

Недобросовестность налогоплательщика в Казахстане: презумпция или преюдиция?*

Е.В. Порохов, директор НИИ финансового и налогового права (Казахстан), кандидат юридических наук

В Казахстане — лжепредприятия, в России — недобросовестные поставщики. Автор, налоговый эксперт, анализирует меры, предпринимаемые властями Казахстана по борьбе с налоговым мошенничеством, и их последствия.

12 января 2009 г. Верховный Суд Республики Казахстан в целях правильного и единообразного применения действующего уголовного и налогового законодательства в части борьбы с лжепредпринимательством принял Нормативное постановление № 1 «О некоторых вопросах применения законодательства о лжепредпринимательстве» (далее — Постановление).

В отличие от России, нормативные постановления Верховного Суда Республики Казахстан признаются в Казахстане источником (формой) действующего права наряду с Конституцией республики, нормативными постановлениями Конституционного Совета Республики Казахстан, законодательством и международными договорами (п. 1 ст. 4 Конституции РК). Таким образом, нормативные постановления Верховного Суда Республики Казахстан содержат в себе не только руководящие разъяснения законов, обязательные для судов при отправлении правосудия, но и новые самостоятельные правовые нормы, обязательные для неопределенного круга лиц.

Отдельные судебные акты по конкретным делам между спорящими сторонами в Республике Казахстан необязательны для других участников налоговых правоотношений в аналогичных спорах и не признаются государством в качестве источников права. Вместе с тем определенное место судебному прецеденту отведено и в Казахстане. В соответствии с пунктом 4 статьи 285 ГПК РК суды в преде-

лах своей подсудности наделены функциями судебного нормоконтроля за нормативными правовыми актами органов государственного управления, для чего могут принимать судебные постановления о судьбе таких актов, обязательные для неопределенного круга лиц.

С учетом изложенного значение и роль нормативных постановлений в системе источников права трудно переоценить: от того, какую официальную позицию займет Верховный Суд Республики Казахстан, зависит дальнейшее

понимание и применение всех остальных источников права и, в частности, законов. При наличии в праве или в законах

пробелов и противоречий Верховный Суд Республики Казахстан своей нормотворческой функцией может с легкостью их восполнять и преодолевать, создавая новые правовые нормы. К тому же только Верховный Суд Республики Казахстан (в отсутствие указания о субъекте их легального аутентичного толкования) может давать официальное нормативное толкование законам Республики Казахстан.

Нормативные постановления Верховного Суда Республики Казахстан содержат в себе не только разъяснения законов, но и новые правовые нормы.

Нормы подп. 2 и 3 п. 1 ст. 22 Конституционного закона Республики Казахстан «О судебной системе и статусе судей Республики Казахстан» разделяют принятие нормативных постановлений и дачу разъяснений по вопросам судебной практики и выделяют их в самостоятельные полномочия пленарного заседания Верховного Суда Республики Казахстан (норма введена в действие с 17 ноября 2008 г. внесением соответствующих изменений в Закон).

* Опубликовано в журнале «Налоговед» №8 за 2009 год (www.nalogowed.ru).

Хотели как лучше... Прочитали — проследились

Принятием Постановления Верховный Суд Республики Казахстан преследовал прежде всего цель устранения пробелов в законах о налоговых и правовых последствиях для налогоплательщиков, имевших сделки с лжепредприятиями. Однако практика по указанным делам складывалась неоднозначно.

В одних случаях суды исходили из презумпции добросовестности налогоплательщиков и при отсутствии прямых доказательств порочности их сделок с лжепредприятиями отказывали налоговым органам во взыскании налогов, начисленных на сумму якобы необоснованно полученных налогоплательщиком налоговых выгод (в виде вычета расходов или уплаченного НДС в цене товаров, работ и услуг).

В других случаях суды, наоборот, руководствовались постулатом изначально незаконной деятельности лжепредприятия и невозможности существования законных сделок с его участием с момента его создания.

