

УДК 330.564.4

МЕМЛЕКЕТТІК КІРІСТЕР ОРГАНДАРЫНЫҢ МӘМІЛЕЛЕРДІ ЖАРАМСЫЗ ДЕП ТАҢУЫ

Галиакбарова Н.А.

ТОО «Arni Com», Алматы қ., natik999@yandex.kz

Түйіндеме. Мәмілелер кодификацияланған көптеген заңнамалық актілермен, атап айтқанда, Қазақстан Республикасының Азаматтық кодексімен (бұдан әрі – ҚР Азаматтық кодексі) реттеледі, ал осы зерттеуде күмәнді мәмілелер туралы сөз болып отырғанын ескерсек, ал субъектілер-мемлекеттік кірістер органдарын тексеретін органдар (бұдан әрі - МКК) Салық кодексіне де (бұдан әрі – ҚР ҰК).

Азаматтық заңнамада да, кәсіпкерлікте де бұл анықтама жоқ. Шартты анықтама ретінде күмәнді мәмілелер OGD кәсіпкерлерді,

қарсы контрагенттерді мәміленің шынымен орындалғанын немесе іс жүзінде қағаз жүзінде бар-жоғын тексере бастағаннан кейін қолданысқа енді. Егер екінші нұсқа орын алса, онда кәсіпкерлерге қосылған құн салығының сомаларын қосымша есептеу түріндегі Санкциялар қолданылды.

Түйінді сөздер: мемлекеттік кірістер органдары, күмәнді операциялар, мәмілелер, қосымша есептеу, қолма-қол ақша, жалған мәмілелер.

ПРИЗНАНИЕ СДЕЛОК НЕДЕЙСТВИТЕЛЬНЫМИ ОРГАНАМИ ГОСУДАРСТВЕННЫХ ДОХОДОВ

Галиакбарова Н.А.

ТОО «Arni Com», г. Алматы, natik999@yandex.kz

Аннотация. Сделки урегулированы множеством законодательных актов, кодифицированными, в частности, Гражданским Кодексом Республики Казахстан (Далее – ГК РК), а учитывая, что в настоящем исследовании идет речь о сомнительных сделках, а субъекты-проверяющие органы это органы государственных доходов (далее - ОGD), то затронут так же и Налоговый Кодекс (далее – НК) РК.

Как в гражданском законодательстве, так и в предпринимательском отсутствует данное определение. Сомнительные сделки как условное

определение вошли в обиход после того, как ОGD стали проверять предпринимателей, встречных контрагентов на предмет того, действительно ли сделка была исполнена, либо она по факту существует просто на бумаге. Если второй вариант имел место, то к предпринимателям применяли санкции в виде доначисления сумм налога на добавленную стоимость.

Ключевые слова: органы государственных доходов, сомнительные операции, сделки, доначисление, обналичивание, фиктивные сделки.

RECOGNITION OF TRANSACTIONS AS INVALID BY THE STATE REVENUE AUTHORITIES

Galiakbarova N.A.

ТОО «Arni Com», Almaty, natik999@yandex.kz

Abstract. Transactions are regulated by a variety of legislative acts, codified, in particular, by the Civil Code of the Republic of Kazakhstan, and given that this study deals with questionable transactions, and the subjects of the audit are the state revenue authorities, the Tax Code is also affected.

There is no such definition in both civil and business legislation. Questionable transactions, as a conditional definition, came into use after the state revenue authorities began checking entrepreneurs and counteragents to see if the transaction had actually been executed, or if it actually existed simply on paper. If the second option took place, then the entrepreneurs were sanctioned in the form of additional amounts of value-added tax.

Keywords: state revenue authorities, questionable transactions, transactions, additional charges, cashing out, fictitious transactions.

DOI 10.61995/bela/2023.2.4

У органов государственных доходов есть право и компетенции на инициирование судебных исков о признании сделок недействительными, если есть сомнения в их подлинности, в соответствии со ст.19 НК РК [1] и по основаниям, предусмотренным в ГК РК (ст. ст.160, 159, 158, 157-1, 157) [2]. Юридические лица, индивидуальные предприниматели, являясь сторонами по гражданским делам, участвуют с органами государственных доходов на равных условиях, руководствуются принципами состязательности сторон. Стороны вправе доказывать состоятельность заключенных сделок в рамках гражданского судопроизводства. При установлении любых фактов совершения сомнительных операций налогоплательщиками, налоговыми органами осуществляется сбор доказательной базы в целях подготовки судебных исков о признании

