



LT in Focus

Обзор практики по  
камеральному контролю  
зима | 2021

Январь 2021



MAKING AN  
IMPACT THAT  
MATTERS  
*since 1845*

## Мы держим руку на пульсе Вашего бизнеса

Уважаемые друзья,

В последнее время, ввиду невозможности проведения выездных налоговых проверок, участились случаи выставления уведомлений по результатам камерального контроля. Мы заметили некоторые тенденции в вопросах, которые привлекают внимание налоговых органов, которыми хотели бы поделиться с Вами в это выпуске.

Мы рады предложить Вашему вниманию настоящий обзор практики по камеральному, которая потенциально может иметь влияние на различные аспекты Вашего бизнеса. Мы будем рады более детально обсудить с Вами любые вопросы, рассмотренные нами в [LT in Focus](#), а также все самые последние тенденции судебной практики по налоговым и иным вопросам, включая инвестиционные споры

С уважением,

Группа по разрешению споров

# Налоговые споры





## ПУ в силу присутствия персонала

По результатам камерального контроля налоговые органы выявили нарушения по необоснованному применению полного освобождения от удержания налога с дохода юридического лица-нерезидента (далее – «КПН у источника») в нарушение п. 4, ст. 212 НК РК (при выявлении факта образования нерезидентом в Республике Казахстан постоянного учреждения) (далее – «ПУ»). Согласно имеющейся практике, наличие ПУ утверждается налоговыми органами на основании присутствия персонала нерезидента на проектах в РК свыше установленного срока – 183 дня.

Данная практика довольно часто применяется к нефтесервисным компаниям, которые, среди прочего, предоставляют услуги по предоставлению и монтажу оборудования и обучению персонала. Избежать такой ситуации может структурирование привлечения персонала посредством договорной структуры (договоры о предоставлении персонала).

## Решение Специализированного межрайонного экономического суда города Астаны от 8 мая 2019 года

РГУ «Управление государственных доходов по Есильскому району ДГД по г.Нур-Султан» (Астана) выставило Уведомления об устранении нарушений, выявленных органами государственных доходов по результатам камерального контроля в отношении ТОО «Н».

При выплате доходов ООО «М», ТОО «Н» не удерживало казахстанский корпоративный подоходный налог, полагая, что в соответствии с положениями Конвенции между Правительством Республики Казахстан и Правительством Российской Федерации «Об устранении двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доход и капитал» от 18 октября 1996 года эти доходы подлежали обложению в Российской Федерации.

По результатам вынесенного решения налоговыми органами Восточно-Казахстанской области от 23 января 2013 года деятельность нерезидента ООО «М» привела к образованию постоянного учреждения на территории Республики Казахстан. По мнению Управления, Компания в нарушение

пункта 4 статьи 212 Налогового кодекса от 10 декабря 2008 года необоснованно применила полное освобождение от удержания налога с доходов юридического лица - нерезидента, то есть при выявлении факта образования постоянного учреждения нерезидента в Республике Казахстан. Данное нарушение касается резидента Российской Федерации ООО «М». По информации, представленной Управлением в устном порядке, в 2008-2012 годах ООО «М» выполняло подрядные работы для АО «В» в Восточно-Казахстанской области. По данному проекту срок выполнения работ превысил двенадцатимесячный период.

Учитывая изложенное, Управление посчитало, что теперь ООО «М» по всем своим проектам в Казахстане не может применять положения Конвенции.

При вынесении решения суд руководствовался пунктом 1 статьи 191 НК РК, согласно которому, При оказании услуг, выполнении работ на территории Республики Казахстан постоянным учреждением признается место оказания услуг, выполнения работ через служащих или другой персонал, нанятый нерезидентом для таких целей, если деятельность такого характера продолжается на территории Республики Казахстан более ста восьмидесяти трех календарных дней в пределах любого последовательного двенадцатимесячного периода с даты начала осуществления предпринимательской деятельности в рамках одного проекта или связанных проектов.

По итогам рассмотрения спора, суд принял решение в пользу налогового органа.

