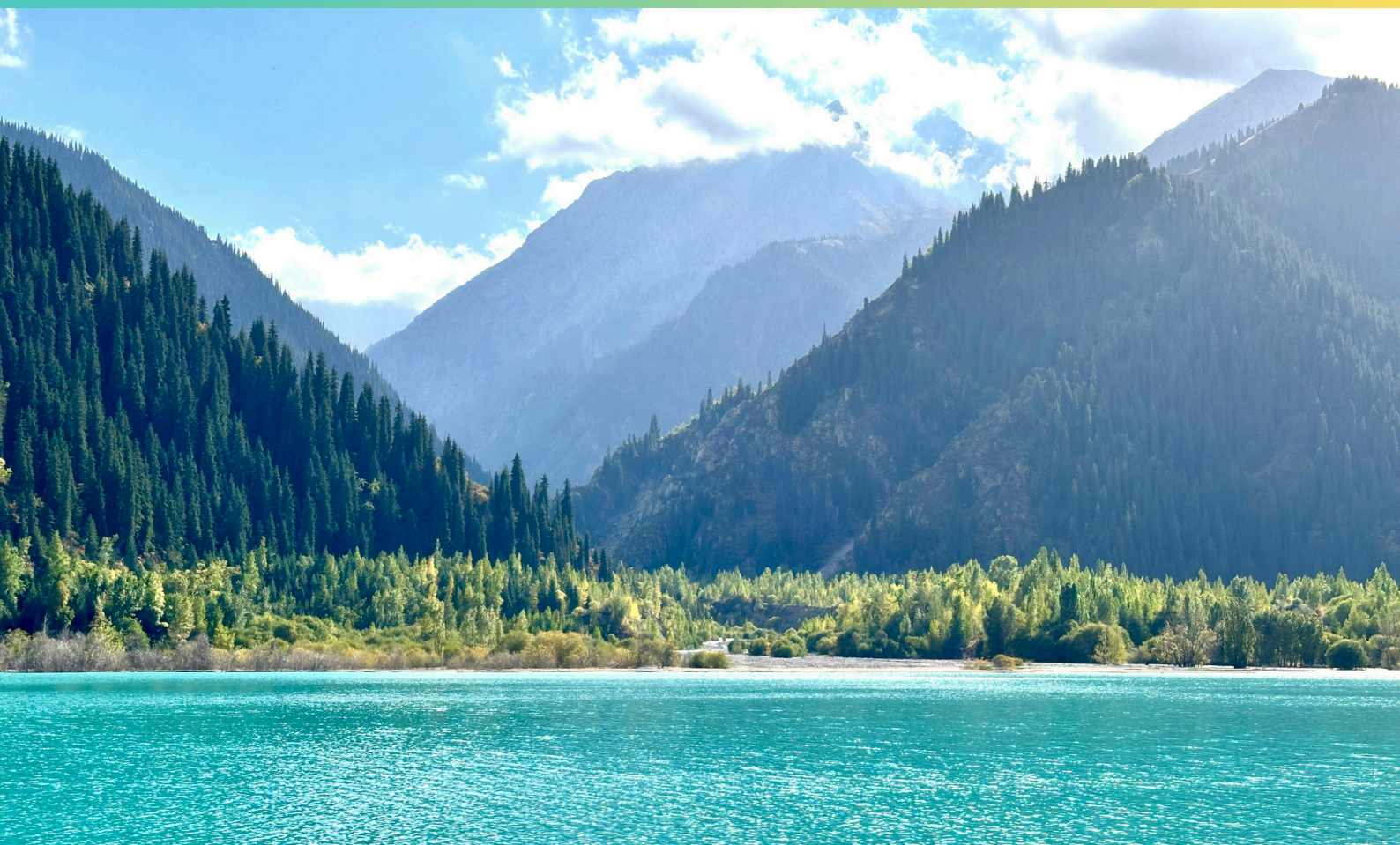


KAZBAR TAX REVIEW

Издание Налогового комитета
Kazakhstan Bar Association

Налоги. Практика. Споры



В этом выпуске:

**Действие налогового
законодательства РК во
времени**

стр.5

**Возврат НДС в условиях
перехода к НК 2025: порядок,
судебная практика и
рекомендации**

стр.11

**Пресекающий характер
сроков направления
уведомления о расхождениях
по результатам камерального
контроля: пределы
налогового усмотрения и
судебная практика в
Республике Казахстан**

стр.21

▾ Содержание

АНАЛИТИКА

Действие налогового законодательства РК во времени

Игорь Колупаев, Дамир Абдрахманов

4

Возврат НДС в условиях перехода к НК 2025: порядок, судебная практика и рекомендации

Равиль Кассильгов, Айбек Камбалиев

11

Пресекательный характер сроков направления уведомления о расхождениях по результатам камерального контроля: пределы налогового усмотрения и судебная практика в Республике Казахстан

Ольга Пехенько, Нурполат Елибаев

21

Защита добросовестных налогоплательщиков при квалификации «фиктивных операций» и оспаривании сделок налоговыми органами: от исковой модели к административной

Данияр Тойгонбаев, Айгуль Кенжебаева, Артур Утарбаев

25

Внос в имущество в Казахстане с 1 января 2026 г.: нормативные контуры, сравнительные ориентиры и проектирование репатриации денежных потоков от операционных дочерних компаний

Андрей Кудьяров

30

Фактический получатель дохода и тест основной цели: два инструмента против злоупотреблений в налоговых соглашениях

Рустам Вахитов

33

Горизонтальный мониторинг

Динара Танашева, Мадина Мажитова

38

Правовые позиции СКАА Верховного Суда в налоговых спорах: комментарий к постановлению от 30 мая 2025 года

Александр Чашкин

41

Медиация в налоговых спорах: допустимость, пределы и судебная практика

Равиль Кассильгов, Раушан Есмухаметова, Назар Гумаров

43

Девять ключевых изменений в АППК

Равиль Кассильгов, Айбек Камбалиев, Бекзада Исабеков

48

Границы применения принципа активной роли суда апелляцией

Мельник Роман, Равиль Кассильгов

50

Проблемы уголовной ответственности за налоговые правонарушения в РК

Игорь Колупаев, Дамир Абдрахманов

54

НОВОСТИ И ВЕБИНАРЫ

Вебинары членов Налогового комитета

57

Новости членов Налогового комитета

58

Новый сайт Kazakhstan Bar Association

59

О выпуске

Третий выпуск KAZBAR Tax Review объединяет материалы по вопросам, которые сегодня во многом определяют развитие налоговой практики в Казахстане: налоговое администрирование, судебная практика по налоговым спорам, международное налогообложение и применение нового Налогового кодекса.

В номер вошли статьи, посвященные, в частности, камеральному контролю, медиации в налоговых спорах, возврату НДС в условиях перехода к новому Налоговому кодексу, действию налогового законодательства во времени, фактическому получателю дохода и тесту основной цели, а также ряду актуальных вопросов судебной практики.