указанных сделок недействительными. Обстоятельства, которые служат обычно доказательной базой факта осуществления сомнительных операций, следующие:

- совершение операций (сделок) с товарами, работами или услугами (далее – ТРУ), которые по факту не производились (не оказывались) или не могли быть оказаны (произведены) в полном объеме или частично - как указал налогоплательщик (налоговый агент) в первичных документах бухгалтерского учета;

- невозможность реального осуществления со стороны налогоплательщика сделок (операций) с учетом места нахождения имущества, времени, объема трудовых или материальных ресурсов, производственных мощностей (транспортных средств, складских помещений), нужных для выполнения работ, поставки товаров, оказания услуг;

- отсутствие экономической целесообразности совершения сделок, в том числе рассматриваемым контрагентом;

- отсутствие о контрагенте информации (документы, фиксирующие результаты мониторинга, поиска, отбора контрагента, результаты мониторинга рынка соответствующих ТРУ, источников информации о контрагенте, изучения и оценки потенциальных партнеров-контрагентов);

- привлечение субподрядчиков, которые не отражены в документах, предусмотренных законодательством РК о государственных закупках;

- отсутствие любых доказательств о происхождении реализуемых товаров (не подтверждение ввоза товара, либо возникновения товара);

- отсутствие информации у налогоплательщика о наличии необходимого разрешения у контрагента, если заключается сделка в рамках деятельности, требующей соответствующее разрешение;

- отсутствие информации и сведений о

фактическом местонахождении контрагента, а также о местонахождении его производственных и складских, торговых площадей;

- взаимосвязанность участников сделок (контроль юридического лица другим участником сделки, аффилированность);

- является ли первый руководитель/ учредитель/ исполнительный орган юридического лица нерезидентом, который находится за пределами РК, ранее судимым лицом, либо ранее являвшимся учредителем любых неблагонадежных компаний.

В РК значительно выросло количество исков касательно признания сделок недействительными.

Казахстанские налоговые органы направлены на сокращение объемов, так называемых, «обналиченных денежных средств» целью которых является уклонение от уплаты налогов. В целом на практике под удар первыми попадают именно добросовестные контрагенты любых фирм-однодневок. Верховным судом были ранее внесены поправки, которые позволяли защищать законопослушных казахстанских предпринимателей. Из НП ВС РК №4 от 29.06.2017 года под названием «О судебной практике применения налогового законодательства» исключили п.4 и абзац 3 п.6. Указанные нормы гражданским судам позволяли признавать недействительными сделки только лишь на основании полного отсутствия материальных активов у поставщиков.

Теперь же судьи более тщательно должны изучать доказательства, представляемые сторонами. И так же во внимание принимать тот факт, что бизнесмен, который не сдал отчеты по своему имуществу, по земле и транспортным средствам, смог, к примеру, взять уже перечисленные активы в субаренду, аренду, а при этом рабочую силу смог привлечь на основе аутсорсинга. Но ситуация обычно складывается так, что предприниматели находятся в более слабой позиции, а ОГД в более сильной, и так до сих пор.

Хотелось бы отметить, что ст.215 про лжепредпринимательство ранее в 2017 году исключили из УК РК. Законодатель был вынужден решиться на данный шаг, так как зачастую налоговая недоимка взималась именно с добросовестных контрагентов таких лжепредприятий, при этом их учредители от уголовной ответственности уходили.

В тот же год Верховный суд (далее - ВС) РК принимал нормативное постановление №4, на основании которого суды в РК стали практиковать признание сделок недействительными с поставщиками, у которых не было достаточных материальных ресурсов. Вынесенные тогда судебные решения повлекли за собой доначисление значительных сумм КПН, НДС для всех их задействованных контрагентов. Таким образом, вышеуказанные нововведения сменили практикуемые формы борьбы с неправомерным обналичиванием денежных средств. Если же прежде заводили на сомнительных поставщиков уголовные дела в РК, то после внесенных изменений уже стали иски подавать к их контрагентам без фактического проведения досудебного расследования в рамках уголовного дела.

Предприниматели РК придерживаются точки зрения о том, что в результате внесенных изменений на оборот ситуация еще больше обострилась –на сегодняшний день финансовые санкции с еще наибольшей строгостью используют не в отношении мошенников, а именно к действующим представителям бизнеса, обрекая, тем самым, его на банкротство, ликвидацию, разорение, приостановление деятельности.

Проводя анализ мнений предпринимателей по таким налоговым проверкам, выяснено следующее.

