



Дело № 3599-17-00 -2а/2676  
19 июля 2017 года г.Караганды

Судебная коллегия по гражданским делам Карагандинского областного суда в составе:

председательствующего судьи Кнителъ Е.Е.,  
судей коллегии Жунусовой А.Д., Мухамедова А.Ю.,  
при секретаре Хожиной А.,  
с участием прокурора Асембаевой Г.А.,  
представителя заявителя Усенко А.А.(по доверенности от 14.03.2017г.),  
представителя Департамента государственных доходов по Карагандинской области Балгужиной А.С. (по доверенности от 05.01.2017г.),  
представителя третьего лица Лобовой Т.С. (по доверенности от 12.04.2017 г.),

рассмотрев в открытом судебном заседании в зале суда с применением аудио-, видео записи процесса гражданское дело по заявлению ТОО «Эталон Экспорт» к РГУ «Департамент государственных доходов по Карагандинской области Комитета государственных доходов Министерства финансов Республики Казахстан» о признании незаконным и отмены уведомления по результатам налоговой проверки №2251 от 14.02.2017 года в части не подтверждения к возврату суммы налога 7 525 502 тенге, начислении пени 1 839 882 тенге, поступившее по апелляционной жалобе РГУ «Департамент государственных доходов по Карагандинской области Комитета государственных доходов Министерства финансов Республики Казахстан» и по апелляционному протесту участвующего по делу прокурора на решение Специализированного межрайонного экономического суда Карагандинской области от 05 мая 2017 года,

У С Т А Н О В И Л А:

ТОО «Эталон Экспорт» обратившись в суд (с учетом заявления об уточнении иска), просит признать незаконным и отменить уведомление РГУ «Департамент государственных доходов по Карагандинской области Комитета государственных доходов Министерства финансов Республики Казахстан» (далее – Департамент) по результатам налоговой проверки №2251 от 14.02.2017 года в части не подтверждения к возврату суммы налога 7 525 502 тенге и начислении пени 1 839 882 тенге.

Свои требования мотивирует тем, что по результатам проверки установлено излишне возвращенная сумма НДС 7 525 502 тенге с начислением пени 1 839 882 тенге, в том, числе за 1 квартал 2014 года - 7 033 687 тенге, пени 1719 640 тенге, за 2 квартал 2014 года - 491 815 тенге, пени 120 242 тенге и им следует перечислить указанные суммы в бюджет. Эти выводы проверки считают незаконными по той причине, что период 01 января 2014 года по 30 июня 2014 года ранее был проверен, результат проверки отражен в акте налоговой проверки № 239 от 05 мая 2015 года.

Считают, что исходя из анализа двух актов проверки №239 от 05 мая 2015 года и №2251 от 14 февраля 2017 года расчет неподтвержденной суммы НДС по результатам применения СУР произведен разными способами, при этом расчет неподтвержденной суммы НДС по акту №2251 от 14 февраля 2017 года не отвечает принципам налогового законодательства и прямо нарушает законные права на получение ранее подтвержденного налоговой проверкой превышения НДС. Примененный расчет в акте №2251 от 14 февраля 2017 года в пункте 2.13 по определению наименьшей суммы НДС отнесенной в зачет 7 525 502 тенге, в том, числе: за 1 квартал 2014 года - 7 033 687 тенге, за 2 квартал 2014 года - 491 815 тенге, на основании Правила СУР в целях подтверждения суммы превышения НДС, предъявленной к возврату, утвержденного постановлением №273 от 27 марта 2013 года противоречит нормам налогового законодательства, а именно статье 266 Налогового кодекса, согласно которому превышение суммы НДС, является отрицательная разница относимого в зачет, над суммой начисленного налога, статье 269 Налогового кодекса, в соответствии с которым налоговым периодом по налогу на добавленную стоимость является календарный квартал, а согласно пункту 3 статьи 256 Налогового кодекса НДС относится в зачет в том налоговом периоде, в котором получены товары, работы, услуги и также пункту 1 статьи 272 Налогового кодекса по которому налогоплательщику возврату из бюджета подлежит: превышение суммы налога на добавленную стоимость, относимого в зачет, над суммой начисленного налога, сложившееся по декларации нарастающим итогом на конец отчетного налогового периода, в порядке, установленном статьями 273 и 274 настоящего Кодекса. Исходя из указанных норм, превышение НДС образуется в том налоговом периоде, где создается отрицательная разница между суммой НДС отнесенной в зачет, над суммой начисленного налога. Периодом исчисления