Выпуск подготовлен при участии членов Налогового комитета Kazakhstan Bar Association, а также приглашенных авторов из юридической практики, консалтинга и академической среды. Такой формат позволяет рассматривать налоговую повестку с разных профессиональных точек зрения и делает журнал площадкой для более широкой экспертной дискуссии.

Благодарим авторов за участие в подготовке номера и надеемся, что опубликованные материалы будут полезны юристам, налоговым консультантам, представителям бизнеса и всем, кто работает с вопросами налогообложения и разрешения споров в Казахстане.

Налоговый комитет
Kazakhstan Bar Association

Действие налогового законодательства РК во времени

30 января 2026



Игорь Колупаев

Советник Baker McKenzie



Дамир Абдрахманов

Юрист Baker McKenzie

[Читать статью на prg.kz](#)

Продолжая серию статей по актуальным проблемам налогообложения в Казахстане, в данной статье мы рассмотрим вопрос действия налогового законодательства во времени.

Поскольку проблематика по данному вопросу сложилась в основном в период действия утратившего силу Кодекса РК «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» от 25 декабря 2017 г. НК (далее - «НК») от 25 декабря 2017 г., в настоящей статье мы будем ссылаться на положения именно данного нормативно-правового акта. Здесь же отметим, что принципиальных изменений по вопросу действия законодательства во времени в ныне действующий Налоговый кодекс внесено не было.

1. Общие положения

В соответствии с п. 2 ст. 3 НК законы Республики Казахстан, вносящие изменения и дополнения в НК в части установления нового налога и (или) платежа в бюджет, повышения ставки, изменения объекта налогообложения и (или) налоговой базы, увеличения категорий налогоплательщиков (налоговых агентов), отмены или уменьшения вычета или льготы по уплате налогов и платежей в бюджет, могут быть приняты не позднее 1 июля текущего года и введены в действие не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия. Это важный и разумный принцип, предотвращающий внезапные изменения правил налогообложения и позволяющий налогоплательщикам ознакомиться с новыми нормами и подготовиться к их применению.

Кроме того, в соответствии с п. 5 ст. 3 НК положения законов Республики Казахстан, устанавливающие новые виды налогов и (или) платежей в бюджет, повышающие ставки, устанавливающие новые обязанности, а также ухудшающие положение налогоплательщика (налогового агента), обратной силы не имеют.

Данное положение защищает налогоплательщиков от непредсказуемых и несправедливых последствий, когда они могли бы быть наказаны или обложены налогом за действия, которые на момент совершения были законными или не облагались налогом.

В целом, указанные нормы направлены на обеспечение предсказуемости и стабильности налоговых правоотношений.

Аналогичные положения предусмотрены и в новом Налоговом кодексе РК от 18 июля 2025 г. (п.п. 2 и 4 ст. 23), который вступил в силу 1 января 2026 г. (далее - «Новый НК»).

2. Примеры нарушений

Поскольку в процитированных нормах НК идет речь о положениях законов, можно было бы предположить, что законотворческий процесс в Парламенте автоматически исключит какие-либо нарушения. В конце концов, законопроекты проходят юридическую экспертизу и неоднократно обсуждаются в различных парламентских комитетах.

К сожалению, практика показывает, что данное предположение не соответствует действительности. В ходе нашей правоприменительной практики мы уже сталкивались с такими нарушениями. Далее мы приводим два относительно недавних случая нарушений как п. 2 ст. 3, так и п. 5 ст. 3 НК.

1) Законом Республики Казахстан от 6 февраля 2023 года № 196-VII «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)» (далее - «Закон 2023 г.») изменена ст. 264 НК и установлен запрет на вычет в целях корпоративного подоходного налога (далее - «КПН») в отношении следующих расходов:

(а) расходы на получение (приобретение) и (или) расходы, связанные с получением (приобретением) цифровых активов, реализованных вне биржи цифровых активов, зарегистрированной на территории Международного финансового центра «Астана»;

(б) расходы лица, осуществляющего деятельность по цифровому майнингу, по услугам, оказываемым цифровым майнинговым пулом.

Данное изменение было введено в действие с 1 апреля 2023 г. Запрет обратной силы в данном случае не был нарушен. Однако Законом 2023 г. явно нарушено требование п. 2 ст. 3 НК о том, что изменения в части отмены вычета могут быть введены в действие не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия.

2) Законом Республики Казахстан от 15 июля 2025 г. № 208-VIII «О внесении изменений и дополнений в Налоговый кодекс и законы Республики Казахстан по вопросам введения его в действие» (далее - «Закон 2025 г.») в НК введена ст. 783, в соответствии с которой на период с 1 января 2025 г. до 1 января 2026 г. ст. 223, п. 1 ст. 302 и ст. 313 НК были изложены в новой редакции. Новой редакцией указанных положений в отношении 2025 г. вводятся дополнительные объекты обложения КПП. В частности, требуется уплата КПП в отношении дохода по определенным сделкам, включая своп-операции с валютой, операции по обмену процентных ставок, вознаграждение по государственным эмиссионным ценным бумагам и некоторые другие (далее - «Соответствующие сделки»).

Данные изменения явно нарушают п. 2 ст. 3 НК. Во-первых, поскольку Закон 2025 г. меняет объекты налогообложения, он должен был быть принят не позднее 1 июля 2025 г., тогда как он был принят 15 июля 2025 г. Во-вторых, он введен в действие с 1 января 2025 г., тогда как должен был быть введен в действие не ранее 1 января 2026 г.

Кроме того, Закон 2025 г. нарушает п. 5 ст. 3 НК, поскольку в части расширения объектов обложения КПП он был введен в действие с обратной силой (с 1 января 2025 г.).

Здесь необходимо отметить, что Законом в НК вводится ст. 782, согласно которой положения пунктов 3 и 5 ст. 3 НК с 1 января 2025 года до 1 января 2026 года не распространяются на налогоплательщиков при применении ими положений Закона о КПП (то есть п. 1 ст. 302, ст. 223 и ст. 313 НК). Вместе с тем, считаем неправомерной ситуацию, при которой положение НК, запрещающее определенные изменения в НК, отменяется (пусть и на соответствующий промежуток времени) самими такими изменениями. Это, с нашей точки зрения, противоречит как смыслу и назначению п. 2 ст. 3 НК, так и правилам формальной логики.

Таким образом, сложилась аномальная ситуация, при которой изменения в НК противоречат самому НК. С нашей точки зрения, противоречие в данном случае должно разрешаться в пользу НК по следующим причинам.

Во-первых, в соответствии с п. 3 ст. 2 НК при наличии противоречия между НК и другими законами Республики Казахстан в целях налогообложения действуют нормы НК.