Верховный Суд Республики Казахстан в рассматриваемом Постановлении определил, что если по уголовному делу будет установлено, что лицо, создавшее лжепредприятие, реализовывало от его имени не учтенные по правилам бухгалтерского и налогового учета товары, а приобретенные у неизвестных лиц без оформления надлежащих документов, его действия подлежат квалификации как лже-

ИЗ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА КАЗАХСТАНА

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

Создание коммерческой организации — не только ее первичная регистрация, но и приобретение созданного другим лицом лжепредприятия. Коммерческая организация считается созданной с момента ее государственной регистрации, которая признается оконченной после внесения соответствующей записи в ЕГРЮЛ.

Лжепредприятием признается субъект частного предпринимательства, создание которого и (или) руководство которым признано вступившим в законную силу приговором (постановлением) суда лжепредпринимательством (подп. 16 п. 1 ст. 12 НК РК).

События Электроэнергетика

«Интер РАО ЕЭС» приобрело в 2009 году казахстанского энерготрейдера

Компания Asia Energy B.V. (входит в группу ОАО «Интер РАО ЕЭС») в августе 2009 года купила 76% акций ТОО «Казэнергоресурс» (Казахстан) за 3,5 миллиона долларов, говорится в отчете «Интер РАО». Казахская компания осуществляет транзит электроэнергии.

«Данной приобретением — в логике развития бизнеса «Интер РАО» в Казахстане», — сказал официальный представитель «Интер РАО» Борис Зверев.

«Интер РАО» также приобрела в 2009 году самолет для рабочих поездок, поскольку, как пояснил представитель компании, «это дешевле, чем перелеты другими способами». «Интер РАО» владеет рядом российских и зарубежных энергоактивов.

В отчете также сообщается, что «Интер РАО» потратило на приобретение 97,78 % акций ЗАО «Электролуч» (владеет территорией бывшего завода «Луч» на улице Большая Пироговская в Москве) за 1,745 миллиарда рублей.

«Новости-Казахстан». 16.11.09.

ВЭБ и ЕАБР предоставят \$770 млн на строительство 3-го энергоблока Экибастузской ГРЭС-2

Госкорпорация «Банк развития и внешнеэкономической деятельности (Внешэкономбанк)», Евразийский банк развития (ЕАБР), АО «Самрук-Энерго» (Казахстан), ОАО «Интер РАО ЕЭС» и АО «Станция Экибастузская ГРЭС-2» подписали соглашение об индикативных условиях финансирования строительства третьего энергоблока Экибастузской ГРЭС-2 в Казахстане, сообщает пресс-служба ВЭБа.

«Планируется, что Внешэкономбанк и ЕАБР предоставят на паритетных началах мультивалютный пятнадцатилетний кредит на общую сумму 770 миллионов долларов», — говорится в сообщении.

Стороны намерены реализовать крупномасштабный инвестиционный проект строительства третьего энергоблока Экибастузской ГРЭС-2 установленной мощностью 500 МВт общей стоимостью порядка 800 миллионов долларов. После завершения строительства третьего энергоблока ГРЭС на 50 % увеличит свою установленную мощность. Ранее сообщалось, что проект предусматривает поставки высокотехнологичного российского оборудования.

«Реализация проекта расширения Экибастузской ГРЭС-2 будет способствовать восстановлению единства энергосистем России и Казахстана, развитию интеграционных процессов на постсоветском пространстве и укреплению взаимодействия в рамках Шанхайской организации сотрудничества», — говорится в заявлении пресс-службы «Интер РАО».

Экибастузская ГРЭС-2 вырабатывает около 12% всей электроэнергии, производимой в Казахстане, установленная энергетическая мощность 2-х энергоблоков электростанции составляет 1000 МВт.



предпринимательство. В этом случае у контрагентов лжепредприятия исключаются из вычетов по корпоративному подоходному налогу расходы, а из зачета — суммы НДС по этим сделкам.