превышения НДС является календарный квартал, иного способа определения налогового периода для исчисления превышения НДС, а соответственно и сумм НДС относимых в зачет, налоговым законодательством не предусмотрено. Вопреки всем нормам действующего законодательства ДГД при проведении проверки №2251 от 14 февраля 2017 года неверно применены Правила СУР, отраженные в пункте 2.13. акта проверки. ДГД при определении наименьшей суммы НДС отнесенной в зачет 7 525 502 тенге, приняты во внимание суммы НДС, отнесенные в зачет только по поставщикам 3-го уровня, а именно: по 1 кварталу 2014 года сумма НДС - 7 033 687 тенге набирается исходя из следующих поставщиков: 3 уровень ТОО «Рамис КЗ» - 4 190 007 тенге; 3 уровень ТОО «Агро-Капитал КЗ» - 1 414 113 тенге; 3 уровень ТОО «Азия Миллинг» - 1 160 074 тенге; 3 уровень ТОО «Акнар ТС» - 269 493 тенге. При этом ДГД не принято во внимание, что все эти 4 поставщика 3-го уровня являются поставщиками ТОО фирма «Акнар», при этом, поставщиком 1-го уровня ТОО «Эталон ЛТД» сумма НДС, отнесенная в зачет от ТОО фирма «Акнар» составила всего 143 278 тенге. Также все выше перечисленные поставщики отражены в акте №239 от 05 мая 2015 года, при этом сумма НДС не подтвержденная к возврату составила всего 496 669 тенге, что соответствует правильности определения наименьшей суммы НДС отнесенной в зачет.

По 2 кварталу 2014 года сумма НДС - 491 815 тенге набирается исходя из следующих поставщиков: 3 уровень ТОО «Азия Миллинг» - 4 259 тенге; 3 уровень ТОО «Акнар ТС» - 249 445 тенге; 3 уровень ТОО «Центрально-Казахстанский Элеватор» - 238 111 тенге. ДГД не принято во внимание, что сумма НДС по данным поставщикам уже были проверены и не подтверждены к возврату, соответственно не возвращены по ранее проведенной проверке №239 от 05 мая 2015 года, что подтверждено направленными запросами в пункте 2.11. указанного акта проверки: ОАНДС-239-6 от 14 апреля 2015 года УГД по Октябрьскому району ТОО «Акнар ТС» по взаиморасчетам с ТОО фирма «Акнар» ответ не получен, сумма расхождения НДС 518 938 тенге; ОАНДС-239-5 от 08 апреля 2015 года УГД по району им.Казыбек би ТОО «Инициатив» по взаиморасчетам с ТОО «Азия Миллинг» ответ не получен, сумма расхождения НДС - 1 164 333 тенге; ТОО «Центрально-Казахстанский Элеватор» не подтвержден без запроса. Всего за 2 квартал 2014 года по результатам проверки №239 от 05 мая 2015 года при применении СУР не подтверждено 1 345 530 тенге, куда входят все поставщики, указанные в пункте 2.13. акта №2251 от 14 февраля 2017 года. Потому, по мнению заявителя,, наименьшая сумма НДС при применении Правил СУР за периоды 1 и 2 квартала 2014 года для рассмотрения по результатам проверки №2251, должна была составлять всего 651 415 тенге, но никак 7 525 502 тенге. При этом сумма НДС 491 815 тенге за 2 квартал 2014 года, ранее уже не подтверждена к возврату и не возвращена из бюджета, что отражено в акте №239 от 05 мая 2015

года, соответственно не подлежит перечислению в бюджет. Потому им непонятно, на каком основании от них требуют заплатить данную сумму в бюджет.

