются: обеспечение реализации таможенной политики в Республике Казахстан и экономической безопасности страны, обеспечение соблюдения таможенного законодательства Таможенного союза и таможенного законодательства Республики Казахстан, обеспечение выполнения международных договоров государств-членов Таможенного союза и выполнения решений Комиссии таможенного союза, регулирующих таможенные правоотношения в Таможенном союзе, принимаемых в соответствии с настоящим Кодексом и международными договорами государств-членов таможенного союза, защита прав и интересов участников внешнеэкономической и иной деятельности в сфере таможенного дела. В настоящий момент за сотрудниками отдела закреплена следующая деятельность: организация работы по контролю соблюдения ограничений по пользованию и распоряжению условно выпущенными товарами; организация и проведение таможенных проверок недропользователей в отношении целевого использования условно выпущенных товаров; контроль целевого использования товаров, по которым налог на добавленную стоимость был уплачен методом зачета согласно налоговому законодательству; осуществление контроля по поступлению периодических таможенных пошлин и налогов, а также за товарами, помещенными под таможенными процедурами «временного ввоза», «переработка на/вне таможенной территории», «свободный склад».

Касательно оформления товаров и транспортных средств, НДС по которым уплачивается методом зачета, в настоящее время в соответствии с положениями Закона РК от 10.12.2008 г. за № 100-IV «О введении в действие Кодекса Республики Казахстан» (ранее до его вступления НДС методом зачета уплачивался в соответствии с Кодексом РК «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» от 12 июня 2001 года), сообщая, что при таможенном оформ-

лении товаров по процедуре «выпуск для внутреннего потребления» (ИМ-40) выпуск возможен только при соблюдении следующих моментов – это соответствие наименования товара и кода ТН ВЭД ТС (товарной номенклатуры внешнеэкономической деятельности Таможенного союза) перечню импортируемых товаров, по которым налог на добавленную стоимость уплачивается методом зачета в порядке, установленном Налоговым Кодексом. Данный перечень утвержден постановлением Правительства Республики Казахстан от 19 марта 2003 года № 269. При этом участник ВЭД должен предоставить свидетельство о постановке на учет в налоговом органе в качестве налогоплательщика, а сумма НДС, подлежащая уплате методом зачета, указывается в обязательстве о целевом использовании, утвержденном приказом Министерства финансов РК от 29 декабря 2008 года № 627. Таким образом, необходимо классифицировать товар согласно ТН ВЭД ТС при подаче декларации для таможенного оформления, либо до подачи декларации обратиться в соответствующее подразделение ДТК о вынесении предварительного решения. Порядок принятия предварительного решения по классификации товаров определяется главой 9 Кодекса Республики Казахстан «О таможенном деле в РК».

На сегодняшний день возникают вопросы по поводу контроля товаров и транспортных средств, НДС по которым уплачен методом зачета. Так как в дальнейшем целевое использование таких товаров ни кем не контролируется. А участник ВЭД целенаправленно либо по простейшему незнанию законодательства реализует эти товары, при этом не уведомив об этом органы таможенного и налогового контроля и не уплатив сумму НДС, ранее им фактически не уплаченную. Период с 2005 по 2008 годы являлся периодом роста деклараций, НДС по которым уплачен методом зачета. С начала года сотрудниками Управления пост-таможенного контроля по результатам таможенных проверок было доначислено 285 329 500 тенге, из них 149 531 522 тенге (52%) приходится на суммы, оплаченные предприятиями в доход государства в связи с нецелевым использованием товаров и транспортных средств, НДС по которым уплачен зачетом.

Процедурой подобной уплаты НДС воспользовались и многие индивидуальные предприниматели, крестьянские хозяйства. Однако сейчас по результатам совместной работы с органами налогового контроля выясняется, что вышеназванная категория участников ВЭД на сегодня уже не является налогоплательщиком по НДС, либо не являлась им на момент оформления ГТД. В данном направлении специалистами ОКУВТ ведется соответствующая работа, так как суммы зачета при выявлении нарушений подлежат уплате в доход государства с учетом пени.

Проблемные моменты:

1. На товары и транспортные средства при уплате НДС зачетом, оформлен-

ные в период с 2005 по декабрь 2008 года, распространялась статья 250 Налогового Кодекса РК, положения которой применялись в отношении товаров, ввозимых плательщиком НДС для собственных производственных нужд. Форма обязательства была утверждена приказом Председателя Налогового комитета МФ РК от 20 января 2006 года № 23 и звучала как *Форма обязательства по отражению в декларации по НДС суммы НДС, подлежащего уплате методом зачета по импорту товаров, ввозимых для собственных производственных нужд и о целевом использовании товаров, ввозимых для собственных производственных нужд, уплата НДС по которым производится методом зачета*. Согласно форме обязательства Раздел 2 звучит: отражение в декларации по НДС суммы НДС, подлежащего уплате методом зачета по импорту товаров, ввозимых для собственных производственных нужд. С введением нового Налогового Кодекса с 10.12.2008 года № 99-IV и Закона РК от 10.12.2008 г. за № 100-IV «О введении в действие Кодекса Республики Казахстан» произошли изменения в виде: положения статьи 250 применяются в отношении товаров, ввозимых плательщиком НДС, за исключением предназначенных для дальнейшей реализации. А форма обязательства утверждена приказом МФ РК от 29 декабря 2008 года № 627 и звучит как: *Обязательство по отражению в декларации по НДС суммы НДС, подлежащего уплате методом зачета по импорту товаров, и об их целевом использовании*. Раздел 3 обязательства звучит как: *целевое использование товаров, уплата НДС по которым производится методом зачета. Так вопрос правомерности аренды и предоставления каких либо услуг товарами и транспортными средствами, НДС по которым уплачен методом зачета в период с декабря 2008 года по настоящее время, как нам кажется, остается действительно спорным. Нет конкретного толкования либо ссылки – что можно, а что нельзя?*

2. Так как процедурой подобной уплаты НДС воспользовались и многие индивидуальные предприниматели, крестьянские хозяйства, которые по результатам переписки с Налоговым Департаментом уже не являются налогоплательщиком по НДС, возник вопрос *правомерности уплаты в государственный бюджет сумм НДС, уплаченных ими методом зачета после снятия их с регистрационного учета по НДС*. В практике имеются случаи добровольного обращения самих участников ВЭД о производстве корректировки таможенной стоимости на фактическую уплату НДС в связи со снятием с учета налогоплательщика по НДС. Так, налоговые органы по обращению самих участников ВЭД либо по производственной необходимости снимают налогоплательщиков с регистрационного учета по НДС, при этом, не принимая во внимание тот факт, что за некоторыми из них числятся товары, НДС по которым оплачен методом зачета, и фактическая уплата по которым на момент снятия с учета еще не произведена, т.е. фактически ранее взятое обязательство еще не погашено. Согласно последнему письму, полученному из Налогового Департа-

мента по Актюбинской области (исх. УАТС-1-14-05/3010 от 05.05.2011 года), факт снятия налогоплательщика с учета по НДС не является основанием для фактической уплаты в бюджет суммы НДС, уплаченной методом зачета. Однако, исходя из логических соображений, если налогоплательщик снимается с учета по НДС, то это является предпосылкой какого-либо действия по неправомерному использованию товара, НДС по которому был оплачен методом зачета. Также следует учесть тот факт, что срок исковой давности по налоговому законодательству РК составляет 5 лет. Т.е. если таможенными и налоговыми органами своевременно не будут произведены мероприятия по доначислению необходимых сумм, это приведет к потерям государственного бюджета Республики Казахстан.

3. Факт реализации товаров, НДС по которым уплачен методом зачета, таможенным органам становится известным лишь при проведении плановой проверки или по оперативной информации, либо по обращению самого участника ВЭД. Но это не весь объем участников ВЭД, воспользовавшихся процедурой подобной уплаты налога и осуществивших реализацию. Многие остаются бесконтрольными, нужно искать пути по выявлению таких фактов, одним из них является взаимодействие с налоговыми органами. Так как сумма налога на добавленную стоимость, указанная в обязательстве, отражается в декларации по НДС одновременно в начислении и зачете (Форма 300 изначальная и форма 100 годовая). В настоящее время для подтверждения владельцев транспортных средств, оформленных в зачет, направлены запросы в органы дорожной полиции. Смена владельца будет означать реализацию товара, что является основанием для начисления. Однако, вышеназванные формы налоговой отчетности предоставляются только в налоговые органы и по специальным шифровым определениям. Хотелось бы, чтобы налоговые органы при обнаружении факта нарушения налогоплательщиком законодательства в области налогообложения, вместе с участником ВЭД незамедлительно сообщали об этом и в таможенные органы для принятия соответствующих мер.

4. Возникает необходимость в разъяснении такого вопроса: существует ли надобность по уплате в государственный бюджет суммы НДС, оформленной методом зачета, в случае если налогоплательщик, воспользовавшийся подобной процедурой уплаты НДС, не отразил сумму зачета в декларации по НДС (Форма № 300, утвержденная Налоговым Комитетом МФ РК).

Информация по НДС методом ЗН по годам:

2005 год – 513 ГТД (10 физ. лиц и к/хозяйств, 503 юридич. лица), 190 участников ВЭД (8 физ. лиц и к/хозяйств, 182), стат. стоимость (200 184 долл. США/149 162 546 долл. США), НДС всего – 2 995 542 601 тенге (502 214тенге/2 995 040 387 тенге).

2006 год – 478 ГТД (15 физ. лиц и к/хозяйств, 463 юридич. лица), 186 участ-

ников ВЭД (12 физ. лиц и к/хозяйств, 174 юридич. лица), стат. стоимость 146 760 680 тенге (1 704 924 долл. США/ 145 055 756 долл. США), НДС всего – 2 786 112 520 тенге (31 999 911 тенге/ 2 754 112 609 тенге).

2007 год – 496 ГТД (12 физ. лица и к/хозяйства, 484 юридич. лица), 202 участника ВЭД (10 физ. лиц и к/хозяйств, 192 юридич. лица), стат. стоимость 149 996 553 тенге (880 409 долл. США/ 149 116 144 долл. США), НДС всего – 2 602 387 014 тенге (15 380 101 тенге/2 587 006 913 тенге).

2008 год – 387 ГТД (16 физ. лиц и к/хозяйств, 371 юридич. лицо), 147 участников ВЭД (8 физ. лиц и к/хозяйства, 139 юридич. лица), стат. стоимость 61 058 216 тенге (451 222 долл. США/ 60 606 994 долл. США), НДС всего – 957 789 961 тенге (7 200 993 тенге/950 588 968 тенге).

2009 год – 347 ГТД (13 физ. лица и к/хозяйства, 334 юридич. лица), 114 участников ВЭД (9 физ. лиц и к/хозяйства, 105 юридич. лиц), стат. стоимость 116 878 446 тенге (295 876 долл. США/ 116 582 570 долл. США), НДС всего – 2 072 948 046 тенге (5 137 487 тенге/2 067 810 559 тенге).

2010 год – 275 ГТД (3 физ. лица и к/хозяйства, 272 юридич. лица), 102 участника ВЭД (3 физ. лица и к/хозяйства, 99 юридич. лиц), стат. стоимость 104 823 291 тенге (88 371 долл. США/ 104 734 920 долл. США), НДС всего – 1 888 058 506 тенге (1 579 626 тенге/1 886 478 880 тенге).

А.А. Шайкенова,
судья Верховного Суда Республики Казахстан

Судебная практика применения норм таможенного законодательства

В Казахстане осуществляется единая таможенная политика, которая является составной частью внутренней и внешней политики нашей Республики и относится к ведению центральных органов государственной власти.

Основными целями таможенной политики РК являются: защита казахстанского рынка; казахстанских производителей и потребителей; стимулирование развития экономики; поощрение конкуренции и противодействие монополизму; стимулирование экспорта и поощрение импортозамещающего производства, привлечение иностранных инвестиций; решение задач торговой политики.

Полагаю, перечисленные цели таможенной политики достаточно красноречиво свидетельствуют о значимости и актуальности судебных споров, связанных с применением таможенного законодательства.

И правильное формирование судебной практики по этой категории дел будет также способствовать осуществлению в Казахстане единой таможенной политики.

В связи с данным семинаром мне были предоставлены на изучение судеб-

ные документы за 2010 и за период с 1 января по 6 мая 2011 года, имеющиеся в нарядах Верховного Суда по спорам, связанным с применением таможенного законодательства.

Изучение показало, что на предварительное рассмотрение в Верховный Суд по этой категории дел:

- в 2010 году поступили 109 ходатайств, 7 из которых по различным причинам были возвращены, по 14 возбуждены надзорные производства;

- надзорной коллегией 8 обжалованных судебных актов отменены с направлением дела на новое рассмотрение, 1 апелляционное постановление отменено с восстановлением решения суда первой инстанции в силе, 1 изменено, остальные судебные акты оставлены без изменения. 1 протест Генерального прокурора был отозван.

Из 7 отмененных, измененных судебных актов:

- 4 судебных акта судов Мангистауской области;

- 2 судебных акта судов Алматинской области;

- 2 судебных акта судов Жамбылской области;

- 1 судебный акт судов Актюбинской области.

В 2011 году (с 1 января по 6 мая) поступило 64 ходатайства, 1 возвращено в связи с отзывом, по 5 возбуждены надзорные производства.

Надзорной коллегией 4 обжалованных судебных акта отменено, 1 изменен, 1 по протесту Генерального прокурора оставлен без изменения.

Из них:

- 2 судебных акта судов Алматинской области;

- и по 1 судебному акту судов Актюбинской, Кызылординской, Павлодарской, Карагандинской областей.

В пределах изученных постановлений надзорной судебной коллегии по гражданским и административным делам Верховного Суда и с учетом отведенного для моего выступления времени хочу обозначить ряд проблемных вопросов, имеющих место в судебной практике, при рассмотрении споров, связанных с применением таможенного законодательства.

Отмена судебных актов с направлением дела на новое рассмотрение

Отмена судебных актов с направлением на новое рассмотрение при отправлении правосудия по таможенным спорам имела место в 2010 году в связи с неправильным применением положений статьи 353-1 Таможенного кодекса от 5 июля 2003 года.

Данная статья, регулирующая осуществление условного выпуска товаров и транспортных средств таможенными органами, была введена в действие Законом РК от 26 июля 2007 года посредством дополнения указанной статьей 353-1 Таможенного кодекса от 5 июля 2003 года.

Так, пунктами 1, 2, 3, 5 данной статьи 393-1 Таможенного кодекса закреплено, что условному выпуску подлежат товары и транспортные средства, в отношении которых льготы по уплате таможенных платежей и налогов предоставлены при условии соблюдения ограничений. При условном выпуске товары и транспортные средства находятся под таможенным контролем. Эти условно выпущенные товары, в отношении которых представлены льготы по уплате таможенных платежей и налогов, могут использоваться только в целях, соответствующих условиям представления льгот. Условно выпущенные товары имеют статус иностранных товаров.

Как видно, определяющее значение для разрешения споров с применением приведенных положений статьи 393-1 Таможенного кодекса имеет вопрос об использовании ввезенных товаров в целях, соответствующих условиям предоставления льгот.

Между тем, в порядке надзора постановлениями от 24 февраля 2010 года, от 28 июля 2010 года, 11 августа 2010 года отменены все состоявшиеся судебные акты (СМЭС по первой инстанции, апелляционной и кассационной инстанций судов Актюбинской (1), Мангистауской областей (2)) в силу именно неправильного применения статьи 393-1 ТК.

Так, ТОО «Казахойл Актобе» (далее – ТОО) согласно условиям контракта от 10 августа 1999 года на проведение добычи углеводородного сырья на месторождениях в Актюбинской области, заключенного с Агентством РК по инвестициям, производило таможенные платежи в соответствии с Указом Президента РК, имеющим силу закона, от 20 июля 1995 года.

Подпунктом 15 статьи 149 данного Указа предусмотрено освобождение от импортной пошлины товаров, ввозимых на таможенную территорию РК для собственных нужд недропользователей (без дальнейшей продажи) в соответствии с контрактами, заключенными Правительством РК или Компетентным органом, определенным Правительством РК, с отечественными или иностранными недропользователями.

По результатам плановой проверки внешнеэкономической деятельности ТОО, проведенной Департаментом, начислены таможенные платежи, налоги и пеня по 6 с указанием номеров ГТД, всего в сумме 21 435 207 тенге. Кроме того, по условно выпущенным трубам начислено 310 497 761 тенге без указания номеров ГТД.

В акте указано, что начисление произведено в связи с использованием ТОО условно выпущенных товаров не в целях, соответствующих условиям предоставления льгот. В акте сделан также вывод, что ТОО фактически списало иностранные товары, находящиеся под таможенным контролем.

На основании акта вынесено уведомление от 18 ноября 2008 года, которым начислены сборы за таможенное оформление и пеня в сумме 50 560 тенге, импортная пошлина и пеня в сумме 280 312 564 тенге, НДС с дальнего зарубежья

и пеня в сумме 56 706 198 тенге. Всего 337 069 322 тенге.

ТОО обжаловало это уведомление в части начисления таможенных платежей, налогов и пени в сумме 330 381 474 тенге.

Суд, отказывая в удовлетворении заявления ТОО, свой вывод основывал лишь на 6 ГТД, приведенных в акте проверки, указав при этом, что по 4 ГТД ТОО имело льготы по освобождению от уплаты таможенной пошлины с условием использования ввезенных товаров для собственных нужд.

При этом судами первой, апелляционной и кассационной инстанций были оставлены без внимания доводы ТОО, что оспариваемая им сумма была начислена по 44 ГТД с указанием их номеров.