Верховный Суд Республики Казахстан, определив понятие «лжепредпринимательство», на наш взгляд, не учел обязательного признака объективной стороны преступления (лжепредпринимательства) — наличия причинной связи между действиями, образующими лжепредпринимательство, и наступившими последствиями в виде крупного ущерба.

Сам факт создания лжепредприятия (в момент его первичной регистрации или его последующей перерегистрации) будет считаться лжепредпринимательством (уголовно наказуемым деянием) с момента первичной государственной регистрации лжепредприятия, только если в результате его деятельности причинен крупный ущерб.

Расширительное толкование понятия «создание юридического лица», используемое Верховным Судом Республики Казахстан, с включением в него всех фактов последующих перерегистраций, а затем ретроспективное распространение начала недобросовестной деятельности на момент первичной регистрации (даже если с самого начала предприятие и не было лжепредприятием), априори квалифицирует всю деятельность предприятия лжепредпринимательской с вытекающими отсюда негативными для всех контрагентов последствиями. В этом, пожалуй, состоит одна из основных логических ошибок Верховного Суда Республики Казахстан, допущенных при принятии Постановления.

В определенной степени подвинуть к этому Верховный Суд Республики Казахстан помог законодатель, определяя понятия «лжепредпринимательство» и «лжепредприятие» не через противоправную деятельность субъектов лжепредпринимательства, а через подготовку к ней и создание самой организации.

Отрицательные последствия признания деятельности лжепредпринимательской

Ошибка законодателя и Суда будет дорого стоить налогоплательщикам, поскольку на основе одного ошибочного утверждения возникает цепочка последствий не в пользу добросовестных предпринимателей.

ЕЩЕ ОДНО ОСНОВАНИЕ ДЛЯ НАЛОГОВОЙ ПРОВЕРКИ

По новому НК РК работа налогоплательщиков с лжепредприятиями — самостоятельное основание для назначения налоговой проверки. Факт работы с лжепредприятиями устанавливают из реестров счетов с указанием РНН (регистрационный номер налогоплательщика), которые представляются с налоговой отчетностью. Как показывает практика, с такими предприятиями работали многие налогоплательщики и пока право не на их стороне. Вопрос о защите прав добросовестных налогоплательщиков (в том числе с учетом российского опыта) стал обсуждаться недавно.

1. Незаконность освобождения от налогов всех контрагентов лжепредприятия — с момента его создания до момента признания лжепредприятием, даже если сделки были реальными.

В пункте 8 Постановления Верховный Суд Республики Казахстан сделал безусловный вывод о том, что при лжепредпринимательстве незаконно освобождается от налогов контрагент лжепредприятия. Освобождением от налогов является в том числе их занижение.

В качестве налоговых последствий для контрагентов лжепредприятия Верховный Суд Республики Казахстан однозначно определяет исключение из вычетов расходов и из зачета — сумм НДС по сделкам с лжепредприятием (п. 11 Постановления). Правовым основанием для таких действий названо установление по уголовному делу факта того, что лицо, создавшее лжепредприятие, реализовывало от его имени не учтенные по правилам бухгалтерского и налогового учета товары, а приобретенные у неизвестных лиц без оформления надлежащих документов. Такие действия лжепредприятия очень напоминают уклонение от уплаты налогов путем неведения учета, непредставления отчетности и неуплаты налогов, но приравнены к понятию лжепредпринимательства.

Верховный Суд Республики Казахстан разъяснил, что ущерб, причиненный контрагентом 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 лжепред-

Сделки между лжепредприятием и его контрагентами по постановлению о прекращении уголовного дела изначально фиктивны.

при лжепредпринимательстве незаконно освобождается от налогов контрагент лжепредприятия.



принимательстве лица. Однако такой ущерб не должен возмещаться, если в действительности реализация товаров (работ, услуг), учтенных по правилам бухгалтерского и налогового учета, не производилась и объекты налогообложения отсутствуют, а лжепредприятиям не могут быть начислены налоги (п. 12 Постановления).