Считают, что в случае исполнения уведомления № 2251 от 14 февраля 2017 года и оплаты в бюджет суммы НДС 7 525 502 тенге и пени 1 839 882 тенге, при следующем предоставлении требования только за 1 квартал 2014 года, Департамент будет обязан вернуть обратно сумму НДС 7 033 687 тенге, так как нарушения налогового законодательства в части применения Правил СУР не превысят 496 669 тенге, что является аналогичным результатом проведенной проверки №239 от 05 мая 2015 года. При этом в случае обратного возврата сумм НДС по представленному требованию, законодательством не предусмотрено возврат уплаченной суммы пени.

Решением суда от 05 мая 2017 года заявление ТОО «Эталон Экспорт» удовлетворено. Признано незаконным и отменено уведомление по результатам налоговой проверки №2251 от 14.02.2017 года в части не подтверждения к возврату суммы налога 7 525 502 тенге, начислении пени 1 839 882 тенге, вынесенного Департаментом. ТОО «Эталон Экспорт» (далее – ТОО) возвращена из местного бюджета гос.пошлина 93 654 тенге.

В апелляционной жалобе Департамент просит решение суда отменить, вынести новое решение, в удовлетворении иска отказать в полном объеме. Указывает, что судом не принято во внимание, что согласно проведенного камерального контроля Комитетом государственных доходов Министерства финансов Республики Казахстан (далее – Комитет) акта тематической налоговой проверки №239 от 05.05.2015г. в отношении заявителя были выявлены нарушения у поставщиков различного уровня на сумму 7 525 502 тенге. В связи с чем, на основании письма от 23.11.2016г. Комитета, для проведения внеплановой тематической проверки по требованию заявителя о возврате превышения НДС за 3 квартал 2016г. (за период с 01.01.2014г. по 30.09.2016г.) в состав лиц, производящих проверку, привлечен специалист Департамента государственных доходов по Акмолинской области Галиев А.С. По результатам внеплановой проверки установлена излишне возвращенная сумма НДС в размере 7 525 502 тенге с начислением пени 1 839 882 тенге, в том, числе за 1 квартал 2014 года - 7 033 687 тенге, пени 1719 640 тенге, за 2 квартал 2014 года - 491 815 тенге, пени 120 242 тенге. При этом наименьшая сумма определялась в соответствии с Правилами применения системы управления рисками в целях подтверждения суммы превышения налога на добавленную стоимость, предъявленной к возврату, утвержденного постановлением Правительства Республики Казахстан от 27 марта 2013 года за №279 (далее – Правила СУР), согласно п.12.

Апеллянт считает, что при принятии решения судом первой инстанции не объективно принято во внимание понятие положения п.12 Правил СУР. Данным

пунктом не предусмотрено деление наименьшей суммы НДС не подлежащей возврату по отдельным налоговым периодам. Согласно ст.269 Налогового кодекса налоговым периодом по НДС является календарный квартал, положение которой предусмотрено лишь для предоставления налоговой отчетности. Наименьшая из сумм НДС, отнесенных в зачет от поставщиков товаров, работ, услуг не подлежащая возврату за налоговый период, по которому представлена декларация по НДС с указанием требования о возврате превышения НДС, т.е. с 01.01.2014г. по 30.06.2014г. определена в совокупности за проверяемый период согласно аналитическому отчету пирамида по поставщикам, сформированного на основании представленного требования о возврате превышения НДС (ФНО 300.00), в порядке п.12 вышеназванных Правил СУР, а так же п.1,2 ст.635 Налогового кодекса.

В апелляционном протесте решение суда участвующий по делу прокурор просит отменить, в удовлетворении искового заявления отказать, по основаниям аналогичным в апелляционной жалобе.

В судебном заседании коллегии представителем Департамента были поддержаны доводы апелляционной жалобы.

Представители заявителя и третьего лица с доводами апелляционной жалобы и протеста не согласны, просят решение суда оставить без изменения.