Причем, в качестве доказательств представлены ГТД, в которых имеется отметка «ОООО» в графе 36 «преференция», что согласно приложению 14 к Правилам декларирования товаров и транспортных средств, утвержденным приказом председателя Агентства таможенного контроля РК от 20 мая 2003 года №219 (далее – Правила) означает, что льготы не предоставлены. Сведения об условном выпуске товаров отсутствуют и в графе 44 «дополнительная информация». Вывоз о ввозе товаров в режиме временного ввоза опровергается отметкой в графе 37 ГТД «40 00», свидетельствующей согласно приложению 3 к Правилам о заявленном таможенном режиме «выпуск товаров для свободного обращения» и «без особенностей таможенного перемещения». Кроме того, предоставленные ТОО ГТД свидетельствуют, что по всем ГТД при таможенном оформлении полностью уплачены все причитающиеся платежи, что подтверждается штампами должностных лиц таможенного органа.

Однако суд первой инстанции, по сути, не исследовал доводы заявителя, хотя его доводы были достаточно убедительны с предоставлением документов. Тем более, как выше было сказано, в акте проверки начисление таможенных платежей в размере 310 497 761 тенге по условно выпущенным трубам произведено без указания номеров ГТД.

Надзорная коллегия Верховного Суда отменила все состоявшиеся судебные акты с направлением дела на новое рассмотрение, поскольку требовалось конкретизировать оспариваемую сумму по каждому виду задолженности, также из 44 ГТД, представленных заявителем в качестве обоснования своих доводов, некоторые ксерокопии ГТД не были заверены.

Основанием для отмены судебных актов явилось нарушение норм процессуального закона, которые могли привести к неправильному разрешению спора (п.2 статьи 366 ГПК).

Полагаю, судебной ошибки судами не было бы допущено при выполнении требований статей 66, 219 ГПК, в соответствии с которыми обстоятельства, имеющие значение для правильного разрешения дела, определяются судом на основании требований и возражений сторон, других лиц, участвующих в деле, с учетом подлежащих применению норм материального и процессуального

права. Соответственно, определить какие обстоятельства, имеющие значение для дела, установлены и какие не установлены, каковы правоотношения сторон, какой закон должен быть применен по данному делу и подлежит ли заявленное требование удовлетворению.

Судебная практика показывает, что именно неправильное определение и выяснение круга обстоятельств, имеющих значение для данной категории, приводит к существенному нарушению норм материального права.

Именно таким образом обоснованы причины отмен надзорной коллегией Верховного Суда в постановлении от 28 июля 2010 года судов первой (СМЭС), апелляционной инстанций Мангистауской области. Так, были отменены с направлением дела на новое рассмотрение решения названных судов первой инстанции от 4 ноября 2009 года и апелляционной от 22 декабря 2009 года, а также соответственно от 17 сентября 2009 года и 3 ноября 2009 года по заявлению Компании «Э» (далее – Компания) об обжаловании уведомлений Департамента таможенного контроля по Мангистауской области в первом случае от 9 июня 2009 года, во втором случае от 15 июля 2009 года.

Дела абсолютно идентичны, разница лишь в правомерности освобождения от уплаты таможенных пошлин относительно 3 плавучих средств, ввезенных по ГТД филиала Компании под режим временного ввоза, а во втором случае в отношении 10 плавучих средств.

Из актов документальной проверки следует, что начисление задолженности и пени в размере 22 782 233 тенге по первому делу и 390 710 616 тенге по второму делу, произведено в связи с нарушением филиалом требований статьи 393-1 Таможенного кодекса. Поскольку льгота по уплате ввозной таможенной пошлины была предоставлена филиалу на условиях использования ввезенных судов в рамках соглашения о разделе продукции по Северному Каспию от 18 ноября 1997 года относительно 3 плавучих судов и на основании сертификатов согласно контракту с компанией «А К» (далее - компания «А К») относительно 10 плавучих судов. Однако в обоих случаях заявителем плавучие средства переданы ТОО «С» по стандартным бербоут-чартерам. В бербоут-чартерном реестре порта плавучие средства зарегистрированы на имя этого ТОО «С», которым получено разрешение на плавание под государственным флагом РК на период фрахтования. В акте сделан вывод, что плавучие средства использованы филиалом Компании для извлечения выгоды путем их передачи в аренду третьим лицам.

Надзорная коллегия Верховного Суда по обоим делам свой вывод мотивировала тем, что имело место по утверждению заявителя формальная передача плавучих судов ТОО «С» с целью получения права плавания под казахстанским флагом, т.к. без этого права он не мог выполнять свои обязательства перед компанией «А К», а иного способа получения этого права не имеется. Также указано на ошибочность утверждения суда, что передача плавучих средств ТОО

«С» для получения права плавания под казахстанским флагом не соответствует понятию бербоут-чартера.

Эти дела рассмотрены с применением статьи 393-1 ТК.

На мой взгляд, имеется определенная проблема правоприменения. Отсюда разные подходы, поэтому надзорная коллегия, не принимая решения, направила оба дела на новое рассмотрение.

Так, согласно п.4 статьи 1 Закона «О торговом мореплавании» (далее – Закон), под бербоут-чартером понимается договор, по которому фрахтовщик обязуется за обусловленную плату (фрахт) предоставить фрахтователю во владение и пользование на определенный срок судно или несколько судов, не снаряженные и не укомплектованные экипажем для перевозки пассажиров, багажа и грузов и иных целей мореплавания.

Согласно статье 43 Закона под суббербоут-чартером понимается такая же передача плавучих средств, но уже фрахтователем в пользу третьих лиц.

А согласно понятию, данному п.41 статьи 1 этого же Закона, под торговым мореплаванием понимается деятельность по перевозке судами пассажиров, багажа и грузов, а также деятельность, связанная с использованием судов в иных коммерческих и не коммерческих целях.

Суды первой и апелляционной инстанции свои выводы обосновали тем, что, поскольку Законом не предусмотрена передача морских судов для получения права плавания под казахстанским флагом, договор бербоут-чартера по данному делу не может соответствовать понятию бербоут-чартер. Также сделана ссылка на то, что заключением между теми же сторонами договора суббербоут-чартер, т.е. без участия третьих лиц, а значит, заявитель преследовал цель доказать мнимость договора бербоут-чартер, т.е., что преследовалась цель нахождения судна под национальным флагом.

Данные суждения именно дают основание полагать, что все эти действия, как утверждает заявитель, были направлены на обеспечение выполнения казахстанских процедур на получение права для плавания под казахстанским флагом, без чего невозможно осуществление деятельности согласно условиям контракта.

Тем более, что для разрешения споров с применением статьи 393-1 Таможенного кодекса определяющее значение, как сказано выше, имеет вопрос об использовании ввезенных товаров в целях, соответствующих условиям предоставления льгот.

Поэтому судам следовало в соответствии с требованиями статьи 219 ГПК правильно определить правоотношения сторон и установить обстоятельства, имеющие значение для правильного разрешения спора, в том числе, имело ли место по указанным договорам извлечение прибыли, либо их заключение было направлено лишь для выполнения казахстанских процедур по утверждению заявителя. Проверить доводы заявителя относительно того, что им суда с ка-

захстанским флагом были незамедлительно получены обратно от ТОО в свое владение, затем уже с казахстанским флагом ввезены в РК, прошли таможенное оформление, и только после этого были получены сертификаты об освобождении от НДС на импорт и таможенных платежей.

На мой взгляд, существенным является утверждение заявителя, не опровергнутого ответчиком, что бербоут-чартерные и суббербоут-чартерные договоры заявителем с ТОО «С» были заключены до момента таможенного оформления ввоза судов в РК, т.е. до момента освобождения от уплаты таможенных платежей.

Ибо на установление использования ввезенных судов в целях, соответствующих условиям представления льгот, влияют приведенные обстоятельства.

Споры, связанные с условно выпущенными товарами, полагаю, не утратили актуальности, и требует осмысления, т.к. согласно статье 301 действующего Таможенного кодекса, введенного в действие Законом РК от 30 июня 2010 года, условно выпущенные товары, указанные в подпункте 2) пункта 1 настоящей статьи, запрещены к передаче третьим лицам, в том числе путем их продажи или отчуждения иным способом, а в случаях, если ограничения на ввоз указанных товаров установлены в связи с проверкой качества и безопасности этих товаров, запрещены к их использованию (эксплуатации, потреблению) в любой форме.

Согласно данной статье также определяющее значение для предоставления льготы по уплате ввозных таможенных пошлин, налогов, имеет использование ввезенных товаров в целях, соответствующих условиям представления льгот.

Тогда как, посредством буквального толкования этой нормы можно сделать вывод, что недопустимо отчуждение условно выпущенных товаров, а передача в аренду не есть отчуждение.

По аналогичным основаниям постановлением надзорной коллегии Верховного Суда от 11 августа 2010 года отменены состоявшиеся судебные акты судов Мангистауской области с направлением дела на новое рассмотрение по обжалованию ТОО «В» уведомления Департамента таможенного контроля относительно таможенных платежей ввезенных морских судов со статусом условно выпущенных товаров.

Отмена судебных актов с вынесением нового решения

Отмена судебных актов с вынесением нового решения имела место в 2010 году по 4 делам (2 судов Жамбылской области, 1 суда города Алматы и 1 Мангистауской области). Причинами отмен явилось ненадлежащее установление обстоятельств и их оценка, как следует из постановлений надзорной коллегии Верховного Суда, приведшие к неправильному разрешению дела.

В 2011 году надзорной коллегией Верховного Суда состоялся пересмотр судебных актов по 6 делам, из них 1 по протесту Генерального прокурора.

Сразу хочу отметить, что по 3 из них были восстановлены в силе судебные акты судов первой инстанции, а именно СМЭС Алматинской, Кызылординской и Павлодарской областей.

Так, статьями 250, 250-1 Налогового Кодекса, действовавшего в момент возникновения в 2006 году спорных правоотношений, НДС на импортируемые товары согласно утвержденному Правительством РК перечню, уплачивается плательщиком НДС – методом зачета при соблюдении условия по использованию ввезенного оборудования в своих собственных производственных нуждах.

Общество обжаловало уведомление Департамента Таможенного контроля от 12 октября 2009 года о погашении задолженности по НДС в размере 26 814 960 тенге и пени 19 498 747 тенге, начисленной по результатам проверки за период с июля 2006 по май 2007 года. В данный период в адрес Общества из КНР поступило оборудование (техника, механизмы) на сумму 3 862 162 долларов США, за которое при таможенном оформлении был уплачен НДС методом зачета в связи с ввозом оборудования для использования в собственных производственных нуждах.

Департамент таможенного контроля, со ссылкой на договор от 1 октября 2006 года о безвозмездной передаче этого оборудования в пользование ТОО, пришел к выводу о нарушении обязательства по контракту о целевом использовании оборудования.

Решением СМЭС от 5 марта 2010 года, оставленным без изменения апелляционным постановлением, уведомление признано незаконным.

Суд кассационной инстанции 29 июля 2010 года отменил эти судебные акты и принял новое решение об отказе в иске.

Суд кассационной инстанции указал, что безвозмездная передача оборудования, свидетельствует, что Обществом не извлекались полезные свойства от ввезенного товара в собственных производственных нуждах, что исключает применение приведенных выше положений статей 250, 250-1 Налогового Кодекса.

Надзорная коллегия Верховного Суда, сославшись на установленные судом первой инстанции обстоятельства, что оборудование фактически было использовано для нужд самого Общества, что подтверждается техническими паспортами, путевыми листами, финансовыми документами этого Общества, а безвозмездная передача оборудования ТОО обусловлена отсутствием специалистов для эксплуатации техники, пришла к выводу о законности решения суда первой инстанции. Ибо согласно статье 212 Налогового Кодекса объектом обложения НДС является облагаемый оборот и облагаемый импорт. Облагаемый оборот предполагает реализацию товара, что, в свою очередь, означает передачу права собственности на товар. А безвозмездная передача в пользование не означает передачу права собственности.

Данное дело, как и приведенные выше дела с морскими судами, свидетельствуют о том, что надлежащее применение положений материального закона к спорным правоотношениям, когда необходимо решать вопрос об использовании ввезенных на территорию Казахстана морских судов и оборудования в целях, указанных в контракте, зависит от правильного определения обстоятельств, указывающих на целевое использование, либо, напротив, опровергающих это.

В то же время имеются и другие подходы, в частности, таможенных органов, есть мнение и среди судей, что при наличии договора, как в приведенных случаях, нет надобности оценивать его фактическое исполнение.

Доводя до вас судебную практику и не настаивая на конкретной позиции, хочу лишь сказать, что есть вопросы в правоприменении при разрешении этих споров, поэтому нужно помнить о требованиях статьи 219 ГПК при вынесении решения.

Надзорная коллегия Верховного Суда признала ошибочным распространение понятие стабильности законодательства к таможенным спорам, т.к. понятие стабильности относится к сфере налогового законодательства.

Основанием для такого вывода послужили письма таможенных и налоговых органов. Так, согласно разъяснительному письму Комитета таможенного контроля №ТК-2-1-10/225 от 13 января 2001 года «О таможенных платежах и налогах» с момента опубликования Указа «О таможенном деле в РК» до настоящего времени законодательством не предусмотрены нормы, освобождающие недропользователей от таможенных сборов. В связи с этим, таможенные сборы по контрактам, заключенным после опубликования указанного Указа «О таможенном деле», а также по контрактам, заключенным до этой даты, и, не предусматривающим льготы по уплате таможенных сборов, уплачиваются недропользователями в общеустановленном порядке, действующим на дату принятия таможенной декларации таможенными органами. Письмом межрегионального налогового комитета №1 от 19 июня 2006 года №МРНК-2-2-5/508 разъяснено, что стабильность налогового режима Контракта не распространяется на таможенные платежи, в связи с чем, недропользователь обязан руководствоваться текущим таможенным законодательством, т.е. действующим на день принятия таможенной декларации.

По приведенным основаниям отменены судебные акты апелляционной и кассационной инстанций судов Кызылординской области с оставлением решения суда первой инстанции в силе по заявлению ТОО о признании незаконным уведомления таможенного органа в части исчисления таможенных сборов и пошлин по законодательству, установленному на дату заключения контракта на недропользование.

Также указано, что закрепленное в контракте положение об уплате таможенных платежей недропользователем в соответствии с Законом РК «О тамо-

женном деле» от 20 июля 1995 года, действующим на день принятия таможенной декларации, и иных документов таможенными органами РК, не означает стабильность таможенного режима, а лишь означает, что таможенные платежи должны производиться по ставкам, действующим на день принятия таможенным органом декларации.

А.Е. Шолимова,
*судья специализированного межрайонного экономического суда
Павлодарской области*

Проблемы правоприменения при рассмотрении дел с участием таможенных органов по спорам об освобождении от уплаты налога на добавленную стоимость при импорте товаров на таможенную территорию Республики Казахстан

В раскрытие темы моего доклада, не загружая вас теоретическими выкладками, прежде всего хотелось бы обратить внимание на практическую сторону реализации отдельных положений норм налогового и таможенного законодательства, касающихся вопроса освобождения от уплаты НДС при импорте товаров на таможенную территорию РК.

При этом следует указать, что до настоящего времени имеют место быть проблемы в применении норм как материального, так и процессуального права. Причиной их возникновения и условиями, способствующими им, как правило, являются несовершенство законодательной базы, противоречия между различными нормативными правовыми актами, несоответствие нижестоящих актов вышестоящим по иерархии нормативных правовых актов.

Одним из условий, способствующих возникновению проблем в применении норм права является недостаточно подробное, неточное изложение позиции законодателя в том или ином нормативном правовом акте, что позволяет по-разному трактовать одну и ту же норму права в сопоставлении ее с другими нормами.

1. Ярким примером тому может служить гражданское дело по заявлению ТОО к Государственному учреждению «Департамент таможенного контроля» о признании незаконными Акта проверки внешнеэкономической деятельности в сфере таможенного дела и Уведомления о погашении задолженности и пени.

Так, требования заявителя были мотивированы тем, что проведенной плановой проверкой по вопросам соблюдения таможенного законодательства Республики Казахстан, сотрудниками таможенного органа составлен акт проверки внешнеэкономической деятельности от 10 марта 2010 года и произведе-

дено доначисление таможенных платежей, налогов и пени на сумму 4 311 439 тенге.

Заявитель полагал, что доначисление таможенных платежей, налогов и пени произведено незаконно, поскольку согласно полученным лицензиям заявитель осуществляет оптовую поставку и реализацию медицинской техники и изделий медицинского назначения медицинским учреждениям Павлодарской области и Республики Казахстан, оказывающим медицинские услуги, соответственно освобождается от уплаты НДС при ввозе в Республику Казахстан и оптовой реализации медицинской техники и изделий медицинского назначения медицинским учреждениям.

В соответствии с пп.7 п.1 ст. 234 Кодекса Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» от 12 июня 2001 года освобождается от налога на добавленную стоимость импорт следующих товаров: импорт лекарственных средств, в том числе лекарств-субстанций; изделий медицинского (ветеринарного) назначения, включая протезно-ортопедические изделия, сурдотифлотехники и медицинской (ветеринарной) техники; материалов и комплектующих для производства лекарственных и диабетических средств, изделий медицинского (ветеринарного) назначения, включая протезно-ортопедические изделия, и медицинской (ветеринарной) техники. Перечень товаров, указанных в настоящем подпункте, утверждается Правительством Республики Казахстан. В соответствии с п.2 этой же статьи НК РК Порядок освобождения от налога на добавленную стоимость импорта товаров, указанных в пункте 1 настоящей статьи, определяется Правительством Республики Казахстан.