Во-вторых, согласно иерархии нормативно-правовых актов, закрепленной в п. 2 ст. 10 Закона РК 6 апреля 2016 года № 480-V ЗРК «О правовых актах», кодексы имеют приоритет перед законами, даже перед теми, которые вносят изменения в кодексы. На необоснованность такого положения дел уже обращалось внимание в юридической литературе^[1]. Тем не менее, статус-кво сохраняется.

В-третьих, в соответствии с п. 5 ст. 8 НК все неопределенности и неурегулированные вопросы налогового законодательства Республики Казахстан толкуются в пользу налогоплательщика (налогового агента). Ситуация, при которой одно положение НК противоречит другому его положению, безусловно является неопределенностью в смысле процитированного положения НК и, соответственно, должно толковаться в пользу налогоплательщика.

Еще одним примером нарушения принципов, заложенных в п. 2 ст. 3 НК, является принятие самого нового НК 18 июля 2025 г. Как известно, Новым НК вводится ряд изменений, которыми повышаются ставки налогов и отменяются льготы. Поэтому Новый НК должен был быть принят не позднее 1 июля 2025 г. При этом возможный аргумент о том, что Новый НК - это не изменение в ныне действующий НК, считаем чрезмерно формалистским, легалистическим и противоречащим идеологии, заложенной в 2 ст. 3 НК. Безусловно, между 1 и 18 июля прошло не так много времени. Но суть не в степени серьезности нарушения, а в том, что законодатель довольно беспрепятственно и сравнительно часто нарушает собственные запреты относительно действия налогового законодательства во времени.

3. Судебная и административная практика

3.1 Общие замечания

В Казахстане отсутствует возможность оспаривания законов юридическими лицами^[2].

Граждане могут оспорить конституционность того или иного закона. В соответствии с подп. 3) п. 4 ст. 23 Закона РК 5 ноября 2022 года № 153-VII ЗРК «О Конституционном Суде Республики Казахстан», Конституционный Суд по обращениям граждан рассматривает на соответствие Конституции Республики Казахстан нормативные правовые акты Республики Казахстан, непосредственно затрагивающие их права и свободы, закрепленные Конституцией Республики Казахстан.

[1] См. Жанузакова Л. Т. «Об иерархии нормативных правовых актов»; Абдуллина А. Пределы активной роли суда // <https://zanmedia.kz/predely-aktivnoy-rol-i-suda/135956/>.

[2] Ст. 298 ГПК РК разрешает обжалование нормативных правовых актов в случае их противоречия закону. Однако на практике казахстанские суды интерпретируют это положение таким образом, что в суде может быть оспорен только подзаконный нормативный правовой акт. Смотрите, к примеру, Постановление суда г. Нур-Султана от 16 февраля 2022 г. по делу № 7199-22-00-2а/91, а также Определение суда г. Астаны от 24 апреля 2025 г. по делу № 7199-25-00-2а/1865.

Поскольку в обоих приведенных примерах речь идет о КПН, этот способ оспаривания Закона 2023 г. и Закона 2025 г. применить будет невозможно.

Поэтому в рамках казахстанской правовой системы применение положений Закона 2023 г. и Закона 2025 г. в отношении КПН может быть оспорено налогоплательщиками только при обжаловании конкретного доначисления КПН по результатам налоговой проверки либо акта о наложении административного штрафа.

3.2 Судебная практика по п. 2 ст. 3 НК

Как упоминалось выше, согласно п. 2 ст. 3 НК, законы, вносящие изменения в НК по определенному кругу вопросов, могут быть приняты не позднее 1 июля текущего года и введены в действие не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия. Ниже приводим обзор общедоступной судебной практики по применению данной нормы, которую нам удалось найти.

1) *Решение Специализированного межрайонного административного суда города Астана № 7194-24-00-4/4115 от 3 марта 2025 года*

В данном деле, помимо прочего, рассматривались вопросы применения п. 2 ст. 3 НК. В частности, Законом 2023 г. с 1 апреля 2023 года введен запрет на вычеты по КПН при осуществлении расходов в рамках внебиржевой торговли цифровыми активами.

Несмотря на изменения, налогоплательщиком были произведены вычеты по КПН по расходам, осуществленным в рамках внебиржевой торговли цифровыми активами, в 2023 году. Налоговыми органами была проведена тематическая налоговая проверка, в результате которой налогоплательщику был доначислен КПН со ссылкой на изменения в части запрета на вычеты. Налогоплательщик обжаловал результаты проверки в суде.

В суде, среди прочих аргументов, налогоплательщиком высказывалась позиция, согласно которой введение в действие изменений в статью 264 НК с 1 апреля 2023 года противоречит п. 2 статьи 3 НК, так как законы, вносящие изменения и дополнения в НК в части отмены или уменьшения вычета могут быть приняты не позднее 1 июля текущего года и введены в действие не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия, в связи с чем данная норма подлежала введению в действие с 1 января 2024 года.

Специализированный межрайонный административный суд города Астаны дал следующую оценку данному аргументу:

«Суд также считает необоснованным довод истца о необходимости применения пункта 2 статьи 3НК, согласно которой Законы Республики Казахстан, вносящие изменения и дополнения в настоящий Кодекс в части установления нового налога и (или) платежа в бюджет, повышения ставки, изменения объекта налогообложения и (или) налоговой базы, увеличения категорий налогоплательщиков (налоговых агентов), отмены или уменьшения

вычета или льготы по уплате налогов и платежей в бюджет, могут быть приняты не позднее 1 июля текущего года и введены в действие не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия, ввиду следующего. В рассматриваемом случае истец полагает, что норма подпункта 1-1) статьи 264 НК должна была быть введена в действие с 1 января 2024 года, в связи с чем вменение данной статьи на правоотношения 2023 года незаконно.

Между тем, подпункт 1-1) статьи 264 НК был дополнен Законом Республики Казахстан от 6 февраля 2023 года № 196-VII ЗРК (далее - Закон № 196-VII ЗРК) 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).

Статьей 2 Закона № 196-VII ЗРК прямо предусмотрено, что настоящий Закон вводится в действие с 1 января 2024 года, за исключением подпунктов 4), 5), 6), 8), 10), 11), 12) и 18) пункта 1, пункта 2 статьи 1, которые вводятся в действие с 1 апреля 2023 года.

Вместе с тем подпункт 1-1) статьи 264 НК в редакции с 1 апреля 2023 года был дополнен подпунктом б) пункта 1 статьи 1 Закона, в связи с чем самим Законом регламентируется действие подпункта 1-1) статьи 264 НК именно с 1 апреля 2023 года и до 31 декабря 2023 года».

Таким образом, по мнению суда, если тем или иным законом, вносящим изменения в НК, регулируются даты введения в действия, ограничение по срокам, предусмотренное в п. 2 ст. 3 НК, не применяется. С этим выводом, конечно же, согласиться никак нельзя. Положение п. 2 ст. 3 НК призвано применяться во всех возможных ситуациях, в том числе тогда, когда срок введения в действие изменений регулируются законом, вносящим такие изменения.