Изучив материалы дела, доводы апелляционной жалобы и протеста, заслушав пояснения представителей, заключение прокурора, полагавшего решение суда отменить, коллегия признает состоявшееся решение суда первой инстанции подлежащим оставлению без изменения по следующим основаниям.

При рассмотрении дела суд первой инстанции правильно определил и выяснил круг обстоятельств, имеющих значение для разрешения дела, принял предусмотренные законом меры к проверке доказательств с учетом требований норм материального и процессуального права, подлежащих применению по данному делу.

Доводы Департамента и прокурора, изложенные в апелляционной жалобе и протесте, были предметом рассмотрения в ходе разбирательства в суде первой инстанции, которым была дана надлежащая правовая оценка, новые доводы не были приведены апеллянтами в апелляционной жалобе и протесте.

Так, судом первой инстанции было установлено, что ТОО является экспортером товаров (муки).

На основании требования заявителя от 29 ноября 2016 года о возврате НДС за 3 квартал 2016 года согласно предписанию №2251 от 30 ноября 2016 года была проведена в ТОО тематическая проверка за период с 01 января 2014 года по 20 сентября 2016 года.

По результатам проверки составлен акт №2251 от 14 февраля 2017 года и выставлено уведомление о не подтверждении превышение суммы налога на добавленную стоимость, относимого в зачет, над суммой начисленного налога

на сумму 47 436 329 тенге и о сумме превышение суммы налога на добавленную стоимость, возвращенной из бюджета и не подтвержденная к возврату на сумму 7 525 502 тенге и начисленной пени 1 839 882 тенге.

ТОО настоящим заявлением фактически оспаривает уведомление в части не подтверждения к возврату суммы НДС 7 525 502 тенге и начисленной пени 1 839 882 тенге.

Из акта проверки (страница 90 – 107) в пункте 2.13. усматривается, что ранее возвращенная из бюджета и не подтвержденная к возврату сумма НДС 7 525 502 тенге, в том числе за 1 квартал 2014 года - 7 033 687 тенге, за 2 квартал 2014 года - 491 815 тенге, установлена на основании письма Комитета от 23 ноября 2016 года за №КГД-08-3\28936-И «О проведении внеплановых тематических налоговых проверок».

В письме Комитета от 23 ноября 2016 года за №КГД-08-3\28936-И указывается, что в соответствии в поручением Министра финансов Республики Казахстан проведен выборочный анализ завершенных проверок по подтверждению достоверности суммы НДС, предъявленных к возврату предприятиями «прочей» экономики, по результатам которого установлено несоблюдение применения Правил СУР по 30 экспортерам, в частности не направлены запросы на устранение нарушения 1) при наличии расхождений по взаиморасчетам между поставщиками различных уровней; 2) при наличии в цепочке поставщиков снятых с учета по НДС «в т.ч. ликвидированных, бездействующих, банкротов) и лжепредприятий. В Приложенном списке по Карагандинской области указаны 3 проверки, в том числе и по ТОО «Эталон Экспорт».

При оценке данных обстоятельств, представленных в суд доказательств, из анализа акта №2251 от 14 февраля 2017 года оспариваемой проверки коллегия находит обоснованным вывод суда первой инстанции о том, что Департаментом не правильно были применены требования Правил СУР при проведении повторной проверки по следующим основаниям.

Названным Правилами СУР предусмотрено, что их положения применяются исключительно при проведении тематических проверок по подтверждению достоверности суммы НДС, предъявленных к возврату на основании требования о возврате, указанного в декларации по НДС.

При проведении проверок по возврату суммы НДС, согласно положениям названных Правил СУР, в отношении налогоплательщиков, отнесенных к категории налогоплательщиков, находящихся в зоне риска, налоговый орган формирует аналитический отчет «Пирамида по поставщикам» по поставщикам товаров, работ, услуг (пункт 8 Правила СУР).