Постановлением Правительства РК от 23 января 2002 года №84 были утверждены Правила освобождения от налога на добавленную стоимость товаров, импортируемых в Республику Казахстан.

Пунктом 9 Правил было установлено, что товары, ввозимые на таможенную территорию Республики Казахстан, указанные в пунктах 3, 4, 5, 6, 8 и 8-1 Правил, должны использоваться только в тех целях, в связи с которыми предоставлены налоговые льготы. В случае использования импортером указанных товаров в иных целях налог на добавленную стоимость, неуплаченный при таможенном оформлении, подлежит уплате в бюджет в соответствии с налоговым законодательством. (Следует отметить, что позднее на тех же условиях импорт медицинской техники был освобожден от уплаты НДС ст. 255 Кодекса РК от 10 декабря 2008 года «О налогах и других обязательных платежах в бюджет», Правилами освобождения от налога на добавленную стоимость импорта товаров, утвержденными постановлением Правительства РК от 23 декабря 2008 года №1229 и Перечнем, утвержденным постановлением Правительства РК от 26 января 2009 года №56).

Условие об использовании ввозимых товаров только в тех целях, в связи с

которыми предоставлены налоговые льготы, иными словами, «целевое использование товара», трактовалось таможенными органами как необходимость использования товара по назначению непосредственно лицом, осуществившим его импорт, при этом дальнейшая реализация завезенного товара, которая имела место, является его нецелевым использованием.

При рассмотрении дела судом приняты во внимание пояснения заявителя относительно «использования в соответствии с целевым назначением», что означает применение товара по его прямому назначению, то есть таковым является применение медицинской техники и оборудования в медицинских учреждениях, для совершения определенного вида медицинских манипуляций, операций, тогда как отдельные виды медицинского оборудования могут быть использованы и не по целевому назначению, так, например, отдельные виды эндоскопов в частном порядке используются на станциях технического обслуживания при диагностике или ремонте автомобилей, поскольку обеспечивают обзор в труднодоступных частях топливной и других систем автомобиля. При этом заявитель уточнил, что поскольку в таких случаях имеет место использование медицинского оборудования не по целевому назначению, то, безусловно, указанное применение медицинского оборудования не подлежит освобождению от уплаты НДС при его импорте.

Как следует из пояснений представителей таможенных органов в случае последующей реализации данным предприятием медоборудования и медтехники лечебным учреждениям в рамках государственных закупок, импорт таких товаров освобождается от уплаты НДС, поскольку данное прямо предусмотрено Правилами.

Однако, в случае реализации импортированного медоборудования и медтехники не в рамках государственных закупок, а частным лечебным клиникам, таможенный орган полагает, что в этом случае, импорт товаров облагается НДС, поскольку имеет место использование товаров не по целевому назначению, предприятием, непосредственно осуществившим импорт товаров.

Основанием тому является. Обязательство об использовании ввозимого товара в соответствии с целевым назначением, данное предприятием-импортером при таможенном оформлении, в связи с чем. таможенные органы считают, что предприятие, непосредственно импортировавшее товар и подписавшее Обязательство, должно само использовать данное медоборудование и медтехнику по целевому назначению.

Между тем, заявитель пояснил, что использование медицинского оборудования по целевому назначению, предполагает применение и использование оборудования при эндоскопической или ультразвуковой диагностике, в хирургии и др., что является лицензируемыми видами деятельности в области здравоохранения, однако, ТОО, обладая лицензией на оптовую реализацию медицинской техники и изделий медицинского назначения через склад меди-

цинской техники и изделий медицинского назначения, вместе с тем, не имеет лицензии на указанные виды деятельности в области здравоохранения, и при любых обстоятельствах, не могло бы лично применять или использовать по назначению ввозимое медицинское оборудование.

Таким образом, налицо различное толкование условий одной и той же нормы права, что и явилось основанием к возникновению вышеуказанного спора.

Хотелось бы отметить, что законодателем предпринимались попытки по разъяснению в применении и уточнению указанной выше спорной нормы права.

Так, Постановлением Правительства РК от 29 апреля 2004 года № 488 были внесены дополнения и изменения в Постановления Правительства РК от 10 марта 2000 года № 378 и от 23 января 2002 года № 84, при этом Перечень и Правила были дополнены предложением следующего содержания: «При этом к целевому использованию не относится дальнейшая реализация этих товаров иным лицам, которые будут использовать данные товары по назначению».

Однако в последующем, по факту обращения 17 мая 2004 года Ассоциации поддержки и развития фармацевтической деятельности в РК в Правительство РК, обращения ТОО в Прокуратуру о законности изменений, внесенных в ряд постановлений Правительства РК, и внесения Генеральной прокуратурой Республики Казахстан протеста в порядке надзора в Правительство РК, по изложенным в обращении фактам Постановлением Правительства РК от 3 декабря 2004 года № 1258 были внесены изменения в постановления Правительства РК от 10 марта 2000 года № 378 и от 23 января 2002 года № 84, и из Перечня и Правил было исключено вышеуказанное предложение «При этом к целевому использованию не относится дальнейшая реализация этих товаров иным лицам, которые будут использовать данные товары по назначению». Постановление вступило в силу с 1 января 2004 года.

Поскольку действующие Правила, регламентирующие освобождение от уплаты НДС, не претерпели существенных изменений и фактически дублируют ранее действовавшие Правила, вопрос относительно трактовки «целевого использования товара», импортированного на территорию РК, в постановлении Правительства и соответствии данной нормы Налоговому Кодексу РК, остается открытым, что на практике приводит к возникновению подобных споров.

В этой связи, полагая, что в Правилах освобождения от уплаты налога на добавленную стоимость товаров, импортируемых в Республику Казахстан, следует раскрыть понятие использования товаров не по целевому назначению, либо отдельным пунктом оговорить условия освобождения от уплаты НДС импорта, осуществляемого оптовыми медицинскими складами, поскольку подобное трактование условий Обязательства об использовании товаров по целевому назначению, принятое таможенным органом, сводит к

нулю, предусмотренное ст.234 Кодекса Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» от 12 июня 2001 года, а также п.п.7 п.1 ст.255 Налогового Кодекса РК от 10 декабря 2008 года, право на освобождение от уплаты НДС, и доводит до абсурда саму идею предоставления льгот при импорте лекарственных средств, в том числе лекарственных субстанций; изделий медицинского (ветеринарного) назначения, включая протезно-ортопедические изделия, сурдотифлотехники и медицинской (ветеринарной) техники; материалов и комплектующих для производства лекарственных и диабетических средств, изделий медицинского (ветеринарного) назначения, включая протезно-ортопедические изделия, и медицинской (ветеринарной) техники.

Иллюстрацией тому может служить импорт лекарственных средств, при котором предприятием-импортером, при таможенном оформлении с целью освобождения от уплаты НДС, дается аналогичное Обязательство об использовании товаров по целевому назначению. Однако, если следовать логике сотрудников таможенных органов, предприятие, подписавшее такое Обязательство (или его сотрудники?), должны непосредственно сами употребить ввезенные лекарственные средства?!

Суд при рассмотрении данного спора пришел к тому, что с 1 января 2004 года дальнейшая реализация импортируемых в Республику Казахстан медицинского оборудования и техники, для целей освобождения импорта товаров от уплаты НДС, не рассматривается как нецелевое использование этих товаров, поскольку Постановлением Правительства РК от 3 декабря 2004 года № 1258 были внесены изменения в постановления Правительства РК от 10 марта 2000 года № 378 и от 23 января 2002 года № 84, и из Перечня и Правил было исключено вышеуказанное предложение «При этом к целевому использованию не относится дальнейшая реализация этих товаров иным лицам, которые будут использовать данные товары по назначению». Постановление вступило в силу с 1 января 2004 года, в связи с чем Уведомление таможенного органа о доначислении НДС было признано незаконным.

2. Кроме того, о необходимости внесения изменений в действующие Правила свидетельствуют затруднения, возникшие в применении норм данного постановления при рассмотрении другого гражданского дела.

Так, ТОО «Ф» импортировало на территорию Республики Казахстан комплектующие к изделиям медицинского назначения в виде одноразовых медицинских нестерильных шприцев, без индивидуальной упаковки, полагая при этом, что будет освобождено от уплаты НДС на основании п.7 п.1 ст.255 НК РК.

В свою очередь, органы таможенной службы, сославшись на неисполнение требований, установленных пунктом 5 Правил, в частности, об отсутствии государственной регистрации в РК в качестве изделия медицинского назначения,

а также на Постановление Правительства РК №56 от 26 января 2009 года отказали в освобождении от уплаты НДС.

Однако заявитель не согласен с действиями таможенного органа ввиду того, что ввезенный товар является комплектующим для производства изделий медицинского назначения и, в связи с этим, не подлежит государственной регистрации в Республике в качестве изделия медицинского назначения, что подтверждается письмом Комитета контроля медицинской и фармацевтической деятельности Министерства здравоохранения РК, которым заявителю отказано в регистрации данного товара.

В этой связи, заявитель полагает, что требования норм действующего налогового законодательства имеют приоритет над постановлением Правительства РК, т.к. согласно п.3 ст.4 Закона РК «О нормативных правовых актах» каждый из нормативных правовых актов нижестоящего уровня не должен противоречить нормативным правовым актам нижестоящих уровней.

Согласно п. 7 ч.1 ст.255 Налогового Кодекса Республики Казахстан, импорт материалов, оборудования и комплектующих для производства лекарственных средств любых форм, в том числе лекарств-субстанций, изделий медицинского (ветеринарного) назначения, включая протезно-ортопедические изделия, и медицинской (ветеринарной) техники освобождается от налога на добавленную стоимость в соответствии с перечнем товаров, утвержденным Постановлением Правительства Республики Казахстан от 26 января 2009 года № 56.

Постановлением Правительства Республики Казахстан от 26 января 2009 года № 56 утвержден перечень товаров, в который включены товары под кодом ТН ВЭД 9018, импорт которых освобождается от налога на добавленную стоимость.

Между тем, в соответствии с «Правилами освобождения от налога на добавленную стоимость импорта товаров», утвержденных постановлением Правительства Республики Казахстан от 23 декабря 2008 года №1229, товар, заявленный по коду ТН ВЭД 9018 может получить освобождение по уплате НДС лишь при условии наличия:

- 1) обязательства о целевом использовании;
- 2) согласование государственного органа в сфере обращения лекарственных средств;
- 3) наличие государственной регистрации в Республике Казахстан в качестве медицинской техники, изделия медицинского назначения.

Так, фармацевтической компанией были импортированы на таможенную территорию РК трехкомпонентные одноразовые шприцы из пластмассы, без игл, нестерильные, не упакованные в индивидуальную упаковку, фасованные в коробки, с целью их дальнейшего доукомплектования до состояния готового изделия медицинского назначения.

При этом, фармкомпания рассматривая ввозимый товар - трехкомпонент-

ные одноразовые шприцы из пластмассы, без игл, не стерильные, не упакованные в индивидуальную упаковку, как комплектующие для производства изделий медицинского назначения, полагала, что импорт таких комплектующих подлежит освобождению от уплаты НДС, в соответствии с п. 7 ч.1 ст.255 Налогового Кодекса Республики Казахстан.

Как следует из представленного фармкомпанией письма Комитета контроля медицинской и фармацевтической деятельности Министерства здравоохранения РК, ввозимый товар является комплектующим для производства изделий медицинского назначения и не подлежит государственной регистрации в Республике Казахстан в качестве изделия медицинского назначения.

Таможенным органом указанное обстоятельство расценено как невыполнение требований Правил освобождения от налога на добавленную стоимость импорта товаров, в связи с чем импорт комплектующих для производства изделий медицинского назначения не освобождается от уплаты НДС.

Полагаем, что в данном случае имеет место противоречие между п.7 ч.1 ст.255 Налогового Кодекса Республики Казахстан и Правилами освобождения от налога на добавленную стоимость импорта товаров, поскольку с одной стороны - налоговый кодекс предусматривает льготу по уплате НДС при импорте комплектующих для производства изделий медицинского назначения, тогда как Правила, предусматривают заранее невыполнимое требование о государственной регистрации таких товаров.

Поэтому считаем, что для устранения имеющихся противоречий в Правилах следует оговорить условие о не распространении требования о наличии государственной регистрации в Республике Казахстан в качестве медицинской техники, изделия медицинского назначения, на комплектующие для производства изделий медицинского назначения, либо исключить такие комплектующие для производства изделий медицинского назначения из п.7 ч.1 ст.255 Налогового Кодекса Республики Казахстан.

Вместе с тем, суд при разрешении спора, несмотря на имеющиеся противоречия, принял во внимание требования Правил о государственной регистрации товара в качестве изделия медицинского назначения, в связи с чем отказал в удовлетворении требований о признании незаконными действий таможенного органа.

Решение суда также не вступило в законную силу, так как было обжаловано ТОО «Ф» в апелляционном порядке.

Резюмируя вышеизложенное, полагаю необходимым поднять вопрос о внесении изменений, либо уточнений в Правила освобождения от уплаты налога на добавленную стоимость товаров, импортируемых в Республику Казахстан, а именно:

- следует раскрыть понятие использования товаров не по целевому назначению, либо отдельным пунктом оговорить условия освобождения от уплаты

НДС импорта, осуществляемого оптовыми медицинскими складами;

- следует оговорить условие о нераспространении требования о наличии государственной регистрации в Республике Казахстан в качестве медицинской техники, изделия медицинского назначения, на комплектующие для производства изделий медицинского назначения, либо исключить такие комплектующие для производства изделий медицинского назначения из п.7 ч.1 ст.255 Налогового Кодекса Республики Казахстан.

Ә.Ә. Өтеміс,

*судья специализированного межрайонного экономического суда
Алматинской области*

Применение судебной практики результатов экспертиз по спорам между таможенным органом и декларантами

Развитие торгового оборота между странами приводит к тесному взаимодействию индивидуальных предпринимателей и организаций всех форм собственности с таможенными органами. При этом очень часто возникают таможенные споры (с таможенными органами), особенно в части размера таможенных платежей и НДС, порядка декларирования и определения кода товаров.

Особенно много таких споров возникло в последнее время из-за глобального экономического кризиса.

Потери компаний от проигрышей в таких спорах могут исчисляться весьма крупными суммами, в связи с чем необходимо иметь соответствующий инструмент, который позволял бы в соответствии с действующим законодательством эффективно решать такие споры.

Как известно, споры решаются в суде. И именно суд принимает решение по существу возникшего спора. Однако, как известно, для принятия такого решения суд должен опираться на соответствующие доказательства, предоставление которых как раз является обязанностью сторон. Основные факты, которые требуется доказать – это как раз качество (или отсутствие такого), объем и стоимость выполненных работ. Предоставляемые сторонами спора материалы, как правило, носят прямо противоположный характер. При этом суд не обладает специальными познаниями (согласно закону) и для разъяснения таких вопросов вынужден назначить судебную экспертизу, поручая ее проведение эксперту или экспертной организации. Заключение экспертизы фактически и определит результаты рассмотрения спора. Суду останется только придать им легитимность в соответствующем решении. И вот почему.

Понятие «*экспертиза*» (эксперт от лат. expertus - знающий по опыту, опытный, испытанный, проверенный) используется в науке и практике для обо-

значения исследований, требующих использования специальных знаний. Результаты экспертизы получают опытным путем с помощью специального инструментария - экспертных методик.

Основным юридическим фактом, влекущим возникновение всей системы процессуальных отношений по поводу экспертизы, является определение (постановление) уполномоченного на то органа (суда, следователя, нотариуса, судебного пристава и т.п.) о ее назначении. Такое определение может быть вынесено на основании ходатайства заинтересованного лица (стороны в исковом производстве, заявителя в особом производстве и при производстве досудебной экспертизы). В таком случае основанием для возникновения правоотношений будет служить ходатайство заявителя плюс определение судьи. Назначить экспертизу суд (следователь, судебный пристав и т.п.) может и по своей инициативе.

Главное при составлении ходатайства - это грамотное формулирование вопросов. От их точности зависит безусловность результатов работы эксперта и как следствие этого – справедливость решения спора по существу. Зачастую дела проигрываются именно на этой стадии.

Перед подачей ходатайства о назначении экспертизы рекомендуется получить письменное согласие экспертной организации на ее проведение, т.к. в зависимости от количества и сложности вопросов, которые планируется отнести на экспертизу, будут зависеть объем исследований и, соответственно, стоимость экспертизы. Так как экспертизы, проводимые на досудебной стадии, в основном предназначены для формулирования и доказательства требований одной из сторон, а судебная экспертиза представляет собой процедуру установления истины, проводящуюся для органа, принимающего решение, и фактически определяющая результат спора между сторонами, то далее будет рассматриваться именно судебная экспертиза.

Однако все принципы, которые будут в отношении судебной экспертизы рассмотрены, в равной степени присущи и всем остальным видам процессуальных экспертиз.

На основании постановления о назначении экспертизы между органом, ее назначившим, и экспертом складываются процессуальные отношения по производству судебной экспертизы. Их содержание составят, с одной стороны, действия суда, с другой – действия эксперта. К таковым со стороны суда относятся:

- действия по определению и привлечению сведущего лица в качестве эксперта (или по определению экспертного учреждения);
- требование о проведении специального исследования и определение экспертных задач (опосредуются в определении о назначении экспертизы);
- истребования заключения эксперта, его оценка, определение доказательственной силы (опосредуются обычно в судебном решении);

- вызов эксперта в судебное заседание для разъяснения заключения;
- допрос эксперта.