По данным судебного кабинета Верховного Суда, данное решение суда обжаловалось вплоть до кассационной инстанции. Кассационное рассмотрение дела состоялось, и 15 октября 2025 года Кассационным судом вынесено Постановление № 6003-25-00-4к/1792, согласно которому упомянутое Решение Специализированного межрайонного административного суда города Астана №7194-24-00-4/4115 от 3 марта 2025 года оставлено в силе.

2) *Решение Специализированного межрайонного административного суда города Астана № 7194-24-00-4/3955 от 20 февраля 2025 года*

Вторым найденным делом по вопросу применения п. 2 ст. 3 НК является аналогичное дело по обжалованию подпункта 1-1) статьи 264 НК. В этом деле налогоплательщик также не согласился с исключением возможности относить на вычеты расходы в рамках внебиржевой торговли цифровыми активами.

Касательно довода налогоплательщика по применению п.2 ст.3 НК, судом была дана следующая интерпретация:

«Доводы истцов относительно неправильного введения в действие подпункта 1) статьи 264 НК со ссылкой на пункт 2 статьи 3 НК суд считает несостоятельными, так как в Законе № 196 указан срок введения данной нормы с 1 апреля 2023 года.

*Данный Закон является нормативным правовым актом, который принят Парламентом, подписан Президентом Республики Казахстан, следовательно, имеет обязательную силу на всей территории Республики. В связи с чем, суд не входит в обсуждение данного вопроса. При этом, уполномоченным органом в сфере налоговой политики МНЭ указано, что **Закон №196** был принят в рамках совершенствования законодательства в сфере регулирования майнинговой деятельности, учитывая уникальность данной деятельности и отсутствие на тот момент законодательного регулирования, норма введена в действие с 1 апреля 2023 года».*

Таким образом, суд отказался применять ограничение по п. 2 ст. 3 НК на том основании, что соответствующие изменения в НК были приняты Парламентом РК. Этот аргумент мы также считаем необоснованным. Сам факт, что закон принят Парламентом, автоматически не означает его легитимность.

Данное решение суда также было обжаловано вплоть до кассационной инстанции. Однако на момент публикации данной статьи в публичном доступе отсутствует вынесенное постановление по данному делу (постановление апелляционной инстанции в публичном доступе также отсутствует). В отсутствие иной информации предполагаем, что решение суда первой инстанции было оставлено без изменений судами и, соответственно, вступило в законную силу.

3.3 Судебная практика по п. 5 ст. 3 НК

Как упоминалось, в соответствии с п. 5 ст. 2 НК положения законов Республики Казахстан, ухудшающие положение налогоплательщика, обратной силы не имеют. Ниже приводим обзор применения данной нормы судами.

1) *Решение Специализированного межрайонного административного суда города Астана № 7194-22-00-4/3629 от 8 декабря 2022 года*

Важным отличием этого дела от тех, что описаны выше, является то, что оспаривалось применение норм подзаконного акта, а не закона. В частности, налогоплательщиком оспаривалось применение изменений в Приказ Министра национальной экономики Республики Казахстан от 31 марта 2022 года № 31 (далее - «Приказ 31») «О внесении изменений в Приказ № 67 «Об утверждении Перечня импортующихся товаров, по которым налог на добавленную стоимость уплачивается методом зачета и правил его формирования» (далее - «Приказ 67»).

Суть дела заключалась в том, что налогоплательщик при импорте товара в Казахстан уплатил НДС на импорт методом зачета (то есть, без фактической уплаты). Уплата НДС методом зачета является льготной мерой, которая предоставляется в отношении ограниченного перечня товаров, которые не производятся в РК в достаточном количестве.

В рассматриваемом случае товар, импортующийся налогоплательщиком, был включен в изначальную редакцию Приказа 67. Однако Приказом 31 в Приказ 67 были внесены изменения, ретроспективно вступающие в силу с 1 января 2022 года. В связи с изменениями, импортующийся ранее товар был исключен из списка товаров, по которым НДС на импорт может быть уплачен методом зачета. Позднее таможенными органами была проведена камеральная таможенная проверка, по результатам которой налогоплательщику был доначислен НДС на импорт. Результаты данной проверки были обжалованы налогоплательщиком в суд.

В судебном разбирательстве налогоплательщик, помимо прочего, ссылался на п. 5 ст. 3 НК. Специализированный межрайонный административный суд города Астаны дал следующую оценку данному аргументу:

«Вместе с тем, пунктом 2 статьи 43 Закона Республики Казахстан «О правовых актах», исключения из правила пункта 1 настоящей статьи представляют случаи, когда обратная сила нормативного правового акта или его части предусмотрена им самим или актом о введении в действие нормативного правового акта, а также когда последний исключает обязанности, возложенные на граждан, или улучшает их положение.

Доводы истца о том, что действие Приказа не имеет обратной силы, так как возлагает новые обязанности ухудшает положение, устанавливает или усиливает его ответственность судом не принимаются во внимание, поскольку обратная сила нормативного правового акта предусмотрена им самим, а именно пунктом 4 Приказа указано, что действие распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2022 года

...

Касательно доводов истца о том, что Приказ № 31 противоречит пункту 5 статьи 3 Налогового кодекса, суд считает, что обратной силы не имеют те законы, которые относятся к сфере регулирования юридической ответственности, устанавливают новые виды ответственности или усиливает ее путем введения новых санкций, то есть ухудшает положение, в данном случае исключение из перечня товара, по которым НДС уплачивается методом зачета не является ответственностью декларанта. При этом, НДС как налог имеет место быть и не является новым видом налога».

Данное решение также было обжаловано вплоть до кассационной инстанции. В постановлении судебной коллегии по административным делам Верховного Суда РК № 6001-23-00-6ап/1179 от 31 октября 2023 года дана следующая правовая оценка:

«Доводы автора кассационной жалобы о незаконности пункта 3 Приказа №31 вследствие противоречия статье 3 Налогового кодекса, не могут быть приняты во внимание, поскольку Компанией в указанной части приказ обжалован в судебном порядке и вступившим в силу решением СМЭС Акмолинской области от 21 ноября 2022 года в иске отказано. В связи с чем, коллегия не может входить в обсуждение вопроса о незаконности нормативного правового акта».