Согласно пункту 12 названных Правил СУР, в случаях выявления по результатам аналитического отчета у поставщиков товаров, работ, услуг нарушений налогового законодательства, возврат суммы превышения НДС

производится в пределах предъявленных сумм, уменьшенных на суммы превышения НДС, приходящиеся на поставщиков, у которых установлены нарушения налогового законодательства, в том числе с учетом положений статьи 635 Налогового кодекса (Порядок проведения тематических проверок на основании требования налогоплательщика в декларации по налогу на добавленную стоимость по подтверждению достоверности сумм налога на добавленную стоимость, предъявленных к возврату).

Пунктом 8 статьи 635 Налогового кодекса предусмотрено, что решение о назначении обязательной встречной проверки поставщика и (или) направлении запроса в орган налоговой службы о подтверждении достоверности сумм налога на добавленную стоимость на основании налоговой отчетности крупных налогоплательщиков, подлежащих мониторингу, принимается по тем непосредственным поставщикам проверяемого налогоплательщика, по которым выявлены расхождения по результатам анализа аналитического отчета «Пирамида». Для целей настоящей статьи аналитический отчет «Пирамида» – это результаты контроля, осуществляемого налоговыми органами на основе изучения и анализа представленной налогоплательщиком (налоговым агентом) налоговой отчетности по налогу на добавленную стоимость.

Коллегия находит обоснованным вывод суда первой инстанции о том, что в спорном случае, в части повторной проверки ранее проверенного периода (1 и 2 квартал 2014 года) проверяющим не правильно были применены требования пункта 12 названных Правил СУР по определению наименьшей суммы НДС отнесенной в зачет путем суммирования двух кварталов (1 и 2 квартал 2014 года) вопреки требованиям статьи 269 Налогового кодекса, согласно которому налоговым периодом по НДС является календарный квартал.

Так как, согласно статье 269 Налогового кодекса, налоговым периодом по налогу на добавленную стоимость является календарный квартал.

Согласно пункту 12 Правила СУР, сумма превышения НДС, подлежащая возврату, определяется в следующем порядке:

1) устанавливается наименьшая из сумм НДС, отнесенных в зачет поставщиками товаров, работ, услуг, начиная от каждого налогоплательщика, по которому установлены нарушения налогового законодательства, до налогоплательщика, представившего [требование](#) о возврате;

2) устанавливается наименьшая из следующих сумм:

суммы НДС, суммарно сложившейся из сумм НДС, определенных в соответствии с подпунктом 1) настоящего пункта,

и суммы НДС, отнесенной в зачет налогоплательщиком, представившим [требование](#) о возврате, от непосредственного поставщика;

3) из предъявленной к возврату суммы превышения НДС вычитаются суммы НДС, определенные в порядке, указанном в подпункте 2) настоящего пункта.

А в соответствии с подпунктом 1) настоящего пункта в случаях выявления по результатам аналитического отчета у поставщиков товаров, работ, услуг нарушений налогового законодательства, возврат суммы превышения НДС производится в пределах предъявленных сумм, уменьшенных на суммы превышения НДС, приходящиеся на поставщиков товаров, работ, услуг, у которых установлены нарушения налогового законодательства, в том числе с учетом положений [статьи 635](#) Налогового кодекса, а также при наличии фактов: расхождения между сведениями, отраженными в налоговой отчетности по НДС у поставщика, включая [реестр](#) счетов-фактур по реализованным товарам, работам, услугам, и сведениями в реестре счетов-фактур покупателя по приобретенным им товарам, работам, услугам.

Коллегия находит обоснованным принятие во внимание судом первой инстанции, что в пункте 12 СУР не предусмотрено суммирование НДС отдельных кварталов в одну сумму путем объединения кварталов по НДС.

Коллегия находит обоснованными доводы специалиста Департамента Каскатаева А.С. о том, что методика применения положений СУР определяет формирование «пирамиды поставщиков» согласно Приложению СУР и определение наименьшей суммы НДС в соответствии с требованиями пункта 12 СУР отдельно по кварталам суммарно сложившихся НДС, то есть объединением сумм по каждому кварталу, а не объединением кварталов, как в спорном случае фактически было сделано специалистом Галиевым А.С. при проведении проверки, что противоречит положениям пункта 3 статьи 256, статьи 269, пункту 1 статьи 272 Налогового кодекса.