Многие компании из-за действий ОГД на грани банкротства, продумывают варианты перейти на рынки соседних стран, то есть, это основательные изменения в деятельности – не просто открытие филиала в другой стране, а именно регистрация нового юридического лица в соответствии с действующим законодательством соответствующего государства.

Некоторые предприниматели сталкивались с тем, что ранее исключили из зачета НДС и расходы из вычетов по КПН по сделкам с так называемыми сомнительными фирмами. ОГД, как считают предприниматели, самовольно расширили собственные полномочия, доначислив большие суммы (на уровне нескольких миллионов тенге). Предприниматели пытаются всегда оспорить действия ОГД в судах, но не всегда к представителям бизнеса прислушиваются, не смотря на принцип равенства сторон и состяза-

тельность процесса. Получается так, что только стоит ОГД получить судебное решение в их пользу, сразу складывается судебная практика, на которую потом ориентируются суды, хотя в РК не прецедентное право. Другие предприниматели на практике сталкивались с тем, что при условии действительных сделок им все равно доначисляли большие суммы налогов так как они оказались во втором или в третьем уровне сделки.

И все-таки, если рассматривать ситуацию с другой стороны незаконное обналичивание денежных средств тоже актуально. И самый распространенный способ реализации данного мероприятия заключается в заключении фиктивных сделок, на теневом финансовом рынке это даже востребованная услуга. Главный фактор повышенного спроса на наличные средства это попытка уйти от оплаты налогов в полном объеме, необходимость выдачи взяток, коммерческий подкуп, отмывание различных нелегальных поступающих доходов (по результатам совершения экономических преступлений, фактической реализации запрещенной деятельности).

Основные претензии предпринимателей к ОГД связаны с тем, что ОГД аргументируют зачастую судебные иски касательно фиктивности гражданско-правовых сделок только лишь какими-то своими предположениями, которые, в свою очередь, базируются на фактическом отсутствии у поставщика активов и малой численности персонала, работающего по трудовым договорам. Суды, несмотря на это, в основном удовлетворяют такие иски, ссылаясь на НП ВС РК №4 [3]. Предприниматели считают, что, в первую очередь, государственные органы должны неукоснительно соблюдать действующее законодательство (например, ч.3 ст.77 Конституции РК, ч.2 ст. 158 ГК РК, ст.8 НК РК и прочее).

ОГД в своей работе руководствуются определением сомнительной операции. Они вывели для себя формулу, что это финансово-хозяйственные операции, совершаемые между налогоплательщиками и их контрагентами без фактического оказания услуг, без фактической поставки товаров, осуществление такой операции с лицами, не указанными в учетных первичных документах (что является мнимой сделкой).

Работники ОГД выявляют признаки совершения таких сомнительных операций в ходе налоговых проверок, в ходе иных форм налогового контроля, при камеральном контроле. Работники ОГД в ходе налоговых проверок осуществляют проверку соблюдения национального налогового законодательства на предмет того, законно ли проведено отнесение расходов на вычеты при определении налогооблагаемого дохода и в зачет сумм НДС. Если есть достаточные основания и доказательства, то ОГД меняют на свое усмотрение суммы вычетов и зачета НДС методом выставленного уведомления на отзыв из зачета приходных ЭСФ или же зачастую актами проверок. Все это происходит без признания сделок недействительными в судебном порядке.

Если вкратце обратиться к налоговому регулированию, то на основании п.3 ст.242 НК РК вычеты производят налогоплательщики по фактически произведенным расходам при наличии документов, которые подтверждают такие расходы, находящиеся во взаимосвязи с их деятельностью, которая направлена на получение дохода. П.1 ст.400 НК РК предусматривает, что сумма НДС, относимого получателем ТРУ в зачет, являющимся при этом плательщиком НДС на основании пп.1) п.1 ст.367 НК РК, это сумма НДС, которая подлежит уплате за полученные ТРУ, если их используют или будут потом использоваться для облагаемого оборота по реализации.

Необходимо для целей налогового учета подтверждать фактическое осуществление финансово-хозяйственных операций между контрагентами и налогоплательщиками. Наличие формально оформленных учетных первичных документов и другой документации не свидетельствует о том, что фактически совершены финансово-хозяйственные операции, как считает ОГД. Наличие товаров (объектов, услуг, работ) также не может в рамках мнимой сделки свидетельствовать об обоснованности сведений, относящихся к налоговому учету, так как такой товар (объекты, услуга, работа) может приобретаться от иных лиц незаконным путем, либо в рамках другой сделки.