Действительно, налогоплательщик параллельно с описываемым административным делом обжаловал законность Приказа 31 в порядке гражданского судопроизводства вплоть до кассационной инстанции. Суды первых двух инстанций отказали налогоплательщику в признании Приказа 31 незаконным. В постановлении судебной коллегии по гражданским делам Верховного Суда РК № 6001-23-00-3Г/2543 от 10 июля 2023 года указано следующее:

«Принятие приказа осуществлялось в строгом соответствии с Законом Республики Казахстан «О правовых актах» и проходило все процедуры нормотворчества. Пунктом 5 статьи 3 Налогового кодекса установлено, что положения законов Республики Казахстан, устанавливающие новые виды налогов и (или) платежей в бюджет, повышающие ставки, устанавливающие новые обязанности, а также ухудшающие положение налогоплательщика (налогового агента), обратной силы не имеют. Изменения в статьи 427 и 428 Налогового кодекса внесены 20 декабря 2021 года и введены в действие с 1 января 2022 года. При этом, часть первая пункта 1 статьи 427 Налогового кодекса устанавливает норму прямого действия, к которому применяется пункт 2 статьи 11 Закона «О правовых актах»: для применения нормативных правовых актов, введенных в действие, не требуется каких-либо дополнительных указаний. В этой связи, а также с учетом пункта 2 статьи 43 Закона «О правовых актах» приказ № 31 одновременно с Налоговым кодексом распространяется на отношения, возникшие с 1 января 2022 года. Следует отметить, что согласно подпункту 4) статьи 2 Закона Республики Казахстан от 25 декабря 2017 года «О введении в действие Кодекса Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс)» (в редакции до 20 декабря 2021 года) статьи 427 и 428 действовали до 1 января 2022 года. Оспариваемый приказ прошел согласование с заинтересованными органами и юридической экспертизы в уполномоченном органе. Коллегия считает, что выводы местных судов являются обоснованными, поскольку они основаны на правильном применении норм материального и процессуального права и сделаны в результате полного выяснения круга обстоятельств, имеющих значение для дела».

Таким образом, налогоплательщику не удалось доказать незаконность положений Приказа 31 ни в рамках административного, ни в рамках гражданского судопроизводства. Административные суды сослались на то, что Приказ 31 был оспорен, но не был отменен в порядке гражданского судопроизводства, а экономические суды сослались на то, что Приказ 31 прошел все необходимые нормотворческие процедуры.

С обоснованием экономических судов невозможно согласиться. Соблюдение нормотворческих процедур не означает автоматически законность нормативного правового акта.

Что касается административных судов, их выводы также представляются необоснованными. Тот факт, что подзаконный нормативный правовой акт обжаловался в судебном порядке, но не был отменен, не означает, что административные суды освобождаются от обязанности критически анализировать возможность применения данного акта при доначислении налогов по результатам налоговой проверки. Административным судам следует самостоятельно решать вопрос о том, могли ли налоговые органы при доначислении применять подзаконный акт с обратной силой, которая прямо запрещена как НК, так и Законом «О правовых актах».

2) *Решение Специализированного межрайонного административного суда города Астана № 7194-22-04/3127 от 8 декабря 2022 года*

В данном деле, так же как и в предыдущем, налогоплательщик обжаловал как результаты налоговой проверки (в административных судах), так и положения Приказа 31 (в порядке ГПК).

Административный суд первой инстанции отказал в удовлетворении иска по следующим основаниям:

«В пунктах 2 и 5 статьи 3 Налогового кодекса предусмотрено, что законы, вносящие изменения и дополнения в Налоговый кодекс в части отмены льготы по уплате налогов могут быть приняты не позднее 1 июля текущего года и введены в действие не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия; положения законов Республики Казахстан, устанавливающие новые виды налогов и (или) платежей в бюджет, повышающие ставки, устанавливающие новые обязанности, а также ухудшающие положение налогоплательщика (налогового агента), обратной силы не имеют. Суд отмечает, что в данной статье предусмотрено понятие «законы», а приказ является подзаконным актом, в связи с чем ссылка истца на данную норму не обоснована.

...

Производство по делам об оспаривании законности нормативного правового акта регулируется главой 30 Гражданского процессуального кодекса Республики Казахстан и не входит в орбиту административного судопроизводства. Также суд учитывает, что решением специализированного межрайонного экономического суда г. Астаны отклонен иск Компании об оспаривании приказа №31».

Таким образом, суд сослался на неприменимость п. 5 ст. 3 НК к Приказу 31, а также на то, что в порядке гражданского судопроизводства Приказ 31 отменен не был.

Суды, рассмотревшие иск об отмене Приказа 31 в порядке гражданского судопроизводства (дело закончилось вынесением постановления

судебного коллегии по гражданским делам Верховного Суда РК № 6001-23-00-3Г/3111(2) от 17 июля 2023 г.), отказали в удовлетворении иска, сославшись на то, что Приказ 31 прошел необходимые нормотворческие процедуры.

Вместе с тем, на момент рассмотрения дела в кассационной инстанции в марте 2024 г. были внесены изменения в Приказ 67, которые восстановили изначально действовавшую льготу (также с обратной силой). В связи с этим, результаты налоговой проверки были отменены. Таким образом, Министерство национальной экономики РК самостоятельно устранило допущенное нарушение.

3) *Решение Специализированного межрайонного административного суда города Астана 3994-22-00-4/846 от 21 ноября 2022 года*

В данном деле также спор был связан с применением положений Приказа 31, однако в отличие от предыдущих дел суд поддержал налогоплательщика, признав, что положения Приказа 31 ухудшают положение налогоплательщика. В частности, суд указал следующее:

«В соответствии с пунктом 5 статьи 3 Налогового кодекса, положения законов Республики Казахстан, устанавливающие новые виды налогов и (или) платежей в бюджет, повышающие ставки, устанавливающие новые обязанности, а также ухудшающие положение налогоплательщика (налогового агента), обратной силы не имеют.

Указанные изменения ухудшили положения истца, так как при ввозе товаров действовал Перечень без внесения изменений, в соответствии с которым истцом сдана, а ответчиком принята декларация на товары с уплатой налога на добавленную стоимость методом зачета.

Следовательно, данные изменения не должны быть применены ответчиком при вынесении уведомления, поскольку они устанавливают новые обязанности, а также ухудшают положение истца».

По данным судебного кабинета решение вступило в законную силу и не было обжаловано со стороны налоговых органов. Мы полностью согласны с данным судебным решением.

4) *Решение Специализированного межрайонного административного суда города Астана №5594-22-00-4/999 от 25 января 2023 года*

В данном деле, которое также касалось применения Приказа 31, суд также поддержал сторону налогоплательщика и признал результаты налоговой проверки незаконными, сославшись на п. 5 ст. 3 НК.

При дальнейшем обжаловании данного решения суд кассационной инстанции поддержал решение суда первой инстанции по существу (постановление судебной коллегии по административным делам Верховного Суда РК № 001-23-00-6ап/2144 от 4 марта 2024 года).

При этом суд сослался только на процессуальные нарушения, допущенные при вынесении оспариваемого административного акта. В отношении запрета обратной силы суд указал следующее:

«Вместе с тем из решения СМАС подлежат исключению выводы суда, что установленные обстоятельства путем возложения обязанности по уплате НДС и пени ухудшают положение КХ, тогда как закон обратной силы не имеет. Действующим законодательством на момент ввоза и декларирования Техники, предусмотрена уплата НДС методом зачета. Техника приобретена из другой страны ввиду отсутствия его производства на территории Казахстана, обратные доказательства суду не предоставлены».