Интересно и то, что лица, которые осведомлены о том, что лжепредприятие не будет осуществлять предпринимательскую деятельность или будет заниматься запрещенной деятельностью, и дают на это согласие, по мнению Верховного Суда Республики Казахстан, должны также признаваться субъектами лжепредпринимательства. В зависимости от достигнутой договоренности и совершенных действий они могут быть признаны соисполнителями или пособниками лжепредпринимательства (п. 13 Постановления).

2. Презумпция недобросовестности всех налогоплательщиков — контрагентов лжепредприятия вместо преюдиции приговоров судов для конкретных лиц по уголовным делам, в которых установлен факт уклонения этих лиц от уплаты налогов или совершения иных незаконных действий.

В пункте 17 Постановления Верховный Суд Республики Казахстан установил (с учетом требований ст. 24 УПК РК о всестороннем, полном и объективном исследовании обстоятельств дела), что органы уголовного преследования обязаны принять меры для установления всех контрагентов коммерческой организации, обвиняемой в лжепредпринимательстве, и выяснить обстоятельства дела в части действительной реализации товаров (работ, услуг) и их оплаты. Фактические обстоятельства дела относительно каждого контрагента лжепредприятия должны быть указаны в обвинительном приговоре суда или в постановлении органа уголовного преследования или суда о прекращении уголовного дела по не реабилитирующим основаниям (ст. 192 УК РК).

При этом Верховный Суд Республики Казахстан ничего не говорит о том, что делать с выявленными фактами и как классифицировать контрагентов на добросовестных и недобросовестных, а сделки с ними — на действительные и недействительные (незаконные).

Уже сейчас налоговые органы и суды воспринимают это упущение как руководство к действию: если контрагент указан в приговоре суда по уголовному делу о лжепредпринимательстве, значит, он недобросовестный, а его сделки с лжепредприятием недействительны и влекут за собой исключение сумм расходов из вычетов, а НДС — из зачета. Суды по гражданским делам при обосновании своих

Часть электроэнергии, производимой станцией, экспортируется в единую энергосистему России. ОАО «Станция Экибастузская ГРЭС-2» — казахстанско-российское совместное предприятие, в котором «Интер РАО ЕЭС» и «Самрук-Энерго» принадлежит по 50% акций. Первый блок станции был введен в работу в 1990 году, второй — в 1993-м.

«Новости-Казахстан». 20.11.09.

KEGOC выплатил акционеру дивиденды за 2008 г.

Казахстанская компания по управлению электрическими сетями «KEGOC» произвело выплату дивидендов за 2008 год единственному держателю акций — АО «ФНБ «Самрук-Казына», сообщает пресс-служба компании.

Размер дивидендов составил 746,043 миллиона тенге или 10% от консолидированного чистого дохода. Согласно утвержденной годовой финансовой отчетности KEGOC, прибыль компании за 2008 год составила 7,460 миллиарда тенге.

Чистый доход по результатам деятельности в 2008 году составил 7,460 миллиарда тенге. Рост чистого дохода обусловлен ростом доходов от основной деятельности на 25,3% по сравнению с предыдущим годом. В 2008 году доходы составили 33,3 миллиарда тенге, что выше уровня 2007 года на 17%, или на 4,802 миллиарда тенге.

Объем расходов за 2008 год составил 27,541 миллиарда тенге, что выше уровня аналогичного показателя 2007 года на 6,2%, или на 1,6 миллиарда тенге.

В настоящий момент 100% пакет акций в уставном капитале АО «KEGOC» находится в собственности АО «Фонд национального благосостояния «Самрук-Казына».

АО «KEGOC» выполняет функции системного оператора единой электрической сети ЕЭС Казахстана, основной задачей которого является обеспечение устойчивого функционирования сети.

«Новости-Казахстан». 26.11.09.