Эксперт, связанный правоотношениями с судом, тоже совершает действия в пределах своих процессуальных прав и обязанностей:

- знакомится с материалами дела;
- просит суд (при необходимости) о предоставлении дополнительных материалов;
- участвует в судебном разбирательстве;
- проявляет экспертную инициативу (если эксперт при производстве экспертизы установит обстоятельства, имеющие значение для дела, по поводу которых ему не были поставлены вопросы, он вправе включить выводы об этих обстоятельствах в свое заключение);
- дает объективное заключение по поставленным вопросам в установленной законом процессуальной форме. В определенных случаях эксперт может отказаться от дачи заключения (если предоставленные ему материалы недостаточны или если он не обладает необходимыми знаниями для выполнения возложенной на него обязанности по даче заключения).

Уяснение существа судебной экспертизы требует раскрытия понятий “специальные знания” и “специальное исследование”. Термин “специальные” означает, что в ходе экспертизы эксперт применяет свои профессиональные знания, т.е. такие, которые не являются общеизвестными, аккумулированными в повседневном опыте человека и которые относятся к предмету соответствующей отрасли знания.

Экспертизой является применение специальных знаний не в любой форме, а только в форме специального исследования. Исследование предполагает получение таких новых фактических данных, которые до этого суду не были известны и которые иным способом (например, показаниями свидетелей) установить нельзя.

Очень важная особенность, вызывающая трудности у многих адвокатов и юристов, состоит в следующем:

Действия, составляющие исследование (а именно: выбор специального метода и научных методик, применение их для изучения объекта исследования, получение и анализ промежуточных результатов, профессиональная оценка полученных результатов), процессуальным законом не регулируются и не могут регулироваться, поскольку сам процесс получения знания о фактах в ходе исследования – не предмет нормотворчества. Цель специального исследования заключается не в простой констатации установленных экспертом новых фактов объективной реальности, а в их профессиональной оценке.

Промежуточные факты, установленные в процессе исследования, сами по себе доказательного значения не имеют, ибо для того, чтобы сделать на их основе вывод, также нужны специальные познания. Так, суд не вправе, не со-

гласившись с выводом эксперта, использовать в качестве доказательства промежуточный факт. Иное приведет к некомпетентной оценке такого факта, а суд невольно возьмет на себя часть функций эксперта, что порочно в принципе – закон не допускает смешения процессуальных функций.

С точки зрения процессуальных категорий, именно профессиональная оценка эксперта есть те фактические данные, которые суд затем оценивает как доказательство.

Суд, как правило, в состоянии оценить лишь полноту заключения эксперта: проверить, на все ли поставленные вопросы даны ответы, оценить соблюдение экспертом необходимых процессуальных требований, наличие у заключения всех требуемых реквизитов.

Орган, назначивший экспертизу, не в состоянии оценить ни научную обоснованность выводов эксперта, ни правильность выбора и применения им методов исследования, ни соответствие этих методов современным достижениям соответствующей области знания, поскольку для такой оценки этот орган должен обладать теми же познаниями, что и эксперт. Более того, существующая форма экспертного заключения не позволяет оценить даже компетенцию эксперта, проводившего исследование, поскольку содержит указания лишь на характер образования и стаж работы эксперта. Но ни первое, ни второе еще не свидетельствуют о том, что он достаточно профессионально решил именно эту экспертную задачу: о компетентности эксперта в вопросах конкретного экспертного задания судить по этим данным достаточно обоснованно невозможно.

В соответствии с главой 25 Кодекса Республики Казахстан «О таможенном деле в Республике Казахстан» проводятся таможенные экспертизы. Целью таможенной экспертизы является проведение исследований для определения качественного состава товаров, перемещаемых через таможенную границу Республики Казахстан, для их правильной классификации в соответствии с Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности, а также подлинности документов и средств идентификации.

Таможенная экспертиза может назначаться таможенными органами при невозможности определения должностными лицами таможенных органов качественного состава товара в случаях:

- 1) осуществления таможенного оформления и таможенного контроля;
- 2) принятия предварительного решения;
- 3) выявления правонарушений в сфере таможенного дела.

Объектами таможенных экспертиз являются товары, сведения о товарах, содержащиеся в таможенных и иных документах, средства идентификации.

Таможенная экспертиза проводится специалистами таможенных лабораторий.

Основанием для проведения таможенной экспертизы являются:

1) направление на таможенную экспертизу - на стадии таможенного оформления и таможенного контроля или при принятии предварительного решения, а также по обращениям участников внешнеэкономической деятельности;

2) постановление или определение о назначении таможенной экспертизы - по правонарушениям в сфере таможенного дела.

В направлении, постановлении либо определении указываются:

1) основание для проведения таможенной экспертизы;

2) наименование таможенной лаборатории, где должна быть проведена таможенная экспертиза;

3) вопросы, поставленные перед экспертом;

4) материалы, предоставленные на рассмотрение эксперта.

Кроме того, проведение таможенной экспертизы регламентировано и решением Комиссии Таможенного Союза № 258 от 20.05.2010 года «О порядке проведения таможенной экспертизы при проведении таможенного контроля»

Можно привести ряд примеров, когда результаты той или иной экспертизы играли решающую роль при вынесении судебного решения.

Например, по делу по иску ТОО «Ак», Комитет таможенного контроля МФ РК проводит документальную проверку, где отражает, что ввезенный предприятием асфальтоукладчик Ф неверно классифицирован, в результате чего не уплачена импортная таможенная пошлина. В ходе судебного разбирательства была назначена экспертиза с постановкой вопроса: «К какой товарной под-субпозиции относится колесный асфальтоукладчик». Согласно заключению №6967 Центра судебных экспертиз Министерства юстиции РК, данный асфальтоукладчик отнесли к ряду моторных транспортных средств, специально приспособленных для размещения различных устройств, которые дают возможность выполнять определенные транспортные функции, то есть основная функция – не перевозка людей или грузов. Данное заключение было принято судом во внимание и повлияло на решение суда. Ввоз товара, описанного в заключении эксперта, не облагается импортной таможенной пошлиной.

Однако не следует забывать, что классификация товаров – прерогатива только таможенных органов. Заключение независимых экспертных организаций, в том числе и заключения экспертов Центральной таможенной лаборатории, носят только рекомендательный характер. То есть, в соответствии со ст.78 Кодекса Республики Казахстан «О таможенном деле в Республике Казахстан» (далее – Кодекс), эксперт может полностью описать физические характеристики и состав товара, а также предназначение и сферу использования.

Другой пример, по делу по заявлению ТОО «И».

В результате плановой проверки внешнеэкономической деятельности составлен акт проверки, где указано, что участником ВЭД превышен объем товара, ввозимого на льготной основе без уплаты импортной таможенной пошлины. Это было видно из товаросопроводительных документов. Однако суд, в

соответствии со ст. 91 ГПК РК, решил, что обстоятельства, имеющие значение для дела, могут быть установлены только в результате исследования материалов дела экспертом на основе специальных научных знаний. И в ходе судебного разбирательства также была назначена судебная бухгалтерско-экономическая экспертиза. Экспертом было установлено количество товара, представленного на экспертизу. При принятии судебного решения данное заключение эксперта сыграло решающую роль.

Таким образом, оценка заключения эксперта судом решает главную процессуальную задачу - сделать окончательный вывод о качестве заключения как судебном доказательстве, так и не менее важную задачу более общего уровня - обеспечить соблюдение прав человека при использовании специальных знаний для целей правосудия.

М.Б. Абишев,
*старший прокурор отдела Департамента
по представительству интересов государства в судах Генеральной про-
куратуры Республики Казахстан*

О некоторых проблемных вопросах правоприменительной практики по спорам, связанным с применением таможенных ставок в отношении сырой нефти

Генеральной прокуратурой систематически анализируется судебная практика по делам об оспаривании действий и решений таможенных органов.

В соответствии со ст.19 Таможенного кодекса 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.

Судебный порядок рассмотрения заявлений об оспаривании результатов таможенных проверок и действий (бездействия) должностных лиц таможенных органов регулируется главой 27 ГПК.

Анализ показывает, что действия таможенных органов обжалуются значительно реже и, в отличие от налоговых споров, в большинстве случаев требования заявителей признаются необоснованными.

Правоотношения по операциям, связанным с оборотом сырой нефти, регулируются Налоговым и Таможенным кодексами, Законами «О нефти», «О недрах и недропользовании», постановлением Правительства от 15 октября 2005 года №1036 «О взимании таможенных пошлин при вывозе с таможенной

территории Республики Казахстан сырой нефти и товаров, выработанных из нефти».

В силу пп.21) п.1 ст. 10 Налогового Кодекса от 12 июня 2001 года, пп.33) п.1 ст. 12 Налогового Кодекса от 10 декабря 2008 года совокупность норм таможенного законодательства, применяемых при исчислении таможенных платежей, не входит в состав «налогового режима». Статьей 6 Закона «О таможенном деле в Республики Казахстан» от 20 июля 1995 года, статьей 5 Таможенного кодекса от 5 апреля 2003 года установлено, что в таможенном деле применяются нормативные правовые акты, действующие на день принятия таможенным органом таможенной декларации и документов, необходимых для таможенных целей.

Таким образом, лица, совершающие операции с сырой нефтью, обязаны уплатить таможенные пошлины вне зависимости от налоговых режимов, предусмотренных контрактами на недропользование.

Анализ выявил противоречивость судебной практики по применению налогового и таможенного законодательства по делам об оспаривании действий таможенных органов об отказе в возврате излишне уплаченных сумм таможенных платежей (экспортной пошлины). По отдельным делам заявления экспортеров удовлетворены, тогда как по другим спорам в удовлетворении таких требований отказано.

При рассмотрении дел данной категории следует тщательно исследовать все представленные сторонами документы, истребовать у сторон письменные доказательства, подтверждающие их требования и возражения по предмету спора.

В частности, необходимо изучить условия контрактов на поставку нефти, все дополнительные соглашения к ним.

Также подвергнуть анализу все документы по таможенному оформлению груза «Нефть Сырая», установить, какой заявлен таможенный режим, исследовать транспортные документы (коносаменты, приемо-сдаточные акты, которые используются для определения цены).

Как правило, декларирование товаров производится посредством подачи временной таможенной декларации, которая в силу ст.387 Таможенного кодекса представляется в таможенный орган до начала планируемой поставки.

Во временной таможенной декларации допускается представление сведений, исходя из намерений о перемещении ориентировочного количества товаров в течение определенного периода времени. Стоимость товара может заявляться декларантом с учетом цены внешнеторгового договора (контракта) купли-продажи.

Если в договоре (контракте) отсутствует фиксированная (точная, окончательная) цена товара и установлены лишь условия ее определения, а также если на дату подачи таможенной декларации отсутствует точная информация

о качестве или количестве перемещаемого товара, используется либо предварительная (ориентировочная) цена, зафиксированная во внешнеэкономическом договоре (контракте) купли-продажи, либо расчетная цена, определенная на дату подачи временной таможенной декларации в соответствии с установленными внешнеэкономическим договором (контрактом) купли-продажи условиями расчета. При невозможности проведения таких расчетов условия оценки перемещаемого товара производятся на основе имеющейся в распоряжении таможенного органа ценовой информации.

Таможенные платежи и налоги уплачиваются до или в день регистрации временной таможенной декларации таможенным органом.

Не позднее тридцати календарных дней после поставки заявленной во временной ГТД партии товара, но не более 90 календарных дней с даты регистрации временной ГТД декларант обязан подать полную ГТД.

Доплата таможенных платежей и налогов или возврат излишне уплаченных таможенных пошлин и налогов согласно временной ГТД осуществляется при представлении полной ГТД.

В этой связи следует определить окончательную цену и количество товара по операциям с сырой нефтью и, исходя из них, уплатить таможенные платежи.

Однако, некоторые декларанты–плательщики рентного налога с 1 января 2009 года ссылаются на то, что на момент оформления ВГДТ действовало Постановление Правительства, освобождающее их от уплаты таможенных платежей с 24 декабря 2008 года.

Споры возникли между декларантами и таможенными органами по операциям, оформленным по ВГДТ за период с 24 декабря 2008 года по 1 января 2009 года.

Из информации прокуроров областей и приравненных к ним следует, что в 2010 году с вынесением решений рассмотрено 14 гражданских дел по заявлениям экспортеров сырой нефти об обжаловании действий и уведомлений налоговых органов, касающихся взыскания либо отказа в возврате экспортной таможенной пошлины на общую сумму 50.630.603.288 тенге. Из указанного количества дел по 5 делам заявления удовлетворены судами, на таможенные органы возложена обязанность по возврату экспортной таможенной пошлины и признаны незаконными уведомления о взыскании пошлины на общую сумму 39.625.030.741 тенге, отказано в иске по 9 делам по спорам относительно таможенной пошлины в размере 14.305.244.409 тенге.

Наибольшее количество дел рассмотрено специализированным межрайонным экономическим судом Мангистауской области – 8, в Актюбинской и Карагандинской областях – по 2 дела, в Атырауской области и г.Астане – по 1 делу.

В апелляционной инстанции рассмотрено 11 дел, в том числе по 1 делу решение отменено (по протесту прокуратуры г.Астаны в пользу таможен-

ного органа по спору с АО «К» о возврате таможенной пошлины в размере 15.260.014.120 и пени – 2.314.714.197 тенге), остальные оставлены в силе.

В кассационной инстанции рассмотрено 9 дел, судебные акты нижестоящих инстанций оставлены в силе.

Надзорной судебной коллегией по гражданским и административным делам Верховного Суда рассмотрено только 2 дела по спорам с Компанией «П», при этом надзорная инстанция вынесла два противоположных акта. Так, постановление суда надзорной инстанции от 23 декабря 2009 года состоялось в пользу таможенного органа, а постановление от 17 ноября 2010 года вынесено в пользу экспортера сырой нефти.

Так, Департаментом таможенного контроля по Карагандинской области 30 марта 2009 года по ПГТД с депозитного счета Компании «П» списано 984 млн. тенге в счет оплаты экспортной таможенной пошлины, поскольку при декларировании товара Компания «П» самостоятельно указала и уплатила экспортную таможенную пошлину по ПГТД и при закрытии ВГТД не представила подтверждение уплаты рентного налога.

Компания «П» обратилась в суд с заявлением о признании незаконным действия Департамента по взысканию экспортной таможенной пошлины.

Удовлетворяя требования недропользователя, судебные инстанции, в том числе и Верховный Суд, исходили из того, что заявитель с 1 января 2009 года является плательщиком рентного налога и поэтому освобожден от уплаты экспортной таможенной пошлины.

По аналогичному спору между теми же сторонами постановлением надзорной инстанции Верховного Суда от 23 декабря 2009 года судебные акты нижестоящих судебных инстанций об удовлетворении требований недропользователя отменены, по делу вынесено новое решение об отказе в удовлетворении заявления.

Приведу другой пример. 30 и 31 декабря 2008 года АО «С» произведено предварительное таможенное оформление временными грузовыми таможенными декларациями сырой нефти в объеме 150.000 и 66.000 тонн, оплаченной вывозной таможенной пошлиной на сумму 5 млрд. тенге платежными поручениями от 29 и 30 декабря 2008 года. Перемещение нефти произведено фактически в январе 2009 года с оплатой заявителем рентного налога. Полные грузовые таможенные декларации таможенным органом приняты к оформлению 30 и 31 марта 2009 года.

АО «С», не оспаривая факт транспортировки нефти, обратилось в ДТК с заявлением о представлении документального подтверждения излишне уплаченных таможенных платежей в сумме 5 млрд. тенге, ссылаясь на наличие освобождения от уплаты таможенных платежей при вывозе сырой нефти.

Суды согласились с доводами АО «С» и положили их в основу решения об удовлетворении заявленных требований, тогда как по ранее рассмотренному

спору между теми же сторонами состоялось решение специализированного межрайонного экономического суда Актюбинской области от 7 декабря 2009 года об отказе в удовлетворении заявления АО об оспаривании уведомления таможенного органа о погашении задолженности по экспортной таможенной пошлине в сумме 2 млрд. тенге по ВГДТ, оформленной 31 декабря 2008 года. Однако суд не применил требования ст.71 ГПК о преюдициальности ранее состоявшегося судебного акта.

Анализ показал, что по делам, где требования экспортеров были удовлетворены, суды не применяли требования ст.302, п.п.3, 5 ст.387 Таможенного кодекса, которыми прямо предусмотрено, что при процедуре временного декларирования применяются нормативные правовые акты, действующие на день регистрации таможенным органом временной таможенной декларации, а таможенные платежи и налоги уплачиваются до или в день регистрации временной таможенной декларации таможенным органом. При этом для целей исчисления таможенных платежей и налогов применяются ставки, действующие на момент регистрации таможенной декларации таможенным органом. Кроме того, на дату оформления временных таможенных грузовых деклараций по вывозу экспортерами сырой нефти действовало постановление Правительства Республики Казахстан от 15 октября 2005 года №1036 «О взимании таможенных пошлин при вывозе с таможенной территории Республики Казахстан сырой нефти и товаров, выработанных из нефти» с изменениями, внесенными постановлениями Правительства Республики Казахстан от 8 апреля 2008 года №328 и 24 декабря 2008 года №1234.

Постановлением Правительства от 24 декабря 2008 года установлена таможенная пошлина на вывоз сырой нефти, действие которой распространено в отношении всех недропользователей.

Однако некоторые суды, удовлетворяя требования экспортеров, ошибочно сослались на пункт 3-1 указанного постановления Правительства от 24 декабря 2008 года, которым отдельные категории недропользователей освобождены от уплаты пошлины.