## Новая практика

### Доначисление КПН на разницу между доходом, обложенным КПН и доходом, с которого выплачены дивиденды

Согласно последней практике налоговых органов, предполагаемая заниженная сумма доходов нерезидента исчисляется исходя из величины налогооблагаемого дохода Компании за минусом исчисленного корпоративного подоходного налога согласно формам 100.00 Компании (декларации по КПН);

Сумма потенциального занижения удержанного подоходного налога у источника выплаты исчисляется по ставке 15%.

Необходимо отметить, что согласно пункту 1 статьи 1 Налогового кодекса РК, определение «дивиденды» включает, среди прочего, распределение чистого дохода компании или его части между участниками компании. Согласно статье 40 Закона «О Товариществах с ограниченной и дополнительной ответственностью», начисление и выплата дивидендов производится с чистого дохода компании на основании решения учредителя.

В Казахстане законодательством не дано определение понятия «чистый доход» и, следовательно, необходимо опираться на общепринятую практику понимания чистого дохода. Под чистым доходом, полученным от предпринимательской деятельности, принято понимать прибыль за вычетом расходов, связанных с ее осуществлением, а также налоговых платежей и иных обязательств.

Согласно статье 190 Налогового кодекса РК, налоговый учет налогоплательщика ведется в соответствии с бухгалтерским учетом, однако, ведение налогового учета может существенно отличаться от данных бухгалтерского учета ввиду положений Налогового кодекса РК (например, поскольку Налоговым кодексом РК предусмотрен ряд освобождений от уплаты налогов, а также иной порядок ведения налогового учета, отличного от бухгалтерского учета).

Соответственно, у налогоплательщиков могут быть существенные различия между чистым доходом по данным КПН декларации и финансовой отчетности, и какие-либо расхождения в связи с этим не влияют на определение обязательств по КПН у источника выплаты по доходам в виде дивидендов. Таким образом, законодательством не предусмотрена какая-либо связь между чистым доходом и налогооблагаемым доходом налогоплательщика (с которого уплачивается подоходный налог у © 2021 ТОО «Делойт ТСФ». Все права защищены.

источника выплаты).

В этой связи, учитывая положения Налогового кодекса РК в части определения чистого дохода налогоплательщиков, величины налогооблагаемого дохода (или чистого дохода) налогоплательщика, отраженных в КПН декларации, не являются основанием для определения потенциального КПН у источника выплаты по доходам нерезидентов в виде дивидендов.

Согласно письму Министерства Национальной Экономики № 03-19/233 от 18.01.2021, принимая во внимание, что налоговый учет основывается на данных бухгалтерского учета (пункт 3 статьи 190 НК), Министерство полагает, что должно применяться понятие «чистого дохода», применяемое по бухгалтерскому учету.

Более того, Министерству был задан вопрос относительно дополнительного условия в части обязательного обложения КПН выплачиваемых доходов для целей применения освобождения по налогу у источника выплаты, которое вступило в силу только с 1 января 2021г.

Закон РК от 10 декабря 2020 года «О внесении изменений и дополнений в Кодекс Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс) и Закон Республики Казахстан «О введении в действие Кодекса Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс)» введен в действие с 1 января 2021 года, за некоторыми исключениями, предусмотренными статьей 2 данного Закона.

При этом, поправки в статью 645 Налогового кодекса вступили в действие с 1 января 2021 года.

Кроме того, в соответствии со статьей 43 Закона РК «О правовых актах» нормативные правовые акты, возлагающие новые обязанности на граждан или ухудшающие их положение, обратной силы не имеют.

На основании изложенного Министерство национальной экономики считает, что применять поправки в статью 645 Налогового кодекса, предусмотренные Законом от 10 декабря 2020 года, до 2021 года неправомерно.



## Новое положение п.4 ст. 96 НК РК

### Правоприменительная практика

В соответствии с частью 2 статьи 96 Налогового Кодекса, подача пояснений считается исполнением уведомления об устранении нарушений, выявленных по результатам камерального контроля.

Начиная с 1 января 2020г. вступил в силу п. 4 ст. 96 НК РК, согласно которому в случае признания уведомления, вынесенного по результатам камерального контроля, не исполненным налоговый орган выносит решение о признании уведомления об устранении нарушений, выявленных налоговыми органами по результатам камерального контроля, не исполненным.