Комитетом в вышеназванном письме, хотя указывалось о выявленном ими нарушении вследствие неправильного применения СУР, но не давалась разъяснение касательно толкования положения пункта 12 СУР и методики определения наименьшей суммы НДС путем объединения суммарно всех кварталов.

При рассмотрении спора судом первой инстанции было принято во внимание, что на основании вышеназванного письма Комитета были повторно проверены указанные в нем другие два предприятия в Караганде, а именно ТОО «Ынтымақ Бірлік» и ТОО «ImexAgroTrade», по которым проверяющими были специалисты из УГД г. Экибастуза и ДГД Жамбылской области. Однако, при идентичности ситуации во всех трех предприятиях, по указанным двум предприятиям проверяющими положения СУР были истолкованы аналогично специалистам при первой проверке в 2015 году, то есть отдельно по кварталам, а не объединением кварталов.

Судом первой инстанции обоснованно учтено, что актом №239 от 05 марта 2015 года спорная сумма НДС была подтверждена, и она возвращена налогоплательщику, результаты указанной проверки никем не оспорены и не аннулированы.



Коллегия, так же как и суд первой инстанции, принимает во внимание доводы ТОО о том, что в случае исполнения ими уведомления № 2251 от 14 февраля 2017 года и оплаты в бюджет суммы НДС 7 525 502 и пени 1 839 882 тенге, при следующем предоставлении требования о возврате НДС только за 1 квартал 2014 года, Департамент будет обязан вернуть обратно сумму НДС 7 033 687 тенге, так как нарушения налогового законодательства в части применения Правил СУР не превысят 496 669 тенге, что является аналогичным результатом проведенной проверки №239 от 05 мая 2015 года. При этом в случае обратного возврата сумм НДС по представленному требованию, законодательством не предусмотрено возврат уплаченной суммы пени.

Доводы апелланта о том, что наименьшая из сумм НДС, отнесенных в зачет от поставщиков товаров, работ, услуг не подлежащая возврату за налоговый период, по которому представлена декларация по НДС с указанием требования о возврате превышения НДС, т.е. с 01.01.2014г. по 30.06.2014г. определена в совокупности за проверяемый период согласно аналитическому отчету пирамида по поставщикам, сформированного на основании представленного требования ТОО о возврате превышения НДС, коллегия находит не состоятельными, т.к. из акта проверки № 2251 от 14 февраля 2017 года, апелляционной жалобы, усматривается суммирование Департаментом сумм только по двум кварталам 1 и 2 квартал 2014года, отсутствует 3 и 4 квартал 2014г., в то время как заявление о возврате превышения НДС было подано ТОО за весь 2014г. (за 1,2,3 и 4 квартал).

При таких обстоятельствах, коллегия находит обоснованным вывод суда первой инстанции об удовлетворении искового заявления ТОО «Эталон Экспорт».

С учетом изложенного, коллегия приходит к выводу об отсутствии оснований, предусмотренных статьями 427-428 ГПК, для внесения изменений в судебный акт либо его отмены, в связи с чем, апелляционная жалоба и протест удовлетворению не подлежат.

Руководствуясь п.п. 1) статьи 424 ГПК Республики Казахстан, коллегия

#### ПОСТАНОВИЛА:

Решение Специализированного межрайонного экономического суда Карагандинской области от 05 мая 2017 года по данному делу - оставить без изменения, апелляционную жалобу РГУ «Департамент государственных доходов по Карагандинской области Комитета государственных доходов Министерства финансов Республики Казахстан» и апелляционный протест участвующего по делу прокурора - оставить без удовлетворения.

Постановление суда апелляционной инстанции вступает в законную силу со дня его оглашения и может быть пересмотрено в кассационном порядке

Верховным Судом Республики Казахстан в порядке, установленном главой 54  
ГПК.

Председательствующий: Е.Е.Кнителъ

Судьи коллегии: А.Д.Жунусова

А.Ю.Мухамедов

Копия верна

Судья: Е.Е.Кнителъ