Данным пунктом сделано исключение лишь в отношении:

1) вывоза недропользователями сырой нефти, добытой ими по соглашениям (контрактам) о разделе продукции, заключенным с Правительством Республики Казахстан или компетентным органом до 1 января 2009 года и прошедшим обязательную налоговую экспертизу, и по контрактам на недропользование, утвержденным Президентом Республики Казахстан, в которых предусмотрено освобождение от уплаты вывозных таможенных пошлин на сырую нефть;

2) вывоза сырой нефти, подлежащей обложению рентным налогом на экспортируемую сырую нефть с 1 января 2009 года.

Указанные исключения на заявителей не распространяются, поскольку Контракты, заключенные с заявителями, не относятся к соглашениям о разделе

продукции, а являются контрактами на проведение операций по углеводородам на соответствующих месторождениях.

Выводы судов о том, что перечисленные выше недропользователи подлежат освобождению от уплаты таможенной пошлины в связи с уплатой рентного налога несостоятельны, поскольку на момент таможенного оформления заявители не являлись плательщиками рентного налога.

Так, статья 300 Налогового Кодекса РК от 10 декабря 2008 года №99-IV, установившая обязанность по уплате данного вида налога, введена в действие лишь с 1 января 2009 года, уже после декларирования Обществом экспорта сырой нефти.

Кроме того, изучение материалов гражданских дел показало, что заслуживает внимания позиция таможенных органов о том, что применение положений постановления Правительства от 24 декабря 2008 года к правоотношениям, возникшим до 1 января 2009 года, противоречит Таможенному кодексу РК.

Так, согласно статье 329 Таможенного кодекса РК от 5 апреля 2003 года №401-II освобождение от уплаты таможенных пошлин (льготы по таможенным платежам) предоставляются в порядке внесения изменений и дополнений в указанный Кодекс и не могут носить индивидуальный характер, за исключением случаев, предусмотренных статьями 330 и 331 Кодекса (п.2 ст.329 Кодекса).

Между тем, подпункт 16) п.1 статьи 330 Таможенного кодекса РК, регламентирующий освобождение от уплаты таможенной пошлины сырой нефти, вывозимой с территории Республики Казахстан, подлежащей налогообложению рентным налогом на экспорт в соответствии с налоговым законодательством Республики Казахстан, введен в действие Законом от 16 ноября 2009 года №200-IV, который действовал только с 1 января 2009 года до 1 июля 2009 года.

Неоднозначность судебной практики вызвана сложностью таможенного законодательства, наличием противоречий между законодательными актами различного уровня, и только тщательная подготовка к судебному разбирательству по гражданскому делу, внимательный анализ представленных сторонами доказательств позволит вынести законное и обоснованное решение.

В целях обеспечения экономической безопасности государства Генеральной прокуратурой прокурорам на местах поручено мерами прокурорского надзора добиваться от таможенных органов и налогоплательщиков безусловного исполнения требований таможенного законодательства, регламентирующих порядок уплаты таможенных пошлин по операциям с сырой нефтью. Данная деятельность включена в перечень приоритетных направлений надзорной деятельности.

Прокуроры ориентированы на выявление причин и условий, способствовавших выявленным нарушениям законности, в том числе пробелов действующего законодательства.

Вопросы применения таможенного законодательства

Таможенным делом в Республике Казахстан признается регулирование отношений на части таможенной территории Таможенного союза (территории Республики Казахстан), на которой Республика Казахстан обладает исключительной юрисдикцией, связанных с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, их перевозкой по единой таможенной территории Таможенного союза под таможенным контролем, временным хранением, таможенным декларированием, выпуском и использованием в соответствии с таможенными процедурами, проведением таможенного контроля, уплатой таможенных платежей и налогов, а также властных отношений между таможенными органами и лицами, реализующими права владения, пользования и распоряжения указанными товарами.

Таможенное регулирование в Республике Казахстан осуществляется в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза, а в части, не урегулированной таким законодательством, таможенным законодательством Республики Казахстан.

Уполномоченный орган в сфере таможенного дела в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза и (или) законодательством Республики Казахстан: ведет таможенную политику в Республике Казахстан; разрабатывает и утверждает нормативные правовые акты, предусмотренные настоящим Кодексом; осуществляет руководство таможенными органами; определяет полномочия ведомства, входящего в его состав; разрабатывает и создает информационные системы, системы связи и системы передач данных, технических средств таможенного контроля, а также средств защиты информации; принимает решения о включении в реестры на осуществление деятельности в сфере таможенного дела; осуществляет таможенное администрирование; осуществляет таможенный контроль за перемещением через таможенную границу таможенного союза товаров и транспортных средств; обеспечивает на постоянной основе своевременное информирование участников внешнеэкономической и иной деятельности в сфере таможенного дела, в том числе об изменениях и дополнениях в таможенном законодательстве таможенного союза и (или) Республики Казахстан; ведет таможенную статистику; осуществляет иные полномочия, предусмотренные настоящим Кодексом, иными законами Республики Казахстан, актами Президента Республики Казахстан и Правительства Республики Казахстан.

Таможенное законодательство Республики Казахстан основывается на Кон-

ституции Республики Казахстан.

Если международным договором, ратифицированным Республикой Казахстан, установлены иные правила, чем те, которые содержатся в настоящем Кодексе, то применяются правила международного договора.

В сфере таможенного дела применяются меры таможенно-тарифного регулирования, запреты и ограничения, таможенное и налоговое законодательство Республики Казахстан, действующие на день регистрации таможенной декларации или иных таможенных документов, если иное не установлено настоящим Кодексом.

При перемещении товаров через таможенную границу Таможенного союза с нарушением требований, установленных таможенным законодательством Республики Казахстан, применяются таможенное и налоговое законодательство Республики Казахстан, меры таможенно-тарифного регулирования, запреты и ограничения, действующие на день фактического пересечения товарами таможенной границы Таможенного союза, если иное не установлено настоящим Кодексом.

Если день фактического пересечения товарами таможенной границы Таможенного союза не установлен, применяются таможенное и налоговое законодательство Республики Казахстан, меры таможенно-тарифного регулирования, запреты и ограничения, действующие на день выявления нарушений установленных требований.

Согласно таможенному делу, таможенные органы вправе: запрашивать и получать от государственных органов Республики Казахстан и органов иностранных государств, декларантов, лиц, осуществляющих деятельность в сфере таможенного дела, и проверяемых лиц, необходимую информацию, а также документы и сведения, относящиеся к сфере таможенного дела; при проведении таможенного контроля привлекать специалистов различных отраслей знаний; останавливать транспортные средства, а также принудительно возвращать водные и воздушные суда, покинувшие таможенную территорию Таможенного союза, без разрешения таможенных органов; предъявлять иски в суды в соответствии с законодательством Республики Казахстан; в соответствии с законодательством Республики Казахстан задерживать и доставлять в служебные помещения таможенных или иных органов Республики Казахстан лиц, совершивших правонарушение, преступление или подозреваемых в совершении правонарушения, преступления в сфере таможенного дела; производить документирование, видео- и аудиозапись, кино- и фотосъемку фактов и событий в соответствии с законодательными актами Республики Казахстан; направлять официальных представителей таможенных органов в иностранные государства в соответствии с международными договорами Республики Казахстан; разрабатывать, создавать, приобретать и эксплуатировать информационные системы, системы связи и системы передачи данных, технические

средства таможенного контроля, а также средства защиты информации в соответствии с законодательством Республики Казахстан; приобретать товары, включая оружие, специальные технические и иные средства, а также специальных собак для выполнения функций, возложенных на таможенные органы в соответствии с законодательством Республики Казахстан; применять физическую силу, специальные средства и огнестрельное оружие в соответствии с законодательством Республики Казахстан; осуществлять оперативно-розыскную деятельность в соответствии с Законом Республики Казахстан «Об оперативно-розыскной деятельности»; составлять протоколы по делам об административных правонарушениях в соответствии с Кодексом Республики Казахстан об административных правонарушениях; рассматривать дела об административных правонарушениях в сфере таможенного дела и налагать административные взыскания в порядке, предусмотренном Кодексом Республики Казахстан об административных правонарушениях; осуществлять иные права, предусмотренные настоящим Кодексом, иными законами Республики Казахстан, актами Президента Республики Казахстан и Правительства Республики Казахстан.

Места нахождения таможенных органов определяются уполномоченным органом в сфере таможенного дела с учетом необходимости осуществления таможенного контроля за товарами и транспортными средствами международной перевозки, перемещаемыми через таможенную границу Таможенного союза, исходя из объема товаропотока и интенсивности развития транспортно-логистического потенциала Республики Казахстан.

Требования таможенных органов и их должностных лиц обязательны для исполнения всеми лицами, в отношении которых в соответствии с таможенным законодательством Республики Казахстан предъявляются указанные требования.

Неисполнение требований таможенных органов и их должностных лиц, установленных пунктом 1 настоящей статьи, а также другие действия, препятствующие выполнению возложенных на должностных лиц таможенных органов обязанностей, влекут ответственность, установленную законами Республики Казахстан.

Согласно п.1 Нормативного Постановления Верховного Суда РК №10 от 19 декабря 2003 года «О применении судами законодательства об оспаривании решений и действий (или бездействия) органов государственной власти, местного самоуправления, общественных объединений, организаций, должностных лиц и государственных служащих» в соответствии с п.2 ст.76 Конституции РК, а также статьями 278 и 279 ГПК РК 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, предусмотренном главой 27 ГПК РК, при

обязательном наличии совокупности следующих 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.

В практике судов Мангистауской области с 01.07.2010 года до сегодняшнего дня не рассмотрены какие-либо дела, связанные с применением нового таможенного законодательства, связанного с Таможенным союзом.

Одновременно возникали вопросы при применении налогового законодательства, действующего до 01.07.2010 года, некоторые требования которого до сегодняшнего дня имеют законную силу.

АО обратилось в СМЭС с заявлением о признании незаконными и отмене уведомлений Департамента таможенного контроля от 6 мая 2009 года №32 о погашении задолженности и пени по уплате таможенных платежей и налогов на сумму 772 247 208 тенге и №38 от 20 мая 2009 года на сумму 31 876 024 тенге. Требования мотивированы тем, что Департамент необоснованно признал, что акционерное общество утратило льготы по уплате НДС, поскольку передано ввезенные на территорию Казахстана морские суда третьим лицам.

Решением суда от 1 сентября 2009 года в удовлетворении заявления отказано.

Апелляционная коллегия, отменив решение суда и приняв новое решение, в своем постановлении от 6 октября 2009 года указала следующее.

Из обстоятельств дела усматривается, что АО является коммерческой организацией, одним из видов деятельности которой является организация деятельности морского транспорта. 28 октября 2007 года АО по договорам купли-продажи приобрело морские суда «К», «Ш» и «Ж» у нерезидентов Республики Казахстан – Компании «Г» и «В». Право собственности на названные суда в соответствии с п.2 ст.117, ст.118 ГК РК и ст.16 Закона РК «О торговом мореплавании» зарегистрировано в уполномоченном органе. Факт ввоза морских судов на территорию Казахстана в режиме «Импорт-40» подтверждается грузовыми таможенными декларациями, на которых имеются соответствующие отметки таможенного органа. При таможенном оформлении морских судов заявитель был освобожден от уплаты таможенной пошлины на основании его инвестиционного контракта, кроме того, в соответствии со ст.250 Налогового Кодекса РК ему разрешено уплатить налог на добавленную стоимость методом зачета, поскольку морские суда относятся к категории товаров, установленных поста-

новлением Правительства РК от 19 марта 2003 года №269, при ввозе которых НДС уплачивается методом зачета. Впоследствии ДТК была проведена постаможенная проверка деятельности АО по результатам которой было установлено, что после регистрации права собственности на морские суда «Ш» и «К» акционерное общество передало их в доверительное управление Филиалу Компании «Г» в Республике Казахстан по договорам, а судно «Ж» передано в доверительное управление ТОО «К», и, по мнению ДТК, заявителем данные морские суда не используются в собственном производстве. В связи с этим, ДТК в адрес АО были выставлены уведомления о необходимости уплаты налога на добавленную стоимость.

Однако, данные выводы таможенного органа и суда первой инстанции об отказе в отмене уведомлений являются необоснованными по следующим основаниям.

В соответствии с п.1-1 ст.250 Налогового Кодекса РК в редакции, действовавшей на момент приобретения морских судов заявителем, НДС уплачивается методом зачета в порядке, установленном настоящей статьей, по импорту морских судов. Положения настоящей статьи применяются в отношении товаров, ввозимых плательщиком НДС для собственных производственных нужд.

Судом первой инстанции установлено и сторонами не оспаривается, что морские суда, импортированные АО, до настоящего времени продолжают находиться в его собственности. В этой связи коллегия пришла к выводу, что суду первой инстанции обстоятельствам дела необходимо было дать надлежащую правовую оценку с учетом положений ГК РК.

Согласно ст.188 ГК РК, право собственности есть признаваемое и охраняемое законодательными актами право субъекта по своему усмотрению владеть, пользоваться и распоряжаться принадлежащим ему имуществом. Собственник вправе по своему усмотрению совершать в отношении принадлежащего ему имущества любые действия, в том числе отчуждать это имущество в собственность другим лицам, передавать им, оставаясь собственником, свои полномочия по владению, пользованию и распоряжению имуществом, распоряжаться иным образом.

В соответствии с предоставленными законом полномочиями собственник морских судов АО передало принадлежащие ему суда в доверительное управление Компании «Г» и ТОО «К», оставаясь при этом собственником имущества.

Согласно ст.883 ГК РК при учреждении доверительного управления имуществом доверительный управляющий обязуется осуществлять от своего имени управление переданным в его владение, пользование и распоряжение имуществом, если иное не предусмотрено договором или законодательными актами, в интересах выгодоприобретателя.

Передав морские суда в доверительное управление, АО преследовало един-

ственную цель – извлечение собственной прибыли из принадлежащего ему имущества, поскольку является коммерческой организацией с основной целью деятельности – получение дохода. Целевое назначение импортируемого товара не нарушено. Получая прибыль в результате использования своего имущества из передачи морских судов в доверительное управление, заявитель, как собственник, использовал суда для собственных производственных нужд.

Таким образом, по мнению коллегии, деятельность АО соответствует требованиям, предусмотренным ст.250 Налогового Кодекса РК.

Коллегия также отметила, что согласно общепринятым экономическим понятиям производство – это процесс создания экономического продукта, который может выступать не только в материально-вещественной, но и в других формах своего выражения (интеллектуальный продукт, работы, услуги). Поскольку в результате использования АО морских судов оказывались услуги, имущество использовалось для собственных производственных нужд.

С учетом изложенного, выводы ДТК о том, что передача судов в доверительное управление третьим лицам лишает АО льгот по уплате НДС методом зачета, являются несостоятельными.

Судом первой инстанции при рассмотрении данного дела неправильно были применены нормы материального права, в частности, Закон РК «О торговом мореплавании» (статьи 1, 3, 54) относительно определения понятий торгового мореплавания, договора морской перевозки грузов и сферы применения этого Закона. При разрешении данного спора необходимо было руководствоваться нормами гражданского и налогового законодательства, непосредственно регулирующими спорные правоотношения. Судом первой инстанции при рассмотрении данного дела нарушены нормы материального права, что явилось основанием для отмены решения суда.

Аналогичная ситуация имела место по делу по иску АО об отмене уведомления Департамента таможенного контроля о погашении задолженности и пени на общую сумму 302 302 362 тенге по удостоверениям №29 от 28 апреля 2009 года и №35 от 8 мая 2009 года.

Истец в иске указал, что на основании акта документальной проверки специалисты ДТК пришли к выводу о незаконном использовании им льгот по уплате НДС на основании ст.250 Налогового Кодекса РК в связи с передачей привезенных им в режиме «Импорт» 40 морских судов в доверительное управление ТОО «К», которое передало их Филиалу Компании «С» на основании контракта от 25 июля 2008 года о фрахтовании судов.

Решением суда от 1 сентября 2009 года заявление оставлено без удовлетворения.

Апелляционная коллегия постановлением от 1 декабря 2009 года отменила решение суда и приняла новое решение об удовлетворении заявления, мотивируя аналогичными основаниями.

АО «К» обратилось в суд с жалобой на действия ДТК об отмене уведомления о погашении задолженности и пени от 17.06.2009 года №40 в отношении АО «К» и признании решения ДТК незаконными.

В заявлении заявитель указал, что согласно акту проверки деятельности АО «К» №50700/10/160609/00010 от 16.06.09 года на предмет соблюдения таможенного законодательства, выявлены факты нарушения АО «К» требований ст.393-1 Таможенного кодекса Республики Казахстан при осуществлении внешнеэкономической деятельности в виде передачи в аренду товаров, которые находились под таможенным контролем без ведома таможенного органа, а именно передача условно выпущенных товаров и транспортных средств в оборот иным лицам без изменения режима выпуска.

На основании данного акта ГУ Департамент таможенного контроля вынес Уведомление заявителю о доначислении таможенных платежей, налогов и пени на сумму 3 356 437 тенге.

Заявителю также вменено нарушение пункта 4 статьи 309 Таможенного кодекса РК за осуществление перевода с валютного счета 7076 долларов США, которые не включены в таможенную стоимость товара при проведении таможенного оформления по ГТД №50711/16108/0009007.

Решением суда от 19 октября 2009 г. жалоба удовлетворена частично.

Уведомление в части доначисления таможенных платежей, налогов и пени на сумму 3 156 903 отменено.

Постановлениями коллегии по гражданским делам от 08.12.2009 года решение суда оставлено без изменения.

Постановлением Надзорной судебной коллегии по гражданским и административным делам Верховного Суда РК от 08.09.2010г. состоявшиеся судебные акты по делу отменены, и по делу было принято новое решение об оставлении жалобы без удовлетворения.

Основанием для отмены постановлений судов явилось неправильное применение норм материального права.