Также с 1 января 2021 года данное решение может быть обжаловано налогоплательщиком в течение десяти рабочих дней со дня его вручения (получения) в вышестоящий налоговый орган и (или) уполномоченный орган или суд.

Целью внесения данного изменения было предоставление налогоплательщику возможности обжаловать решение налоговых органов, которое ранее принималось в качестве внутреннего документа налогового органа, до того, как оно приведет к блокировке банковских счетов налогоплательщика.

До 2021 года срок обжалования составлял 5 рабочих дней, однако, на практике предусмотренный срок для обжалования – 5 рабочих дней, был слишком короток и при обжаловании в суд он мог истечь до принятия судом дела к рассмотрению, поскольку такой срок принятия также составляет 5 рабочих дней.

Кроме того мы столкнулись с тем, что при пропуске 10-дневного срока на обжалования решения, налогоплательщик уже не может воспользоваться нормами ГПК об обжаловании действий/бездействий налоговых органов в порядке главы 29 ГПК РК, согласно которой такое действие/бездействие может быть обжаловано в течение трех месяцев со дня, когда стало известно

о нарушении прав, свобод и законных интересов.

Таким образом, в случае несогласия с результатами камерального контроля, налогоплательщикам следует обратить особое внимание на сроки обжалования.

## Решение Специализированного межрайонного экономического суда Восточно-Казахстанской области от 10 февраля 2020 года

РГУ «Управление государственных доходов по городу Усть-Каменогорск» (далее - Управление) направило в адрес ТОО «П» уведомление от 18 ноября 2019 года об устранении нарушений, выявленных органами государственных доходов по результатам камерального контроля.

21 ноября 2020 года ТОО «П» предоставило письменное пояснение. ТОО «П» считало, что исполнило уведомление. Однако, 5 декабря 2019 года от Управления было получено решение о признании уведомления об устранении нарушений, выявленных органами государственных доходов по результатам камерального контроля не исполненным, указывая, что представленное пояснение не является основанием для исполнения уведомления.

ТОО «П» подало заявление в суд, с требованием о признании незаконным уведомления и отмене решения о признании уведомления неисполненным.

Суд руководствовался пунктом 4-1 статьи 96 НК РК, согласно которому обжалование решения о признании уведомления неисполненным производится в течение пяти рабочих дней со дня его вручения (получения). ТОО «П» указывало, что решение получило 5 декабря 2019 года, а в суд с его обжалованием обратился только 23 декабря 2019 года, то есть с пропуском срока. При этом ходатайства о восстановлении срока не заявлял, уважительность причины пропуска срока суду не представил. В связи с чем суд посчитал необходимым оставить данное требование без удовлетворения без исследования доказательств доводов.



## Постановление Судебной коллегии по гражданским делам Алматинского городского суда

Управление государственных доходов по Медеускому району Департамента государственных доходов по г. Алматы (УГД) вынесло уведомления об устранении нарушений, выявленных по результатам камерального контроля, в ответ на который ТОО «Д» предоставило пояснения в срок.

Несмотря на наличие соответствующих пояснений 13 августа 2020 года УГД вынесло решения о признании уведомлений неисполненными. ТОО «Д» обратилось с жалобой в вышестоящий налоговый орган, однако решение не было изменено. Тогда ТОО «Д» обратилось в суд с заявлением о признании решений УГД недействительными.

Суд первой инстанции, отказывая в удовлетворении заявления, сослался на пункт 19 Нормативного постановления Верховного Суда РК (далее – ВС РК) от 29 июня 2017 года № 4 «О судебной практике применения налогового законодательства» и указал, что УГД в рамках Налогового кодекса вынесено обоснованное решение о признании уведомлений не исполненными, поскольку пояснения налогоплательщика не основаны на законе, соответственно уведомления признаны не исполненными, тем самым судом не установлено, что ответчиком нарушены права и законные интересы истца.