Таким образом, судебная коллегия по административным делам Верховного Суда не поддержала позицию о том, что Приказ 31 был принят с обратной силой, но конкретное обоснование данного вывода не было приведено[3].

3.4 Административная практика по п. 5 ст. 3 НК

По применению п. 5 ст. 3 НК имеется также практика Апелляционной комиссии Министерства финансов РК. Нам удалось найти лишь два дела, рассмотренных комиссией, и все они также связаны с применением изменений в Приказ 67. Одно из дел было рассмотрено в сентябре 2022 года, а другое - в августе 2024 года[4].

В деле 2022 года Апелляционная комиссия поддержала налоговый орган, ссылаясь на возможность применять норму с обратной силой, если обратная сила предусмотрена самим нормативным правовым актом.

В деле 2024 г. Апелляционная комиссия вынесла решение в пользу налогоплательщика на том основании, что в Приказ 67 снова были внесены изменения, которые восстанавливают право уплаты НДС методом зачета, то есть, в данном случае произошло самостоятельное устранение нарушения со стороны государственного органа.

4. Выводы

На основании вышеизложенного можно сделать следующие выводы:

- В части КПН Закон 2023 г. и Закон 2025 г. были приняты неправомерно. Дата принятия Закона 2025 г. и дата введения в действие Закона 2023 г. и Закона 2025 г. противоречат требованиям п. 2 ст. 3 НК.

[3] В ходе анализа судебной практики мы нашли еще одно похожее дело, связанное с применением обратной силы закона и изменениями в Приказ 67. Однако в данном деле налогоплательщик ссылался не на положения НК, а на Закон о «О правовых актах». Решением Специализированного межрайонного административного суда Павлодарской области №5594-23-00-4/146 от 18 мая 2023 года в удовлетворении иска было отказано. Постановлением судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Республики Казахстан от 6 июня 2024 года №6001-23-00-6ап/3012 иск был удовлетворен, но не по основанию противоречия норм об обратной силе закона, а в связи с возвращением отмененной льготы путем внесения изменений в Приказ 67 (государственный орган самостоятельно устранил нарушение).

[4] Решения Апелляционной комиссии публикуются в информационной системе «Параграф» без указания подробных реквизитов и идентификации сторон дела.



- Имеющаяся судебная практика по п. 2. ст. 3 НК поддерживает позицию налоговых органов.
- Принятие Закона 2025 г. с обратной силой противоречит п. 5 ст. 3 НК. Отмена действия п. 5 ст. 3 НК самим Законом 2025 г., с нашей точки зрения, юридически невозможна и не должна приниматься во внимание судами.
- Судебная и административная практика по делам о запрете обратной силы налогового законодательства (п. 5 ст. 3 НК) имеется только в отношении подзаконных актов. Данная практика является противоречивой.
- Выражаем надежду на то, что с принятием нового Налогового кодекса РК практика принятия законов, противоречащих положениям кодекса о сроках принятия и введения в действие, а также запрету обратной силы, прекратится. Это будет способствовать повышению предсказуемости и прозрачности правового регулирования вопросов налогообложения.

Возврат НДС в условиях перехода к НК 2025: порядок, судебная практика и рекомендации

18 марта 2026



Равиль Кассильгов

Управляющий партнер KP Disputes



Айбек Камбарлиев

Партнер KP Disputes



Диас Итбаев

Младший юрист KP Disputes

[Читать статью на kplaw.kz](#)

В настоящей статье анализируется общеустановленный порядок возврата налога на добавленную стоимость («НДС») в соответствии с Кодексом Республики Казахстан от 25 декабря 2017 года № 120-VI «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)» («НК»). Подробно описаны условия и процедура возврата, особенности проведения тематических проверок и применения системы управления рисками.

Отдельное внимание уделено анализу судебной практики по данному вопросу, а также приводится краткий сравнительный анализ изменений по вопросу возврата НДС, закрепленных в Кодексе Республики Казахстан от 18.07.2025 г. № 214-VII «Налоговый кодекс Республики Казахстан» («НК 2025»).

Актуальность анализа порядка возврата НДС, предусмотренного НК, связана с переходным положением ст. 833 НК 2025, согласно которому налоговые заявления о возврате суммы превышения НДС, представленные до 01.01.2026 г., рассматриваются в порядке и сроки, которые предусмотрены НК.

Цель настоящей статьи – сформировать для налогоплательщиков практико-ориентированный путеводитель по возврату НДС и оспариванию отказа в возврате НДС с учетом сформированной судебной практики.

1. Налоговая проверка по вопросу возврата НДС по заявлениям, представленным до 2026 года

1.1. Первый этап: подготовка к налоговой проверке

Предварительная подготовка налогоплательщика к налоговой проверке,

проводимой по вопросу возврата НДС, является важным этапом. Цель этого этапа – оценить правомерность заявления о возврате НДС и обеспечить готовность налогоплательщика к проверке.

1.1.1. Проверка соответствия условиям возврата НДС

Прежде всего, необходимо определить, соответствует ли налогоплательщик критериям, установленным пп. 2 п. 2 ст. 429 НК, для возврата НДС.

Возврат возможен при одновременном выполнении следующих условий:

1. Постоянная реализация товаров, работ или услуг, облагаемых по нулевой ставке НДС. Под «постоянной реализацией» в данном случае понимается осуществление указанных операций в течение трех последовательных налоговых периодов, не реже одного раза в каждом квартале (абз. 2 п. 2 ст. 429 НК).
2. Доля реализации по нулевой ставке составляет не менее 70 % от общего облагаемого оборота за соответствующий налоговый период.

Поэтому еще до подачи декларации по НДС (в которой указывается требование о возврате) необходимо проверить соответствие налогоплательщика условиям возврата НДС.

1.1.2. Подготовка документов

Перед инициацией процедуры возврата целесообразно заранее собрать и систематизировать пакет документов, которые с высокой вероятностью будут истребованы проверяющими органами.

К базовому перечню относятся:

- устав юридического лица;
- удостоверение личности/паспорт руководителя;

- приказ о назначении руководителя;
- справка о государственной регистрации юридического лица;
- налоговые декларации по НДС;
- договоры, по которым заявляется возврат НДС;
- поквартальная оборотно-сальдовая ведомость;
- регистры налогового учета по счетам-фактурам;
- реестр ЭСФ, выписанных контрагенту;
- реестр ЭСФ, полученных от контрагента;
- сертификат налогового резидентства нерезидента, заявление на ввоз товара и уплату косвенных налогов, а также иные документы, подтверждающие исполнение сделок с нерезидентом.

Заблаговременная подготовка документации позволяет сократить сроки реагирования на запросы налогового органа.