Надзорной судебной коллегией Верховного Суда РК также отменены два решения СМЭС с направлением дела на новое рассмотрение по аналогичным обстоятельствам.

Так, ТОО «В» обратилось в суд с заявлением о признании незаконным и отмене Уведомления Департамента Таможенного контроля №42 от 03 июля 2009 о начислении НДС и пени в сумме 948 511 945 тенге.

Обстоятельства данного дела:

Согласно акту Департамента таможенного контроля заявитель, заключив бэрбоут-чартеры с собственниками пяти морских судов, зарегистрировав суда за собой в бэрбоут-чартерном реестре, приобрел статус лица, ввозившего (перемещавшего) товары на территорию РК, и одновременно декларанта в отношении них. Таким образом, в соответствии со ст.ст. 323 и 380 Таможенного

кодекса РК, заявитель, являясь казахстанским фрахтователем, тем самым обладая правом владения и пользования судами на территории РК, после того как зарегистрировал за собой право пользования морскими судами, должен был произвести таможенное оформление судов, чего сделано не было, в результате образовалась вышеназванная задолженность по таможенным платежам и налогу.

Заявитель акт и уведомление ответчика считает незаконными, поскольку он не является лицом, ввозившим (перемещавшим) товары на территорию РК и декларантом в отношении них, а также не обладает правом владения и пользования судами на территории РК.

Суд, согласившись с доводами ДТК, изложенными в акте, своим решением от 10.12.2009 года отказал в иске.

Постановлением Надзорной судебной коллегии по гражданским и административным делам Верховного Суда РК от 11.08.2010г. решение суда отменено, дело направлено на новое рассмотрение.

При новом рассмотрении решением суда от 27.10.2010г. заявление удовлетворено.

Постановлениями апелляционной и кассационной коллегий областного суда решение оставлено без изменения.

Решение суда, вынесенное при новом рассмотрении дела, мотивировано тем, что согласно заключенным ТОО «В» с собственниками судов бербоут-чартеров видно, что они заключены только с целью получения права плавания морских судов под Государственным флагом Республики Казахстан.

В четырехсторонних соглашениях, заключенных с участием компании «Вак.» также указано, что единственной целью этих бербоут-чартеров является получение казахстанского флага.

В действительности лицом, ввозившим (перемещавшим) товары на территорию РК и декларантом в отношении них, а также обладателем права владения и пользования судами на территории РК являются собственники судов.

С.Е. Мукашева,

начальник юридического отдела

Департамента таможенного контроля

по Актюбинской области

**Обобщение практики рассмотрения судебными органами
Республики Казахстан гражданских дел с участием таможенных органов
Республики Казахстан за 2010 год и 1 квартал 2011 года**

В целях повышения эффективности и качества судебных споров с участием таможенных органов Республики Казахстан, а также выработки единообраз-

ного применения в практике таможенных органов Таможенного кодекса таможенного союза и Кодекса РК «О таможенном деле в Республике Казахстан» (далее - Кодекс), Гражданского кодекса РК, Гражданского процессуального кодекса РК, Трудового кодекса РК и иных Законов РК, применяемых таможенными органами на территории Республики Казахстан, проведено обобщение практики рассмотрения судебными органами гражданских дел с участием таможенных органов по поступившим отчетным данным юридических отделов (служб) территориальных таможенных органов (далее – т.т.о.) РК по гражданско-правовым спорам за 2010 год и 1 квартал 2011 года.

1. Анализ отчетных данных по количеству гражданско-правовых споров.

2010 год и 1 квартал 2011 года

Количество исков, по которым т.т.о выступают в качестве ответчика	Количество судебных решений, вынесенных в пользу т.т.о. в суде 1-ой инстанции	Количество судебных решений, вынесенных не в пользу т.т.о. в суде 1-ой инстанции	Количество гражданских дел, находящихся на рассмотрении в суде 1-ой инстанции
421/161	270/68	83/44	68/49
Количество исков по которым т.т.о выступают в качестве истца	Количество судебных решений, вынесенных в пользу т.т.о. в суде 1-ой инстанции	Количество судебных решений, вынесенных не в пользу т.т.о. в суде 1-ой инстанции	Количество гражданских дел, находящихся на рассмотрении в суде 1-ой инстанции
122/70	70/24	5/4	47/42

Итого за 2010 год рассмотрено - 543 гражданских дела, за 1 квартал 2011 года рассмотрено - 231 гражданское дело, куда вошли дела, связанные с таможенным законодательством, трудовые и хозяйственные споры.

Следует отметить, что решения судов, выносимые в пользу таможенных органов, как правило, обжалуются участниками ВЭД в большинстве своем в апелляционной инстанции, также как и самими таможенными органами, по решениям судов, выносимых не в их пользу.

Так, за 2010 год и 1 квартал 2011 года на 270/68 судебных решений, вынесенных в пользу т.т.о., участниками ВЭД подано 133/31 апелляционные жалобы, 67/14 кассационных и только 5/1 надзорных жалоб.

Таможенными органами за аналогичный период было подано 87/49 апелля-

ционных жалоб, практически на все решения судов 1-ой инстанции, с учетом переходящих дел с 2009 года, кассационных - 65/28, надзорных - 36/6.

Количество дел за 2010 год и 1 квартал 2011 года по делам, связанным с таможенным законодательством:

таблица № 1

Период	Количество гражданских дел, связанных с таможенным законодательством	Количество принятых решений не в пользу	Количество дел, находящихся на рассмотрении
2010 год	419	59	97
1 кв. 2011 года	170	36	67

Наибольшее количество указанной категории дел было зарегистрировано в порядке убывания в Департаментах таможенного контроля по городу Алматы и Астана, Атырауской, Кызылординской, Карагандинской, Мангистауской, Алматинской, Акмолинской, Южно-Казахстанской, Костанайской, Западно-Казахстанской, Павлодарской, Восточно-Казахстанской, Актюбинской, Жамбылской, Северо-Казахстанской областях и в таможне «Астана-Жана кала».

По итогам 1 квартала 2011 года категория указанных дел в порядке убывания в большинстве своем зафиксирована в Департаментах таможенного контроля по Карагандинской, г.Астана, Южно-Казахстанской, Алматинской, Западно-Казахстанской, Атырауской, Восточно-Казахстанской, г.Алматы, Кызылординской, Жамбылской, Костанайской, Мангистауской, Актюбинской, Павлодарской, Акмолинской, в таможне Астана-Жана кала и Северо-Казахстанской областях.

Проведенный анализ указанной категории дел показывает, что споры возникали по результатам выносимых таможенными органами решений по классификации товаров, по результатам проведенного таможенными органами постаможенного контроля и выставлением в адрес участников ВЭД уведомлений о погашении задолженности и пени, путем их признания в судебном порядке незаконными и подлежащими отмене, в т.ч.:

а) дела, связанные с обжалованием уведомлений о погашении задолженности и пени, по применению метода зачета - имеется 7 проигрышных гражданских дел, с принятием по 5-и из них решений об отсутствии оснований для возбуждения надзорного производства в Верховном Суде РК;

б) дела, связанные с обжалованием уведомлений о погашении задолженности и пени, по классификации товаров и таможенной стоимости - имеется 12 проигрышных гражданских дел: в ДТК по г.Алматы и г.Астана, ДТК по Алма-

тинской, Жамбылской, Мангистауской, Карагандинской, Северо-Казахстанской и Южно-Казахстанской областях, в последнем из них судебные акты изменены в кассационной инстанции в пользу т.т.о.

Основанием для возбуждения данной категории гражданских дел по недоуверенной классификации товаров послужили заявления участников ВЭД, не согласных с вынесением классификационного решения после основного таможенного оформления.

Вынесенные ранее классификационные решения должным образом не аннулированы и официально, оформители, ввозившие товары в соответствии с порядком, установленным ТК РК, не были оповещены. Основываясь указанными доводами, участниками ВЭД требования таможенных органов обжаловались в судах разных инстанций.

Необходимо отметить, что данная категория дел за недостаточностью доказательной базы обжалуется, и только в единичных случаях решения судов принимаются в пользу таможенных органов. Кроме того, по данной категории дел основной причиной проигрыша является привлечение специалистов и экспертов в соответствующих областях и отраслях производства. В результате выводы таможенных органов по классификации товара опровергаются, и доказательства таможенных органов в виде предоставления ссылок на таможенное законодательство РК, пояснениям ТН ВЭД, справок уполномоченных государственных органов, заключений экспертов таможенного органа и других значимых документов судебными органами не принимаются во внимание, которым не дается должная оценка.

Примечательно, что судами не принимаются во внимание разъяснения Комитета таможенного контроля, уполномоченного органа по вопросам применения таможенного законодательства.

в) дела, связанные с обжалованием уведомлений о погашении задолженности и пени, по признанию незаконным актов камерального контроля - имеется 25 проигрышных гражданских дел: в ДТК по г. Алматы и г. Астана, ДТК по Алматинской, Акмолинской, Атырауской, Актюбинской, Восточно-Казахстанской, Жамбылской, Западно-Казахстанской, Мангистауской, Павлодарской, Кызылординской, Карагандинской, Костанайской и Южно-Казахстанской областях.

Согласно установившейся практике данная категория дел наиболее часто рассматривается судами не в пользу таможенных органов. Основанием для принятия таковых решений, по мнению судов, является неправильное толкование должностными лицами таможенных органов отдельных норм таможенно-го законодательства и налоговых вопросов.

Вместе с тем, существует неодинаковая практика рассмотрения судами требований по обжалованию актов проверок, которые согласно ГПК РК не могут являться предметом спора.

Более того, существенное нарушение сроков, установленных статьей 280

ГПК РК, в соответствии с которыми гражданин и юридическое лицо вправе обратиться в суд с заявлением в течение трех месяцев со дня, когда им стало известно о нарушении их прав, свобод и охраняемых законом интересов. Указанный трехмесячный срок исковой давности и 10-дневный срок обжалования по уведомлениям пропускаются. При этом по факту пропуска срока исковой давности истцы никаких доводов не приводят, в суд с заявлением о его восстановлении не обращаются.

г) по делам, связанным с обжалованием применения таможенными органами резервного метода при определении таможенной стоимости товара, как на момент таможенного оформления, так и после выпуска товара – имеется 7 проигрышных гражданских дел: в ДТК по г.Астана, Актюбинской, Восточно-Казахстанской, Жамбылской и Западно-Казахстанской областях.

Вместе с тем, рассмотрение дел по вопросам таможенной стоимости имеет положительную практику, которая подлежит изучению и направлению в территориальные таможенные органы.

Так, вопросы таможенной стоимости и оспаривания наиболее часто обжалуются в части неправомерного включения в стоимость товара стоимости транспортировки на определенных условиях поставок.

Однако, также существует практика рассмотрения дел в части применения резервного метода таможенной стоимости. Так, обжалование данной категории на разных этапах разрешается в пользу таможенного органа, за исключением единичных фактов.

Так, по одному из указанных дел, исковые требования основаны на том, что применение резервного метода определения таможенной стоимости на образцы товаров является незаконным, поскольку ввезенные товары являются исключительно демонстративными материалами. В связи с этим, таможенный орган должен был истребовать ценовую информацию по образцам продукции и не брать за основу стоимость коммерческого товара за одну единицу измерения.

Доводы истца нашли свое подтверждение, и исковые требования были удовлетворены.

Также по 2-м гражданским делам суд посчитал, что ДТК по г.Астана применил резервный метод по указанию КТК без законных оснований.

д) по делам, связанным с обжалованием взимания таможенными органами экспортных таможенных пошлин с компаний-недропользователей – имеется 5 проигрышных гражданских дел: в ДТК по Актюбинской, Мангистауской, Западно-Казахстанской и Карагандинской областях.

е) по иным делам, связанным с обжалованием действий таможенных органов в сфере таможенного законодательства – имеется 13 проигрышных гражданских дел: в ДТК по Атырауской, Восточно-Казахстанской, Жамбылской, Мангистауской, Павлодарской, Карагандинской и Южно-Казахстанской

областях.

По всем вышеуказанным делам в установленные законом сроки судами были приняты решения. Данные решения судов, практически все, соответствуют требованиям законодательства, являются объективными, грубых нарушений процессуальных и материальных норм права при рассмотрении гражданских дел не было допущено. Между тем, имеются факты, когда надзорная инстанция Верховного Суда РК принятые судебные акты нижестоящих инстанций отменяет, путем вынесения нового решения, что свидетельствует о неправомерности принятых ими актов.

При этом необходимо отметить, что судами разных регионов республики по аналогичным делам принимаются неодинаковые решения.

Кроме того, общая существующая практика показывает, что нарушения, выявляемые подразделениями пост-таможенного контроля, не существенны и в большинстве случаев обжалуются в судебных органах. Основным доводом для обжалования служит двойственность применяемого таможенного законодательства.

Данное положение указывает об отсутствии достаточной обоснованности и полноты доказательной базы при выставлении уведомлений. Предположительно, такое положение дел складывается вследствие низкого качества проверки и подготовки итоговых результатов пост-таможенного контроля. Так судом установлено, что при производстве проверки сотрудниками необоснованно проигнорированы основные справки, документы, свидетельствующие о включении транспортных услуг и транспортных расходов в стоимость и т.д.

Необходимо отметить, что рассмотрение аналогичных дел в разных регионах Республики происходит с различными итогами обжалования. Так в одной области по двум аналогичным делам принимаются совершенно разные решения, которые по существу противоречат между собой.

Указанное также свидетельствует о безосновательности выявляемых нарушений в процессе проверок, проводимых подразделениями пост-таможенного контроля, и отсутствием со стороны судебных органов единого применения законодательства РК.

Между тем, обобщение выявило, что по республике имеется неоднозначная судебная практика по указанным выше гражданским делам. В связи с этим, назрела необходимость в проведении обобщения по единому применению таможенного законодательства, с передачей указанной информации в Верховный Суд РК.

При этом самим таможенным органам следует учитывать выявленные судом нарушения, в целях недопущения их в дальнейшей работе: соблюдение материальных норм права при проведении проверок пост-таможенного контроля и процессуальных норм при выставлении уведомлений в адрес участников внешнеэкономической деятельности, соблюдение сроков рассмотрения

жалоб и их обжалования в суд, в целях пополнения государственного бюджета и недопущения необоснованных возвратов сумм из него.

Э.А. Иовов,
судья Жамбылского областного суда

**Рассмотрение гражданских дел по спорам, вытекающим
из таможенного законодательства
(тезисы)**

В 2010 г. в суды Жамбылской области поступило четыре заявления юридических лиц об обжаловании действий и решений ГУ «Департамент таможенного контроля по Жамбылской области», по которым были возбуждены четыре гражданских дела. Из них одно заявление было оставлено без рассмотрения, три дела рассмотрены с вынесением решений.

Из вынесенных трех решений были обжалованы в вышестоящие судебные инстанции два, при этом одно решение было оставлено без изменения, а одно решение изменено.

Основаниями обращения в суд с заявлениями об обжаловании действий и решений таможенного органа явились результаты проверок, проводимых должностными лицами таможенного органа, и выставляемых на основании актов о проведенных проверках Уведомления о нарушении таможенного законодательства.

Судами Жамбылской области по делам данных категорий выработана определённая судебная практика, защищающая как интересы государства, так и интересы юридических и физических лиц по вопросам налогообложения и перемещения товаров через таможенную границу Республики Казахстан.

Во время изучения гражданских дел по спорам, вытекающим из применения норм налогового и таможенного законодательства, изучалось мнение судей области о сложившейся практике рассмотрения дел данных категорий. При этом судьи выразили согласие с судебной практикой по этим делам, установленной областным судом.

Некоторые проблемы применения таможенного законодательства при рассмотрении дел об оспаривании уведомлений таможенных органов о доначислении налога на добавленную стоимость

Специализированным межрайонным экономическим судом Карагандинской области за 2010 год рассмотрено 10 дел с вынесением решений, из них:

1. По делам об оспаривании уведомлений таможенных органов - 8 дел.
2. По делам об оспаривании решений и действий таможенных органов - 2 дела.

Отмен и изменений решений за 2010 г. по таможенным делам не имеется.

Наибольшее количество рассмотренных дел по таможенным спорам составили категорию по оспариванию уведомлений таможенных органов, вынесенных при проведении плановых проверок участников внешнеэкономической деятельности.

Таможенными органами производились доначисления сумм НДС и пени по товарам, ввезенным на территорию Республики Казахстан «для собственных нужд», по которым суммы НДС при ввозе, согласно норм Налогового Кодекса, фактически не оплачивались, а применялся метод зачета данных сумм НДС.

В соответствии с п. 1 ст. 250 Кодекса РК «О налогах и других обязательных платежах в бюджет», НДС уплачивается методом зачета в порядке, установленном данной статьей Налогового Кодекса, по импорту указанных в данном пункте товаров.

В соответствии с пунктом 1-1 статьи 250 Налогового Кодекса (введен в действие с 01.01.2006 г.) товары, указанные в пункте 1 статьи 250 Налогового Кодекса, ввозятся плательщиками НДС для собственных производственных нужд. Перечень указанных товаров был также утвержден постановлением Правительства РК от 19 марта 2003 года №269.

При проведении проверок таможенными органами было установлено, что ввезенные товары использовались не по ввезенному назначению, были переданы в аренду, в лизинг или проданы другим лицам.

Так, при рассмотрении заявления ТОО «К» об оспаривании уведомления таможенного органа, было установлено, что ввезенный на территорию Республики Казахстан комбайн был оформлен в таможенном отношении методом зачета, т.е. без фактической уплаты НДС, а в дальнейшем был реализован.