Работники профильных подразделений ОГД в случае установления фактов в ходе налоговых

проверок совершения сомнительных операций осуществляют сбор доказательственной базы, составляют акт по ст.158 НК РК. В подтверждение найденных фактов нарушения отечественного налогового законодательства прилагают к актам проверок подтверждающие доказательства:

- данные по импорту - заявления о ввозе товаров и уплате косвенных налогов, декларации на товары;
- счета-фактуры, ЭСФ;
- письма уполномоченных органов о наличии либо отсутствии имущества, необходимого для реализации ТРУ;
- налоговая отчетность налогоплательщиков;
- налоговая отчетность контрагентов налогоплательщиков (декларации с нулевыми показателями, в том числе, либо их отсутствие);
- сведения уполномоченных органов об отсутствии установленных законодательством РК разрешительных документов для реализации ТРУ;
- доказательства, полученные в рамках уголовного либо административного производства, судебные акты;
- письма о движении денежных средств, выданные банками второго уровня;
- акты налоговых обследований;
- сведения уполномоченных органов о нерезидентах, которые имеют отношение к оспариваемым сделкам;
- пояснения руководителей и иных лиц, которые причастны к совершению сделок;
- решение о снятии с регистрационного учета по НДС налогоплательщика в период осуществления финансово-хозяйственных операций;
- первичные и иные документы, оформленные при совершении сделок (недостоверное содержание, либо отсутствие);
- документы по государственным закупкам, которые свидетельствуют об отсутствии в числе лиц контрагента, реализующих ТРУ;
- учредительные документы и иные документы.

Предположения ОГД о том, что невозможно выполнять работы и оказывать услуги, не должны быть основанием для того, чтобы признавать

сделки недействительными в рамках гражданского судопроизводства РК, так как такие подозрения должны исследоваться в порядке реализации уголовного судопроизводства по всем признакам, которые предусмотрены в ст.216 УК РК.

Предпринимателей обязуют предоставлять различные документальные подтверждения, что может расцениваться как незаконное, неправомерное проведение документальных проверок без наличия соответствующего предписания. То есть, получается, что комиссия в нарушение норм НК РК должна проводить полную проверку всех имеющихся бухгалтерских документов по заключенным сделкам, которые она при этом заведомо считает сомнительными. К тому же, наделение членов комиссии правами принимать решения, была ли на самом деле сделка или не было ее, создает, тем самым, острые моменты.

Полагаем, чтобы суметь уберечь любых добросовестных предпринимателей, представителей бизнеса от каких-либо негативных сценариев, следует наиболее четко урегулировать и регламентировать порядок подачи таких исков касательно признания недействительными сделок. Теоретически и логически, ОГД, прежде чем идти с иском в суд, должны озаботиться наличием 100% доказательств наличия факта недействительности сделки. В данном разделе требуется не стандартные общепринятые критерии, а индивидуально проанализированные обстоятельства с учетом вида деятельности и характера сделки. А в некоторых случаях и наличие приговора суда по уголовному делу или постановлением суда.

Еще один вариант осуществления защиты предпринимателей - формирование реестра отечественных предпринимателей с признаком добросовестности. В таком сервисе с технической точки зрения могли бы аккумулироваться необходимые сведения с учетом интеграции из разных баз данных (судебный кабинет, ОГД, кредитное досье, реестр должников и многие другие), предоставлять общую полную информацию о предпринимателях РК. Информацию из такого реестра можно будет применять для проведения оценки рисков в необходимых случаях по взаимоотношениям с контрагентами. Кроме этого, целесообразно внедрить принцип наи-

большей должной осмотрительности, который теоретически предполагает повышение уровня бдительности представителей бизнеса при выборе контрагента, с которым потом работать, заключать сделки, вступать в рабочие взаимоотношения.

Список использованной литературы

1. Кодекс Республики Казахстан от 25 декабря 2017 года № 120-VI «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)» (с изменениями и дополнениями по

состоянию на 01.01.2022 г.)// https://online.zakon.kz/document/?doc_id=36148637#sub_id=0.

2. Гражданский Кодекс Республики Казахстан от 27 декабря 1994 года Общая часть № 268-XIII (с изменениями и дополнениями по состоянию на 12.01.2022 г.)// <https://adilet.zan.kz/rus/docs/K940001000>.

3. Нормативное постановление Верховного Суда Республики Казахстан от 29 июня 2017 года № 4 «О судебной практике применения налогового законодательства» // https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=34935644.