ТОО «Д» не согласившись с решением суда первой инстанции направило жалобу в апелляционную инстанцию. В январе 2021 года Судебной коллегией по гражданским делам Алматинского городского суда было рассмотрено дело по заявлению ТОО «Д». В ходе рассмотрения дела апелляционной инстанцией суд пришел к выводу, что «уведомления являются исполненными заявителем в полном соответствии с требованиями Налогового кодекса. При таких обстоятельствах, **орган государственного дохода не вправе принимать решение о признании уведомления не исполненным, в случае наличия пояснения, предоставленного в срок и соответствующего требованиям налогового законодательства**».

Так, апелляционный суд признал незаконность принятых УГД решений и отменил решение суда первой инстанции.

## Постановление Верховного Суда РК

Управлением государственных доходов по Медеускому району Департамента государственных доходов по г. Алматы (УГД) было вынесло уведомление об устранении нарушений, выявленных по результатам камерального контроля. ТОО «Т» предоставило пояснения в срок, но УГД было принято решение о признании уведомления неисполненным. Пройдя этап досудебного разрешения спора, ТОО «Т» обратилось в суд за восстановлением нарушенных прав.

Решением СМЭС города Алматы от февраля 2020 года иски требования удовлетворены в полном объеме. Решения о признании уведомлений не исполненными признаны незаконными и отменены.

Определением и постановлением судебной коллегии по гражданским делам Алматинского городского суда от июня 2020 года определение и решение суда оставлены без изменения.

Далее УГД обратилось в ВС РК с требованием отменить решения первой и апелляционной инстанции, ссылаясь на нарушения норм материального и процессуального права. В декабре 2020 года было принято Постановление ВС РК по делу ТОО «Т», из которого следует, что орган государственных доходов может оценивать пояснение налогоплательщика только по требованиям, предъявляемым к форме пояснения, предусмотренным в пп.2 п.2 ст.96 НК РК.

*«Суды первой и апелляционной инстанций, применив к спору положения подпункта 2) пункта 2 статьи 96 Кодекса Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)», пункта 19 Нормативного постановления ВС РК «О судебной практике применения налогового законодательства» № 4 от 29 июня 2017 года, обоснованно удовлетворили заявление Товарищества, придя к выводу, что орган государственных доходов не вправе принимать решение о признании уведомления не исполненным, в случае наличия пояснения, предоставленного в срок и соответствующего требованиям налогового законодательства. Кроме того, Управление не вправе решать вопрос о законности оснований, указанных в пояснении истца, без проведения внеплановой тематической налоговой проверки.»*

При рассмотрении данного дела Старший Прокурор Генеральной Прокуратуры РК поддержал позицию ТОО «Т», пояснив, что обоснованность пояснений по существу должна проверяться в ходе налоговой проверки, но не в рамках камерального контроля, таким образом поддержал позицию ТОО «Т» и признал неправомочность действий налогового органа.



## Постановление Судебной коллегии по гражданским делам Алматинского городского суда

Управление государственных доходов по Бостандыкскому району города Алматы» (далее - УГД) в декабре 2019 года вынесло Уведомление об устранении нарушений в адрес АО «В», а затем и решение о признании уведомлений неисполненными, несмотря на пояснение, предоставленное в срок и по форме, согласно положениям Налогового кодекса РК.

Срок, предусмотренный пунктом 2 статьи 96 Налогового кодекса для подачи Пояснения истек 10 февраля 2020 года. Соответственно, Решение подлежало вынесению при наличии на то законных оснований, в срок до 17 февраля 2020 года. Однако, оспариваемое решение вынесено УГД только 10 марта 2020 года.

Таким образом, все вышеуказанные действия УГД и само Решение не соответствовали положениям Налогового кодекса.

Алматинский городской суд в Постановлении от июля 2020 года с участием АО «В», основываясь на ст.96 НК РК и п. 19 Нормативного постановления ВС РК от 29 июня 2017 года «О судебной практике применения налогового законодательства», указывает, что УГД не имело права принимать решение о признании уведомления об устранении нарушений, выявленных органом государственных доходов по результатам камерального контроля не исполненным, в связи с тем, что АО «В» были предоставлены соответствующие пояснения в сроки, предусмотренные требованиями налогового законодательства РК, а также внеплановая тематическая налоговая проверка в отношении налогоплательщика проведена не была.

Решение уда первой инстанции, как и постановление суда апелляционной инстанции, были приняты в пользу АО «В».