Суд, при указанных обстоятельствах, пришел к выводу, что в связи с тем, что заявитель в соответствии с п. 1 ст. 250 НК применил метод зачета НДС, а затем использовал товар не в собственных производственных нуждах (реали-

зовал его), то это влечет для заявителя обложение НДС в общем порядке.

В удовлетворении заявления об отмене уведомления в данной части было отказано. Постановлениями вышестоящих инстанций данное решение оставлено без изменения.

При рассмотрении заявления АО «Караганданейруд» суд установил следующее.

Таможенным органом при проведении проверки неправильно был сделан вывод о том, что ввезенные запасные части заявителем были списаны, в связи с чем, незаконно произведено доначисление НДС.

Судом было установлено, в том числе и при выездном судебном заседании, что ввезенные запасные части заявителем для собственных нужд были установлены в дробильное оборудование, то есть использовались в производственных целях. В связи с этим, суд вынес решение о признании уведомления таможенного органа незаконным в данной части доначисления НДС.

При рассмотрении дел об оспаривании уведомлений таможенных органов по доначислению ими сумм НДС, в соответствии с положениями Контрактов на недропользование, суд обоснованно исходил из норм положения пункта 18 Постановления Верховного Суда Республики Казахстан №5 от 23 июля 2006 года «О судебной практике применения налогового законодательства», согласно которому при решении вопроса о распространении стабильности налогового режима на платежи следует исходить из положений контракта на недропользование. Если согласно условиям контракта недропользователь обязался платить налоги и платежи в соответствии с налоговым законодательством, действующим на дату его подписания, то недропользователь не вправе применять нормы таможенного и налогового законодательства при их изменении, в том числе и в сторону уменьшения ставок.

Так, АО при таможенном оформлении товаров и транспортных средств уплачивались за период с 2005 г. по 2010 г. за таможенное оформление 50/20 евро.

Судом было установлено, что согласно условиям контракта на недропользование от 15 января 1998 года, заключенного между заявителем и уполномоченным государственным органом, таможенные платежи уплачиваются в соответствии с Законом Республики Казахстан «О таможенном деле в Республике Казахстан» от 20 июля 1995 года. В связи с этим, суд посчитал правильным доначисление таможенным органом сумм таможенных платежей и НДС по условиям контракта.

АО «П», у которого таможенным органом была проведена внеплановая проверка по вопросу правомерности представленных ему контрактом льгот по таможенным декларациям.

Как следует из акта проверки, при таможенном оформлении ГТД в таможенном режиме «экспорт» был оформлен товар – сырая нефть (код ТН ВЭД

2709009000), перемещенная в течение с июля по декабрь 2008 года из Республики Казахстан в Китай без уплаты соответствующей таможенной пошлины со ссылкой на условия контракта от 10 декабря 1996 года.

Таможенный орган, доначисляя оспариваемую сумму таможенных пошлин, указал, что условия контракта не содержат положения об освобождении от уплаты вывозных таможенных пошлин при вывозе нефти с таможенной территории Казахстан.

АО «П», оспаривая данное уведомление, считало, что оно имеет гарантированное и охраняемое законодательством право на беспошлинный вывоз нефти, добываемой в рамках контракта, таможенная пошлина на вывозимую нефть, установленная Постановлением Правительства от 15 октября 2005 года и от 08 апреля 2008 года, неприменима к ним вследствие гарантий от изменения законодательства Республики Казахстан, предусмотренных Законами «О нефти», «О недрах и недропользовании», «Об иностранных инвестициях».

Ранее, в этом же суде рассматривалось заявление АО «П» о признании незаконным уведомления №895 от 11 ноября 2008 года о начислении таможенной пошлины и пени. Эти доначисления также были произведены в 2008 году по данному контракту.

Решением суда от 01 апреля 2009 года, оставленным без изменения постановлением коллегии по гражданским делам от 08 мая 2009 года, названный иск был удовлетворен частично, и постановлено признать незаконным и отменить уведомление Департамента таможенного контроля № 895 от 11 ноября 2008 года о погашении задолженности по экспортной пошлине и пени.

Однако, постановлением надзорной коллегии Верховного Суда Республики Казахстан от 23 декабря 2009 года решение суда и постановление коллегии по гражданским делам Карагандинского областного суда от 08 мая 2009 года изменено, в части удовлетворения иска АО «П» к Департаменту таможенного контроля о признании незаконным уведомления №895 от 11 ноября 2008 года о начислении таможенной пошлины и пени и обязанности устранить допущенное нарушение прав и законных интересов отменено с вынесением нового решения об отказе в иске.

Указанные в названном постановлении надзорной коллегии Верховного Суда Республики Казахстан обстоятельства имели прямое отношение и к вновь рассматриваемому спору.

При рассмотрении данного спора судом установлено по аналогии, что в рассматриваемом случае по условиям контракта регулировался вопрос таможенных пошлин в соответствии с таможенным законодательством, действующим на момент возникновения платежных обязательств. А действующим Таможенным кодексом не предусмотрено освобождение от уплаты таможенных пошлин при экспорте сырой нефти, в связи с этим, действия таможенного органа по доначислению таможенных пошлин и пени с выставлением в адрес

заявителя и соответствующего уведомления признаны судом правомерными.

Решение оставлено без изменения вышестоящими инстанциями.

Таким образом, по делам данной категории применение таможенного законодательства проблем не вызывает, дела рассматриваются в установленные сроки.

Необходимо также отметить отсутствие изменений и отмен решений по таможенным спорам за 2010 г.

С.М. Муханбедиярова,

*судья специализированного межрайонного экономического суда
Восточно-Казахстанской области*

Методы определения таможенной стоимости ввозимых товаров

На основании ст.99 Кодекса РК «О таможенном деле в Республике Казахстан», принятого законом РК от 30 июня 2010 года №296, таможенная стоимость товаров, ввозимых на территорию Таможенного союза, определяется в соответствии с Соглашением об определении таможенной стоимости товаров, перемещаемых через таможенную границу таможенного союза (Москва, 25 января 2008 года), с учетом принципов и положений по оценке товаров для таможенных целей Генерального соглашения по тарифам и торговле 1994 года (ГАТТ, 1994).

Таможенная стоимость товаров, ввозимых на таможенную территорию Таможенного союза определяется, если товары фактически пересекли и таможенную границу Таможенного союза и такие товары впервые после пересечения таможенной границы Таможенного союза, помещаются под таможенную процедуру, за исключением таможенной процедуры таможенного транзита. При изменении таможенной процедуры таможенной стоимостью товаров является таможенная стоимость товаров, определенная в соответствии с международным договором Республики Казахстан, регулирующим вопросы определения таможенной стоимости товаров, перемещаемых через таможенную границу Таможенного союза, на день принятия таможенным органом таможенной декларации при их первом помещении под таможенную процедуру после фактического пересечения ими таможенной границы Таможенного союза.

Кодексом РК «О таможенном деле в Республике Казахстан» внесены изменения по методам определения таможенной стоимости ввозимых товаров.

Так, согласно ст.100 Таможенного Кодекса РК таможенная стоимость товаров, ввозимых на таможенную территорию Таможенного союза определяется по стоимости сделки с ввозимыми товарами, по стоимости сделки с идентичными товарами и по стоимости сделки с однородными товарами.

Информация для определения таможенной стоимости товаров по какому-либо из применяемых методов, предусмотренных пунктом 1 настоящей статьи, должна быть подготовлена способом, соответствующим принципам ведения бухгалтерского учета Республики Казахстан. При этом, таможенная стоимость товаров и сведения, относящиеся к её определению, должны основываться на достоверной, количественно определяемой и документально подтвержденной информации, процедура определения таможенной стоимости товаров должна быть общеприменимой, то есть не различаться в зависимости от источников поставки товаров (страны происхождения, вида товаров, участников сделки и другие).

Следует отметить, что Кодекс РК «О таможенном деле в Республике Казахстан» исключает положение о том, что определение уполномоченным органом особенностей применения методов таможенной стоимости товаров является гарантом защиты прав декларанта.

Согласно ст.101 Кодекса РК «О таможенном деле в Республике Казахстан», 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 с дополнительными начислениями, предусмотренными ст.102 настоящего Кодекса.

При этом ценой фактически уплаченной или подлежащей уплате за ввозимые товары, является общая сумма всех платежей за эти товары, осуществленных или подлежащих осуществлению покупателем непосредственно продавцу или в его пользу.

Цена, фактически уплаченная или подлежащая уплате за ввозимые товары, относится к товарам, перемещаемым через таможенную границу Таможенного союза, в связи с чем перевод покупателем продавцу дивидендов или иных подобных платежей в случае, если они не связаны с ввозимыми товарами, не является частью таможенной стоимости.

Согласно ст.103 Кодекса РК «О таможенном деле в Республике Казахстан», для определения таможенной стоимости оцениваемых (ввозимых) товаров по методу по стоимости сделки с идентичными товарами, проданными на том же коммерческом уровне и по существу в том же количестве, что и оцениваемые (ввозимые) товары. В случае невыявления таких продаж, используется стоимость сделки с идентичными товарами, проданными на том же коммерческом уровне, но в иных количествах, а также стоимость сделки с идентичными товарами, проданными на ином коммерческом уровне, но в тех же количествах; стоимость сделки с идентичными товарами, проданными на ином коммерческом уровне, и в иных количествах. При этом информация применяется с проведением соответствующей корректировки стоимости, учитывающей различия в коммерческом уровне продажи и (или) в количестве товаров. Такая коррек-

тировка проводится на основе сведений, документально подтверждающих обоснованность и точность корректировки независимо от того, приводит она к увеличению или уменьшению стоимости сделки с идентичными товарами. При отсутствии таких сведений метод по стоимости сделки с идентичными товарами для целей определения таможенной стоимости не используется.

При применении метода по стоимости сделки с однородными товарами, для определения таможенной стоимости оцениваемых (ввозимых) товаров должна использоваться стоимость сделки с однородными товарами, проданными на том же коммерческом уровне и по существу в том же количестве, что и оцениваемые товары. Если таких продаж не выявлено, используется стоимость сделки с однородными товарами, проданными на том же коммерческом уровне, но в иных количествах, или стоимость сделки с однородными товарами, проданными на ином коммерческом уровне, но в тех же количествах. Также используется стоимость сделки с однородными товарами, проданными на ином коммерческом уровне, в иных количествах.

В силу ст.105 Кодекса РК «О таможенном деле в Республике Казахстан», если оцениваемые (ввозимые) товары или идентичные или однородные им товары продаются на таможенной территории Таможенного союза в том же состоянии, в котором они были ввезены на таможенную территорию Таможенного союза, в качестве основы для определения таможенной стоимости оцениваемых товаров принимается цена единицы товара, по которой наибольшее совокупное количество оцениваемых, идентичных или однородных товаров продается лицам, не являющимся взаимосвязанными с лицами, осуществляющими такую продажу на территории Республики Казахстан в тот же или соответствующий ему период времени, в которой оцениваемые (ввозимые) товары пересекали таможенную границу Таможенного союза, при условии вычета следующих сумм: вознаграждения посреднику; расходы за осуществленные на территории Таможенного союза перевозку, страхование и иные связанные с такими операциями расходы, также суммы таможенных платежей, налогов и иных налогов, подлежащие уплате в связи с ввозом и (или) продажей товаров на территории Республики Казахстан.

Если ни оцениваемые (ввозимые), ни идентичные, ни однородные товары не продаются на таможенной территории Таможенного союза в том же состоянии, в каком они были ввезены на таможенную территорию таможенного союза, по заявлению декларанта, таможенная стоимость ввозимых товаров определяется на основе цены единицы таких товаров, по которой их наибольшее совокупное количество продается после переработки (обработки лицам, не являющимся) взаимосвязанными с лицами, у которых они покупают эти товары на таможенной территории Таможенного союза, при условии вычета стоимости, добавленной в результате переработки.

Вычеты стоимости, добавленной в результате переработки (обработки),

производятся на основе достоверной, количественно определяемой и документально подтвержденной информации, относящейся к стоимости переработки (обработки).

При рассмотрении продаж ввезенных или идентичных или однородных товаров на таможенной территории Таможенного союза не должны приниматься в расчет продажи лицу, которое в связи с производством и поставкой для вывоза на таможенную территорию Таможенного союза прямо или косвенно ввезенных товаров прямо или косвенно, бесплатно или по сниженной цене предоставляет для использования товары и услуги в размере, не включенном в цену, фактически уплаченную или подлежащую уплате за ввозимые товары.

Согласно ст.106 Таможенного кодекса, при определении таможенной стоимости товаров по методу сложения стоимости, в качестве основы применяется расчетная стоимость товаров, которая определяется путем сложения:

1) расходов по изготовлению или приобретению материалов и расходов на производство, а также на иные операции, связанные с производством ввозимых товаров;

2) суммы прибыли и коммерческих и управленческих расходов, эквивалентные той величине, которая обычно учитывается при продаже товаров того же класса или вида, что и оцениваемые товары, которые производятся в стране экспорта для вывоза на таможенную территорию Таможенного союза;

3) стоимости расходов по перевозке (транспортировке) товаров до аэропорта, морского порта или иного места прибытия товаров на таможенную территорию Таможенного союза и по погрузке, разгрузке или перегрузке товаров и проведению иных операций, связанных с их перевозкой (транспортировкой) до аэропорта, морского порта или иного места прибытия товаров на таможенную территорию Таможенного союза; расходы на страхование в связи с операциями, перечисленными выше.

Сумма прибыли и коммерческих и управленческих расходов учитывается в целом и определяется на основе сведений, представленных производителем, или от его имени.

Если таможенный орган определяет сумму прибыли и коммерческих и управленческих расходов на основе имеющихся у него данных, то таможенный орган обязан в письменном виде указать источник таких данных, а также произведенные на их основе расчеты.

При применении резервного метода (ст.107) для определения таможенной стоимости товаров, допускается гибкость при их применении в частности:

- за основу может быть принята стоимость сделки с идентичными или однородными товарами, произведенными в стране иной, чем страна, в которой были произведены ввозимые товары;

- при определении таможенной стоимости ввозимых товаров на основе стоимости сделки с идентичными или иными товарами допускается раз-

умное отклонение от установленных статьями 103, 104 настоящего Кодекса требований о том, что идентичные и однородные товары должны быть проданы для вывоза на таможенную территорию Таможенного союза и ввезены на таможенную территорию Таможенного союза в тот же или соответствующий ему период времени, что и оцениваемые (ввозимые) товары, или не ранее чем за девяносто календарных дней до ввоза ввозимых товаров.

Данная статья также предусматривает, что таможенная стоимость ввозимых товаров, в максимально возможной степени должна основываться на ранее определенных таможенных стоимостях и не должна определяться на основе цены на товары на внутреннем рынке Таможенного союза, произведенные на таможенной территории Таможенного союза; системы, предусматривающей принятие для таможенных целей более высокой из двух альтернативных стоимостей; цены на товары на внутреннем рынке страны вывоза; иных расходов, нежели те, которые подлежат включению в расчетную стоимость товаров при определении таможенной стоимости по методу сложения; цены товаров, поставляемых из страны их вывоза в третьи страны; минимальной таможенной стоимости и произвольной или фиктивной стоимости.

РЕКОМЕНДАЦИИ
международного регионального семинара
«Судебная практика применения налогового и таможенного
законодательства»
(г.Актобе, 17-19 мая 2011 года)

Участники и эксперты международного регионального семинара «Судебная практика применения налогового и таможенного законодательства» выработали следующие рекомендации:

1. Парламенту Республики Казахстан

1. Включить в статью 4 Кодекса Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый Кодекс) принцип приоритетности налогоплательщика («презумпция невиновности налогоплательщика») - все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов).

2. Внести дополнения в законодательство, разрешив судам назначать налоговую проверку за период, по которому произведено начисление оспариваемых налогов, при предоставлении налогоплательщиком документов, не представленных в ходе проведения налоговой проверки данного налогоплательщика. При этом также необходимо внести соответствующие изменения в Налоговый кодекс, а также предусмотреть, что в таком случае срок исковой давности по налоговому обязательству (5 лет) не учитывается.

3. Рассмотреть вопрос внесения изменений в Гражданский процессуальный кодекс Республики Казахстан (ГПК) относительно возврата заявления налогоплательщика (оставление заявления без рассмотрения), в связи с обращением заявителя к компетентному органу о проведении процедуры взаимного согласования, предусмотренной в Конвенциях, заключенных Республикой Казахстан с другими государствами об избежании двойного налогообложения и предотвращении налоговых уклонений относительно налогов на доходы.

4. Рассмотреть возможность внесения изменений в Налоговый Кодекс, которыми должен быть пересмотрен режим начисления пени, поскольку меры обеспечения должны компенсировать убытки государства, но при этом не превышать исчисленный (начисленный) налог.

5. В Налоговом Кодексе должно быть введено понятие налоговой ошибки, которые необходимо разграничить от налогового правонарушения.

6. Налоговые апелляции должны быть организационно отделены от органов налоговой службы, т.е. исключены из прямого подчинения Налогового комитета.

7. Внести изменения в ГПК в части увеличения срока рассмотрения гражданских дел по налоговым спорам до трех месяцев.

8. Унифицировать размер государственной пошлины, уплачиваемой при подаче заявлений об обжаловании уведомлений по результатам налоговой проверки (п.п. 4) п. 1 ст. 535 Налогового Кодекса с размером государственной пошлины, уплачиваемой с жалоб на неправомерные действия государственных органов и их должностных лиц, ущемляющие права юридических лиц (п.п.3) п. 1 ст. 535 Налогового Кодекса и физических лиц (п.п. 2) п. 1 ст. 535 Налого-

вого Кодекса.