1.1.3. Подача требования о возврате

Завершающим этапом подготовки к проверке является подача требования о возврате суммы превышения НДС. В соответствии с п. 6 Правил^[1], данное требование отражается в первоначальной, очередной либо ликвидационной налоговой декларации по НДС.

Таким образом, последовательная подготовка к проверке с фокусом на правомерность возврата и наличие всей подтверждающей документации формирует основу для успешного завершения процедуры возврата НДС.

1.2. Второй этап: налоговая проверка

В целях подтверждения достоверности заявленных к возврату сумм назначается тематическая налоговая проверка (пп. 6 п. 1 ст. 142 НК).

1.2.1. Основание и правомерность назначения проверки

Основанием для проведения проверки выступает предписание территориального органа государственных доходов, подлежащее проверке на соответствие требованиям п. 2 ст. 148 НК. Особое внимание при этом следует уделить корректности указания проверяемого налогового периода, поскольку ошибки в его определении могут повлечь процедурные нарушения и стать основанием для признания проверки незаконной.

1.2.2. Особенность налоговой проверки по вопросу возврата НДС

Согласно п. 8 Правил, тематическая проверка проводится с применением системы управления рисками (СУР), которая основана на оценке рисков и включает меры, вырабатываемые и применяемые налоговыми органами в целях выявления и предупреждения риска.

Нарушения, выявленные по СУР, являются основной зоной риска для налогоплательщика, так как наличие риска по СУР у поставщиков

является основанием для отказа в возврате НДС (п. 46-48 Правил).

1.2.3. Сроки проведения проверки

Продолжительность тематической налоговой проверки, а также возможные основания и порядок ее продления или приостановления регламентируются положениями п. 2 ст. 431 НК:

1. для налогоплательщиков, доля оборота по реализации с применением нулевой ставки НДС у которых составляет не менее 70 % от общего облагаемого оборота, срок проведения проверки составляет 55 рабочих дней;
2. для иных налогоплательщиков — 75 рабочих дней.

1.2.4. Полномочия проверяющего и возможные сложности

Налоговый орган вправе осуществить следующие действия:

1. вручать налогоплательщику требования о представлении документов и (или) информации;
2. направлять запросы в иные территориальные налоговые органы, государственные органы и финансовые организации (включая банки);
3. инициировать международный обмен налоговой информацией, направляя запросы в компетентные органы иностранных государств.

На практике реализация положений, предусмотренных пп. (2) и (3), сопряжена с временными затратами на получение ответов на такие запросы, часто превышающими установленный срок налоговой проверки.

В отдельных случаях налоговые органы направляют запросы на позднем этапе проверки. Это приводит к невозможности получения ответов в установленный срок и, как следствие, может быть использовано как основание для отказа в возврате НДС по причине отсутствия подтверждающих документов.

В связи с этим **рекомендуется** поддерживать регулярную и конструктивную коммуникацию с проверяющим специалистом на всех этапах налоговой проверки, а не ограничиваться взаимодействием только при поступлении запросов. Это повышает вероятность того, что необходимые запросы будут направлены своевременно.

В случае направления запросов в последние дни проверки необходимо настаивать на приостановлении проверки до получения ответов.

1.2.5. Завершение проверки

Перед составлением итогового акта налоговой проверки («Акт») налоговым органом выносится предварительный акт, на который налогоплательщик вправе представить письменные возражения в порядке, установленном ст. 157 НК.

[1] Правила возврата превышения налога на добавленную стоимость и применения системы управления рисками в целях подтверждения достоверности суммы превышения налога на добавленную стоимость, а также критериев степени риска, утвержденные Приказом МФ РК от 19.03.2018 г. №391

Днем завершения налоговой проверки считается дата вынесения окончательного Акта (п. 3 ст. 158 НК).

На основании пп. 2 п. 2 ст. 114 и п. 1 ст. 159 НК, уведомление о результатах проверки («Уведомление») должно быть направлено налогоплательщику не позднее пяти рабочих дней с момента вручения Акта.

Как показывает практика, налоговые органы зачастую отказывают в возврате НДС, что требует последующего оспаривания Уведомления.

2. Обжалование результатов налоговой проверки

2.1. Третий этап: досудебное обжалование результатов проверки в МФ

Процедура обжалования результатов налоговой проверки регламентирована нормами НК и АППК[2].

В соответствии с п. 31 НП ВС[3], исходя из положений ст. 159 НК, решением по результатам налоговой проверки является уведомление о результатах проверки.

Следовательно, в случае несогласия налогоплательщика с неподтверждением к возврату суммы превышения НДС, обжалованию подлежит только уведомление.

2.1.1. Досудебное обжалование: процедура и целесообразность

Налогоплательщик до судебного обжалования вправе подать жалобу в Министерство финансов Республики Казахстан, которую рассматривает апелляционная комиссия. Согласно п. 1 ст. 178 НК, такая жалоба может быть подана в течение 30 рабочих дней с момента вручения Уведомления.

Подробные разъяснения о порядке и сроках как судебного, так и досудебного обжалования приведены в нашем пособии «Налоговые споры: гид по судебной практике. Часть 1. Эффективное применение АППК» (KP Disputes): <https://kplaw.kz/kp-education>.

Практика рассмотрения жалоб показывает сравнительно невысокий процент их удовлетворения. Так, по итогам I квартала 2025 года Апелляционной комиссией при Министерстве финансов было рассмотрено 47 жалоб, из которых лишь 32 % были удовлетворены (полностью или частично) (<https://www.gov.kz/memleket/entities/minfin/press/article/details/199190>).

Тем не менее, несмотря на статистически неблагоприятную динамику, досудебное обжалование сохраняет практическую значимость. Так, ст. 15-1 АППК содержит требования к достижению единообразия административных процедур, а поскольку судебная практика по данной категории дел устоялась в сторону налогоплательщика и должна учитываться при рассмотрении жалоб, такая практика повышает шансы

налогоплательщика при досудебном обжаловании. Жалоба, поданная на досудебной стадии, может:

- стать основанием для отмены или изменения Уведомления до начала судебного процесса;
- сократить временные затраты за счет установленного срока рассмотрения - не более 30 рабочих дней со дня регистрации жалобы (п. 1 ст. 181 НК).

2.1.2. Возможность прямого обращения в суд

Согласно ч. 5 ст. 91 АППК, если иное не предусмотрено законом, обращение в суд допускается после обжалования в досудебном порядке.

В соответствии с п. 2 ст. 177 НК, налогоплательщик вправе обжаловать уведомление о результатах налоговой проверки непосредственно в суд, без предварительного обращения в вышестоящий административный орган.

Таким образом, вышеуказанная норма НК позволяет налогоплательщику обратиться напрямую в суд без предварительного досудебного обжалования.

2.2. Четвертый этап: судебное обжалование результатов проверки

Зачастую налоговые органы прибегают к распространенным основаниям для отказа в возврате НДС (нарушения у поставщиков последующих уровней; отсутствие ответов на запрос). При этом положения НК и Правил, равно как и правовые позиции, выработанные судебной практикой, нередко игнорируются.