Казахстан инвестирует \$140 млн в строительство высоковольтной линии Алматы — Кемин

Казахстан инвестирует 140 миллионов долларов в строительство участка высоковольтной линии Алматы (Казахстан) — Кемин (Киргизия).

«Правительство Казахстана получило поручение от президента: мы присоединяемся к проекту строительства высоковольтной линии Душанбе-Кемин и будем соединять с Кеминем Алматы через новую линию», — сказал премьер-министр Казахстана Карим Масимов на пресс-конференции в Астане по окончании переговоров с премьер-министром Киргизии Данияром Усеновым.



выводов уже начинают подменять понятие «преюдиции установленного факта» понятием «презюпции недобросовестности налогоплательщика».

3. Преюдиция приговоров судов по уголовным делам для судов по делам о налоговых спорах с участием контрагентов лжепредприятия.

В пункте 20 Постановления Верховный Суд Республики Казахстан указал на то, что по налоговым 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. Поэтому не подлежат удовлетворению иски, поданные для решения в последующем вопроса о правомерности исключения из вычетов расходов и из зачета сумм НДС у контрагента лжепредприятия (например, иски о действительности сделок).

Пожалуй, данный вывод Верховного Суда Республики Казахстан можно признать единственной слабой зацепкой для использования механизма преюдиции судебного акта в судебных разбирательствах между теми же лицами.

Для того чтобы контрагент лжепредприятия имел возможность отстоять свое право на налоговые льготы и преимущества по сделкам с лжепредприятием, он должен, во-первых, не фигурировать в приговоре суда по уголовному делу в качестве недобросовестного налогоплательщика, а его сделка не должна быть признана незаконной; и, во-вторых, не быть участником уголовного процесса.

В противном случае установленные в отношении него неблагоприятные факты не будут вновь доказываться в суде по налоговому делу.

Однако следующее последствие нейтрализует слабую надежду добросовестных налогоплательщиков на успех в налоговых спорах в тех случаях, когда уголовное дело в отношении лжепредпринимателя прекращено по не реабилитирующим признакам.

4. Фиктивность всех сделок, совершенных с лжепредприятием.

В пункте 21 Постановления Верховный Суд РК утверждает, что постановления органа уголовного преследования о прекращении уголовного дела по статье 192 УК РК по не реабилитирующим основаниям устанавливают лжепредпринимательство лица. Поэтому сделки между созданной в целях лжепредпринимательства

коммерческой организацией и указанными в этих постановлениях контрагентами фиктивны. Иными словами, по постановлению органа уголовного преследования такие сделки изначально фиктивны. Для установления фиктивности сделки не нужно даже обращаться в гражданский суд с иском к каждому контрагенту о признании сделки, заключенной между ним и лжепредприятием, недействительной. А в уголовном суде не нужно доказывать с вынесением соответствующего приговора то, что сделка фиктивна. Следовательно достаточно составить постановление о прекращении уголовного дела по не реабилитирующим признакам, перечислив в нем всех контрагентов лжепредприятия, и все сделки между ними автоматически станут фиктивными.

Очевидно, что для налоговых органов эта самостоятельная правовая норма нормативного постановления Верховного Суда Республики Казахстан (нигде более в законах органы уголовного преследования, да и сам уголовный суд не уполномочены на признание сделок фиктивными со всеми вытекающими отсюда гражданско-правовыми последствиями) — прямое руководство к действию без учета преюдиций и презумпций.

5. Невозможность ликвидации лжепредприятия (необходима отмена его государственной регистрации по решению суда).

Признание лжепредпринимательством одного только факта создания организации не позволяет ликвидировать такую организацию в общеустановленном порядке. Раз создание организации объявлено незаконным, то и прекращение ее деятельности должно быть таким, как для незаконно созданных организаций.

Таким образом, невозможность ликвидации организации в общеустановленном порядке лишает всех кредиторов права предъявлять требования к лжепредприятиям имущественного и неимущественного характера. По логике Верховного Суда Республики Казахстан, у лжепредприятия не было и не могло быть никаких правовых последствий его деятельности (даже если частично оно осуществляло законную деятельность): ни стажа работы у персонала, ни фактов травматизма и вытекающих из них имущественных требований, ни права собственности на имущество — ничего.