## Решение Специализированного межрайонного экономического суда города Алматы

Управлением государственных доходов по Алмалинскому району г.Алматы (далее - УГД) в адрес ТОО «О» вынесено уведомление от 22 июля 2019 года об устранении нарушений, выявленных по результатам камерального контроля, выявленных за период с 01 января 2018 года по 31 декабря 2018 года.

29 августа 2019 года ТОО «О» подает дополнительные налоговые декларации, а 3 сентября 2019 года ТОО «О» в УГД сдано пояснение на уведомление, в котором указало о несогласии с уведомлением ввиду сдачи дополнительной налоговой декларации после устранения выявленных ошибок с приложением актов сверок.

Несмотря на это УГД выносит решение о признании уведомления неисполненным от 20 сентября 2019 года. С целью восстановления нарушенных прав, ТОО «О» обратилось в суд с требованием признать решение УГД незаконным и отменить его.

Специализированным межрайонным экономическим судом г. Алматы в Решении от февраля 2020 года с участием отмечает, что «из буквального толкования норм НК РК следует, что орган государственных доходов вправе принимать решение о признании уведомления об устранении нарушений, выявленных органами государственных доходов по результатам камерального контроля, не исполненным, только в случае непредставления пояснения, либо предоставления налогоплательщиком пояснения с просрочкой срока и несоответствия его требованиям НК РК, а также в случае сдачи дополнительной декларации с нарушениями налогового законодательства. Вышеуказанные основания являются исчерпывающими и не подлежат расширительному толкованию.»

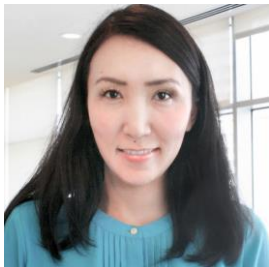
Так, решением суда решение УГД было признано незаконным и подлежало отмене.



Свяжитесь с нами



## Свяжитесь с нами



**Агайша Ибрашева**

Тел.: +7(727) 258 13 40 (вн. 4787)

Факс: +7(727) 258 13 41

Email: [aibrasheva@deloitte.kz](mailto:aibrasheva@deloitte.kz)



**Олеся Кириловская**

Тел.: +7(727) 258 13 40 (вн. 8717)

Факс: +7(727) 258 13 41

Email: [okirilovskaya@deloitte.kz](mailto:okirilovskaya@deloitte.kz)



Наименование «Делойт» относится к одному либо любому количеству юридических лиц, в том числе аффилированных, совместно входящих в «Делойт Туш Томацу Лимитед», частную компанию с ответственностью участников в гарантированных ими пределах, зарегистрированную в соответствии с законодательством Великобритании (далее — «ДТТЛ»). Каждое из этих юридических лиц является самостоятельным и независимым. Компания «ДТТЛ» (также именуемая как «международная сеть «Делойт»») не предоставляет услуги клиентам напрямую. Более подробную информацию можно получить на сайте [www.deloitte.com/about](http://www.deloitte.com/about).

«Делойт» является ведущей международной сетью компаний по оказанию услуг в области аудита, консалтинга, финансового консультирования, управления рисками и налогообложения, а также сопутствующих услуг. «Делойт» ведет свою деятельность в 150 странах, в число клиентов которой входят около 400 из 500 крупнейших компаний мира по версии журнала Fortune. Около 312 тысяч специалистов «Делойта» по всему миру привержены идеям достижения результатов, которыми мы можем гордиться. Более подробную информацию можно получить на сайте [www.deloitte.com](http://www.deloitte.com).

Настоящее сообщение содержит исключительно информацию общего характера. Ни компания «Делойт Туш Томацу Лимитед», ни входящие в нее юридические лица, ни их аффилированные лица не предоставляют посредством данного сообщения каких-либо консультаций или услуг профессионального характера. Прежде чем принять какое-либо решение или предпринять какие-либо действия, которые могут отразиться на вашем финансовом положении или состоянии дел, проконсультируйтесь с квалифицированным специалистом. Ни одно из юридических лиц, входящих в международную сеть «Делойт», не несет ответственности за какие-либо убытки, понесенные любым лицом, использующим настоящую публикацию.