9. Включить в налоговое законодательство, в качестве одного из оснований отказа в возврате НДС по оборотам, облагаемым по нулевой ставке, результаты тестирования системы управления рисками (СУР) и аналитические отчеты «Пирамида по поставщикам экспортера».

10. В главу 27 ГПК внести изменения в части сроков рассмотрения налоговых споров в течение 2-х месяцев с момента назначения судебного разбирательства.

11. Рассмотреть вопросы о необходимости создания налоговых судов.

2. Правительству Республики Казахстан

1. Внести изменения, либо уточнить в правилах освобождения от уплаты налога на добавленную стоимость товаров, импортируемых в Республику Казахстан, утвержденных постановлением Правительства Республики Казахстан от 23 декабря 2008 года №1229, а именно:

- следует раскрыть понятие использования товаров не по целевому назначению, либо отдельным пунктом оговорить условия освобождения от уплаты НДС импорта, осуществляемого оптовыми медицинскими складами;

- следует отразить условие о нераспространении требования о наличии государственной регистрации в Республике Казахстан в качестве медицинской техники, изделий медицинского назначения, на комплектующие для производства изделий медицинского назначения, либо исключить такие комплектующие для производства изделий медицинского назначения из п.7 ч.1 ст.255 Налогового Кодекса.

2. В рамках контрактов на проведение разведки и добычи, заключенных между правительством Республики Казахстан и недропользователями, заключаются дополнительные соглашения, которые распространяют свои действия на правоотношения первоначального контракта, что порождает у таможенного органа обязанность возврата таможенных платежей, что негативно отражается на доходной части бюджета. Следует при подписании дополнительных соглашений не предавать им обратной силы.

3. Верховному Суду Республики Казахстан

1. Разъяснить судам, что в целях исчисления срока исковой давности, необходимо в соответствии с Налоговым Кодексом, определить налоговый период для соответствующего вида начисления налога.

Так, например, для КПП налоговым периодом является календарный год, который начинается с 1 января и заканчивается 31 декабря. Соответственно срок исковой давности исчисляется, к примеру, за 2006 год, по окончании 2006 года, т. е. с 1 января 2007 года. Таким образом, 2006 год налоговый орган вправе проверить вплоть до 31 декабря 2011 года.

Учесть, что статьей 46 Налогового Кодекса установлены исключения, например, в случае представления налогоплательщиком (налоговым агентом) дополнительной налоговой отчетности за период, по которому срок исковой давности истекает менее чем через один календарный год, указанный срок исковой давности продлевается в части начисления и (или) пересмотра исчисленной суммы налогов и других обязательных платежей в бюджет на один календарный год (предположим, налогоплательщиком представлена дополнительная декларация по КПП за 2005 год в феврале 2010 года, соответственно

согласно положениям пункта 5 статьи 46 срок исковой давности продлевается до 31 декабря 2011 года).

2. Предусмотреть в Нормативном Постановлении Верховного Суда РК (Нормативное Постановление) вопросы, связанные с выделением из гражданского дела в отдельное производство части уведомления о результатах налоговой проверки в случае, когда налогоплательщиком подано в суд заявление об оспаривании его в полном объеме.

3. Предусмотреть в Нормативном Постановлении, что при применении в Конвенции какой-либо термин, не определенный в Конвенции, имеет то значение, которое ему дано в этот период законодательством Республики Казахстан, применительно к налогам, на которые распространяется Конвенция.

4. Предусмотреть в Нормативном Постановлении, что исполнительный лист не выписывается при решении вопроса о возврате государственной пошлины с государственного органа, поскольку данный вопрос урегулирован статьей 548 Налогового Кодекса.

5. Предусмотреть в Нормативном Постановлении вопросы, связанные с порядком налогообложения нерезидентов при применении норм Конвенции, а именно необходимости правильного оформления сертификатов нерезидента, позволяющие налогоплательщику самостоятельно применять нормы Конвенции.

6. По предписанию относительно налоговой проверки, полагаем, в рамках ГПК невозможно назначение налоговой проверки, в том значении, как указано в Налоговом Кодексе по следующим основаниям:

- запрещается включение в налоговое законодательство норм, регулирующих налоговые отношения, кроме случаев, предусмотренных Налоговым Кодексом;

- в соответствии с ГПК результаты назначенной судом налоговой проверки вновь подлежат оценке в соответствии с ГПК с точки зрения относимости, допустимости и достоверности;

- назначение налоговой проверки судом приведет к неоправданно длительным срокам рассмотрения дела;

- вынесение судом определения в ходе подготовки дела к слушанию по налоговым делам об определении круга документов, предложение о предоставлении документов.

Невыполнение определения является основанием для применения статей 65, 66 ГПК.

7. Департаментами Финансовой полиции направляются в налоговые органы запросы на составление предварительных заключений о сумме причиненного ущерба в отношении неблагонадежных налогоплательщиков, в отношении которых возбуждены уголовные дела по ст.192 УК РК.

Поскольку, в соответствии с Нормативным Постановлением, налогоплательщикам, имеющим признаки лжепредпринимательства, не могут быть начислены налоги, т.к. «... наличие объектов обложения КПП и НДС предполагает предпринимательскую деятельность. Если в действительности реализация товаров, работ, услуг, учтенных по правилам бухгалтерского и налогового учета, не производилась, что имеет место при лжепредпринимательстве, объекты налогообложения отсутствуют. Следовательно, лжепредприятиям не могут быть начислены налоги, что исключает включение их сумм в ущерб, причиненный в результате лжепредпринимательства».

Тогда как данное заключение выносится на основании банковских документов, по причине отсутствия бухгалтерских документов.

Однако суды не принимают к рассмотрению данные заключения и требуют проведения документальных проверок и вынесению по нему уведомления по акту налоговой проверки.

При этом проведение таких проверок затруднительно, так как финансовая отчетность в основном отсутствует, проводится косвенным методом, движение денежных средств отслеживается только по выписке банков.

Кроме того, образуются большие суммы невзыскиваемой недоимки. Недоимку потом мы вынуждены списывать по банкротству, так как у данной категории налогоплательщиков, по которым вносится заключение о причиненной сумме ущерба, должны быть приняты во внимание.

8. Разъяснить судам условия и порядок принятия в качестве допустимого доказательства налогового правонарушения акта налоговой проверки.

9. Рекомендовать судьям при рассмотрении дел об оспаривании уведомлений по результатам налогового контроля руководствоваться предписаниями норм Общей части Налогового Кодекса.

10. Рекомендовать судам при рассмотрении дел по обжалованию уведомлений по актам налоговых проверок применять материальные нормы права, исходя из существ налогового обязательства.

11. Отразить в Нормативном Постановлении, что возврат государственной пошлины, в случае вынесения решения в пользу налогоплательщиков (ст. 110 ГПК РК), может быть осуществлен только в течение трех лет с момента поступления пошлины в бюджет, этот срок является пресекательным (п. 7 ст. 548 Налогового Кодекса), и другие сроки возврата не могут быть применены.

12. Разъяснить правомерность отражения в решении суда ссылки на нормы Налогового Кодекса в обоснование законности действий органа налоговой службы, при отсутствии таких ссылок в акте налоговой проверки.

13. Отразить в Нормативном Постановлении разъяснения:

- касающиеся вопросов налогообложения беспроцентных займов, предоставленных физическими лицами хозяйствующим субъектам;
- по вопросам подтверждения факта нерезидентства при наличии апостилирования сертификатов о нерезидентстве более поздней датой, чем дата выплаты доходов налоговым агентом.

14. Ускорить процесс дальнейшей специализации судов, в связи с чем, образовать специализированные налоговые суды в каждом регионе страны.

15. Выразить свою позицию по спорам, касающимся возврата НДС по оборотам, облагаемым по нулевой ставке, с целью исключения неоднозначной судебной практики и разного толкования норм налогового законодательства.

16. Оценивая возможность применения обеспечительных мер в налоговых спорах, суду необходимо установить следующие факты:

- невозможность налогоплательщика одновременно оплатить предъявленные налоговым органом суммы без ущерба для хозяйственной деятельности;
- достаточность имущества налогоплательщика для взыскания сумм налогов, штрафов и пени в случае отказа в удовлетворении заявления. При этом за основу берутся данные бухгалтерской отчетности, из которых виден ежемес-ячный оборот денежных средств, величина активов налогоплательщика.

По обеспечительным мерам:

10. Согласно ст. 158 ГПК РК обеспечение иска допускается во всяком поло-

жении дела, если непринятие таких мер может затруднить или сделать невозможным исполнение решения суда.

Поскольку налоговые органы являются государственными учреждениями, то непринятие обеспечительных мер ни в коем случае не может затруднить или сделать невозможным исполнение решения суда.

Даже в случае ликвидации государственного учреждения в соответствии с законодательством по обязательствам государственных учреждений отвечает Правительство Республики Казахстан.

11. Подпункт п.п. 5) п. 1 ст. 159 ГПК устанавливает, что мерой по обеспечению заявленных требований может быть приостановление действия оспариваемого акта государственного органа, одновременно определяя исключения из этого правила, акты налогового органа в этот перечень не входят.

Таким образом, заявителем при оспаривании предписания о назначении проверки или уведомления о доначислении налогов, может быть подано заявление об обеспечении заявленных требований и приостановлении действия оспариваемого акта налогового органа.

Поскольку перечень мер по обеспечению иска является открытым, заявитель одновременно с этим вправе требовать и приостановления действия акта налогового органа о приостановлении расходных операций заявителя, принятого в целях реального исполнения оспариваемого в суде уведомления о доначислении налогов. Иначе, к окончанию судебного разбирательства и вступлению решения суда в законную силу, вынесенного в пользу налогоплательщика, производственная деятельность будет длительное время необоснованно парализована приостановлением расходных операций (по акту налогового органа) в обеспечение исполнения оспариваемого уведомления.

В данном случае, необходимо отметить, что у нас имеется действующее Нормативное постановление «Об обеспечительных мерах».

12. В случае, когда сертификат резидентства апостилирован позднее даты выплаты дохода нерезиденту, налоговый агент не вправе самостоятельно применить положения международного договора, поскольку согласно п.1 ст.200 Налогового Кодекса, действовавшего до 01.01.09г., налоговый агент имеет право в момент выплаты доходов нерезиденту самостоятельно применить положения соответствующего международного договора на основании представленного нерезидентом документа, подтверждающего резидентство соответствующего требования п.2 ст.203 НК.

Согласно п.2 ст.203 НК, в целях применения ст.ст.195, 199-201-1 Налогового Кодекса документ, подтверждающий резидентство иностранного лица, принимается налоговым агентом (НО) при выполнении требований, установленных п.п.3-4 п.1 ст.203 НК.

П.п.4 п.1 ст.203 НК предусмотрена дипломатическая или консульская легализация подписи и печати органа, заверившего резидентство нерезидента (документа, подтверждающего резидентство) ... в порядке, установленном законодательством Республики Казахстан или международным договором, одной из сторон которого является Республика Казахстан.

Поскольку консульская легализация согласно нормам международного договора заменена на апостилирование, то требование по апостилированию сертификата резидентства является законным и обязательным.

В этой связи, полагаем необходимым дополнить Нормативное постановление №5 в части разъяснения порядка рассмотрения налоговых споров по дан-

ной категории дел.

13. Предусмотреть в Нормативном Постановлении пункт, предусматривающий порядок налогообложения дохода физического лица от прироста стоимости при реализации имущества, предназначенного для предпринимательской деятельности и находящегося на праве собственности более одного года.

14. В рамках нормативного постановления разъяснить понятие: «Для собственных производственных нужд».

4. Налоговому комитету Министерства финансов Республики Казахстан

1. Принять меры по повышению профессионального уровня сотрудников органов налоговой службы и качества представления интересов налоговой службы в судах.

2. Принять меры по приведению содержания актов налоговой проверки в строгое соответствие с требованиями Налогового Кодекса.

5. Генеральной Прокуратуре Республики Казахстан

1. В рамках предоставленных полномочий проверить законность п.3 Постановления Правительства РК №1234 от 24.12.2008 года.

6. Таможенному комитету Республики Казахстан

1. Повысить ответственность сотрудников таможенных органов по соблюдению норм материального и процессуального права при проведении проверок пост-таможенного контроля и выставления уведомлений в адрес участников внешнеэкономической деятельности.

2. В связи с неоднозначной судебной практикой по гражданским делам по спорам, вытекающим из таможенного законодательства, принять нормативное постановление по единому применению таможенного законодательства.

В целях повышения квалификации судей

1. Подготовить методическое пособие «О технике судебного разбирательства по налоговым спорам»

2. По материалам семинара провести аналогичные семинары на местах:

- для судей;

- для налогоплательщиков;

- для налоговых органов.

3. Подготовить сборник материалов семинара.

Примечание: в рекомендациях учтены все предложения участников семинара и вносятся только для обсуждения.

Содержание

Приветственное слово Председателя Верховного Суда Республики Казахстан Бекназарова Б.А.	3
СЕССИЯ 1. НАЛОГОВОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО. ПРОБЛЕМЫ ПРАВОПРИМЕНЕНИЯ	5
А.С. Жакупова, Налоговое законодательство. Принципы налогообложения.....	5
А.К. Макашева, Налоговое обязательство. Исполнение налогового обязательства.....	13
Е.В. Порохов, Проблемы применения некоторых норм налогового законодательства и перспективы его развития.....	17
Г.А. Макажанова, Обзор судебной практики применения норм налогового законодательства	30
Франческа Верт, Общие вопросы относительно работы финансовых судов в ФРГ	35
Е.Ж. Айтхожин, Налогообложение организаций, осуществляющих деятельность на территориях специальных экономических зон.....	41
А.М. Дербисова, Налоговая проверка. Порядок обжалования актов и действий (бездействия) налоговых органов.....	47
Г.Б. Абдулина, Проблемные вопросы рассмотрения дел в области налогообложения. Порядок налогообложения нерезидентов	51
Б.К. Карешова, Особенности международного налогообложения.....	57
К.Т. Отепов Судебная практика рассмотрения споров по налогообложению недропользователей.....	64
К.К. Исмагулова, Актуальные вопросы судебной практики по налоговым спорам по платежам по возмещению исторических затрат	66
Ф.Г. Курманова, Особенности рассмотрения споров об оспаривании уведомлений по начислению корпоративного подоходного налога.....	70
Г.Ж. Альмагамбетова, Некоторые вопросы исчисления корпоративного подоходного налога,	

налога на добавленную стоимость по сделкам налогоплательщика с контрагентом, признанном лжепредприятием	72
Э.А. Иовов, О судебной практике применения судами Жамбылской области налогового законодательства. Споры по сделкам с лжепредприятиями	85
Г.Т. Ибрагимов, Споры, связанные с лжепредпринимательством	97
М.Т. Ерзаков, Судебная практика по делам о лжепредпринимательстве	102
Франческа Верт, Лжепредприятия в немецком налоговом праве.....	108
В.Ю. Шатов, Судебное обжалование результатов налогового контроля и пределы судейского усмотрения (правомерность выбора для налогоплательщика: судебная практика или налоговое законодательство).....	110
Л.К. Нурмаханова, Вопросы налогообложения беспроцентных займов, предоставленных физическими лицами хозяйствующим субъектам	119
Ш.Ш. Араонов, Рассмотрение споров, вытекающих из налоговых правоотношений	123
Ж.М. Мамбетова, Вопросы правоприменения при оспаривании уведомлений по начислению налога на добавленную стоимость.....	130
Ю.В. Налимова, Земельный налог. Специальный налоговый режим для крестьянских хозяйств	138
СЕССИЯ 2. ПРОЦЕССУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ РАССМОТРЕНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ	144
Е.В. Порохов, Бремя доказывания и доказательства по налоговым спорам	144
М.Б. Абишев, О проблемных вопросах правоприменительной практики и оценки доказательств по спорам, касающимся возврата налога на добавленную стоимость	154
Г.Ж. Альмагамбетова, Требования к судебным актам по налоговым спорам	162
СЕССИЯ 3. ТАМОЖЕННОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО. ПРОБЛЕМЫ ПРАВОПРИМЕНЕНИЯ	167
Р.У. Мамбетов, Контроль товаров и транспортных средств, налог	

на добавленную стоимость по которым оплачен методом зачета	167
А.А. Шайкенова,	
Судебная практика применения норм таможенного законодательства	171
А.Е. Шолимова,	
Проблемы правоприменения при рассмотрении дел с участием таможенных органов по спорам об освобождении от уплаты налога на добавленную стоимость при импорте товаров на таможенную территорию Республики Казахстан	180
Ә.Ә. Әтеміс,	
Применение судебной практики результатов экспертиз по спорам между таможенным органом и декларантами.....	187
М.Б. Абишев,	
О некоторых проблемных вопросах правоприменительной практики по спорам, связанным с применением таможенных ставок в отношении сырой нефти.....	192
Т.А. Толегенов,	
Вопросы применения таможенного законодательства.....	198
С.Е. Мукашева,	
Обобщение практики рассмотрения судебными органами Республики Казахстан гражданских дел с участием таможенных органов Республики Казахстан за 2010 год и 1 квартал 2011 года	205
Э.А. Ивовов,	
Рассмотрение гражданских дел по спорам, вытекающим из таможенного законодательства(тезисы)	211
Ш.Ш. Араонов,	
Некоторые проблемы применения таможенного законодательства при рассмотрении дел об оспаривании уведомлений таможенных органов о доначислении налога на добавленную стоимость	212
С.М. Муханбедиярова,	
Методы определения таможенной стоимости ввозимых товаров.....	215
РЕКОМЕНДАЦИИ международного регионального семинара «Судебная практика применения налогового и таможенного законодательства» (г.Актобе, 17-19 мая 2011 года).....	220