В пунктах 23 и 24 Постановления Верховный Суд Республики Казахстан прямо указывает, что поскольку у лжепредприятий не может образоваться налоговая задолженность, они не подлежат ликвидации по заявлению

Поскольку у лжепредприятий не может образоваться налоговая задолженность, они не подлежат ликвидации по основанию банкротства.

ного постановления Верховного Суда Республики Казахстан (нигде более в законах органы уго-



налоговых органов (по основанию банкротства).

В связи с тем, что лжепредприятие создано лицом без намерения осуществлять предпринимательскую деятельность (даже если потом это намерение изменилось, о чем будут свидетельствовать конкретные действия организации), государственная регистрация такой коммерческой организации как юридического лица может быть отменена судом. В силу статьи 55 ГПК РК требование об отмене государственной регистрации лжепредприятия может быть предъявлено прокурором (рассматривается в порядке искового производства).

В заключение

Изложенная коллизия показательна и с практической, и с теоретической точек зрения. С практической — как ни в чем не повинные добросовестные налогоплательщики вынуждены расплачиваться за чужие «грехи» только потому, что совершали сделки с «прокаженным» предприятием. А с теоретической — как акт неаккуратного самостоятельного судебного нормотворчества одним росчерком пера может перечеркнуть все предыдущие усилия законодателя. ❧

События Электрэнергетика

Глава правительства Казахстана заверил, что «соответствующая рабочая группа сейчас будет создана для того, чтобы эта линия была построена в кратчайшие сроки».

Как пояснил журналистам исполняющий обязанности председателя правления АО «КЕГОК» Алмасадам Саткалиев, участок, который будет строить Казахстан, пролегает между станцией Кемин в Киргизии и вновь строящейся подстанцией Алма в Казахстане.

«Объем инвестиций составит порядка 140 миллионов долларов, также речь идет о строительстве нового диспетчерского центра в Алматы. Это дополнительно еще порядка 10 миллионов долларов инвестиций», — уточнил Саткалиев.

По его словам, финансирование будет осуществляться «за счет заемных средств, скорее всего».

«Источники финансирования будут определены после разработки ТЭО», — пояснил он.

«Новости-Казахстан». 01.12.09.

«Самрук-Казына» приобретет 50% доли в Экибастузской ГРЭС-1

АО «Самрук-Казына» договорилось с компанией Казахмыс об увеличении приобретаемой доли участия в Экибастузской ГРЭС-1 до 50%, сообщает пресс-служба Казахмыса.

«Согласно заключенному соглашению Группа Казахмыс продает АО «Самрук-Казына» 50% участия в уставном капитале ЭГРЭС-1 вместо 25% заявленных ранее», — говорится в сообщении компании.

Соответственно сумма сделки увеличивается с 339 миллионов долларов до 681 миллиона долларов. Сделка подлежит согласованию и одобрению со стороны соответствующих регулирующих органов и собрания акционеров Группы Казахмыс. Она будет завершена к концу 2009 года. Первые пять лет управлять электростанцией будут менеджеры Группы Казахмыс.

13 октября Группа Казахмыс объявила о продаже 25% доли участия в ЭГРЭС-1 АО «Самрук-Казына». В ходе переговоров размер доли был увеличен до 50%. Соглашение заключается в соответствии с меморандумом по развитию стратегического партнерства с ФНБ «Самрук-Казына», который был официально подписан 7 октября 2008 года.

«Вхождение АО «Самрук-Казына» в состав акционеров ЭГРЭС-1 в качестве равноправного участника является крупным шагом в нашем стратегическом партнерстве по развитию энергетики Казахстана. Группа удовлетворена тем, что совместное владение предоставит электростанции долгосрочные гарантии поставок топлива