По данной категории дел уже сложилась устойчивая судебная практика, что в целом повышает предсказуемость судебного обжалования.

Ниже представлены наиболее распространенные основания для отказа в возврате НДС, с которыми сталкивается большинство налогоплательщиков.

2.2.1. Нарушения поставщиков последующих уровней

Налоговые органы расширительно трактуют Правила в свою пользу. При проведении тематических проверок с целью подтверждения достоверности суммы превышения НДС используется система управления рисками (СУР), установленная п. 37 Правил. В соответствии с п. 45-1 Правил, отчет «Пирамида» формируется по всем уровням поставщиков налогоплательщика, за исключением предусмотренных п. 46 и 47.

Признаками рисков уклонения от уплаты налогов согласно п. 47 Правил являются:

- ограничение по выписке ЭСФ;
- признание регистрации (перерегистрации) недействительной по решению суда;
- признание сделок недействительными;
- наличие зарегистрированных уголовных дел в ЕРДР.

[2] Кодекс Республики Казахстан от 29 июня 2020 г. №350-VI «Административный процедурно-процессуальный кодекс Республики Казахстан»

[3] Нормативное постановление Верховного Суда Республики Казахстан № 9 от 22.12.22 г. «О некоторых вопросах применения судами налогового законодательства»

При рассмотрении вопросов возврата НДС налоговые органы фактически игнорируют положения пп. 2 и 3 п. 12 ст. 152 НК. На практике возврат не производится в случаях, когда по поставщикам проверяемого налогоплательщика выявлены нарушения на основании анализа аналитического отчета «Пирамида».

В качестве обоснования проверки поставщиков последующих уровней налоговые органы ссылаются на п. 45-1 и 47 Правил, предусматривающие проведение проверки по СУР по всем уровням поставщиков. Именно эта практика стала причиной возникновения многочисленных спорных ситуаций, поскольку она выходит за рамки положений НК и фактически ужесточает требования к налогоплательщику.

В связи с этим нормы Правил, которые ухудшают положение налогоплательщика по сравнению с нормами НК, не могут применяться без внесения соответствующих изменений в сам НК. Следовательно, при разрешении споров о возврате НДС приоритетное применение должны иметь нормы НК, как нормы акта более высокого уровня.

Между тем, из буквального толкования указанных норм следует, что для целей возврата НДС имеют значение нарушения только у непосредственного поставщика налогоплательщика.

Эта позиция подтверждается судебной практикой:

- Постановление Судебной коллегии по административным делам Алматинского городского суда № 7599-25-00-4а/270 от 11.03.2025 г. (вступило в силу 11.04.2025 г.):

«Расширительное применение норм налогового законодательства. Проверка должна была быть ограничена взаимоотношениями истца с его непосредственными поставщиками, тогда как ответчик провел анализ поставщиков шестого уровня и использовал этот анализ в качестве основания для отказа.»

- Решение Специализированного межрайонного административного суда («СМАС») города Алматы № 7594-24-00-4/3201 от 14.10.2024 г. (вступило в силу 27.02.2025 г.):

«Услугодатель формирует отчет «Пирамида» по риску неисполнения налоговых обязательств исключительно по непосредственным поставщикам услугополучателя.»

Вышеуказанный подход закреплен Судебной коллегией по административным делам Верховного Суда Республики Казахстан («СКАД ВС»):

- Постановление СКАД ВС № 6001-24-00-6ап/1185 № 6001-24-00-6ап/1185 (2) от 17.12.2024 г.:

«То есть буквальное значение примененных законодателем таких выражений как «непосредственным поставщиком»,

«поставщиком проверяемого налогоплательщика» позволяет сделать вывод о том, что Налоговый кодекс четко ограничивает применение аналитического отчета «Пирамида»: по непосредственным поставщикам проверяемого налогоплательщика.»

- Постановление СКАД ВС № 6001-23-00-6ап/3119 № 6001-23-00-6ап/3119 (2) от 25.06.2024 г.:

«Из буквального содержания вышеназванных норм следует, что возврат суммы НДС не производится, если нарушения выявлены по результатам отчета «Пирамида» по непосредственным поставщикам истца.»

Изложенное подтверждается также внесенными изменениями и дополнениями в Правила приказом Министра финансов РК от 12 марта 2024 года № 137, введенными в действие с 26 марта 2024 года, согласно пунктам 45 и 45-1 которого результатом формирования отчета «Пирамида» является сводная таблица взаиморасчетов между услугополучателем и поставщиками различных уровней за каждый налоговый период, за исключением случая, когда отчет формируется исключительно по непосредственным поставщикам по услугополучателю, состоящему на горизонтальном мониторинге.»

Таким образом, судебная практика исходит из того, что для целей возврата НДС правовое значение имеют взаимоотношения налогоплательщика именно с его непосредственными поставщиками.

2.2.2. Несвоевременная отправка запросов

Налоговые органы направляют запросы в банки, государственные органы (включая иностранные) и территориальные органы государственных доходов. Однако такие запросы зачастую иницируются на завершающей стадии проверки без ее приостановления, в результате чего ответы не успевают поступить до окончания проверки. Отсутствие ответов на момент проверки используется как основание для отказа в возврате.

Запросы, направляемые налоговыми органами в иностранные налоговые органы, как правило, остаются без ответа ввиду конфиденциальности запрашиваемой информации и отсутствия правовых оснований для ее предоставления.

При этом такие запросы осуществляются, невзирая на наличие подтверждающих документов, что делает направление запросов излишним.

Вышеуказанный вывод подтверждается судебной практикой:

- Решение СМАС г. Алматы № 7594-24-00-4/3201 от 14.10.2024 г. (вступило в силу 06.05.2025 г.):

«В обоснование несогласия с Уведомлением истец указал, что налоговая проверка была проведена с нарушением срока ее проведения, чем было обусловлено несвоевременное

направление запроса в налоговую службу РФ и неполучение ответа на дату завершения проверки, что повлекло отказ в подтверждении возврата суммы НДС.

С учетом установленных по делу обстоятельств суд приходит к выводу об обоснованности иска в этой части.»

- Решение СМАС г. Алматы № 7594-24-00-4/4094 от 02.12.2024 г. (вступило в силу 05.05.2025 г.):

«По данному административному делу ответчик приступил к налоговой проверке 04 июля 2024 года. При этом запросы в УФНС Свердловской области и г. Москвы были направлены лишь 08 августа 2024 года.

Принимая во внимание, что срок предоставления ответа на запрос предусмотрен в течение 30 дней, суд считает, что ответчик обязан был направить запросы незамедлительно после начала проверки.»

2.3. Определение исковых требований

При подготовке административного иска налогоплательщики часто сталкиваются с неоднозначностью формулировки исковых требований.

Пример:

- Обязать РГУ «Департамент государственных доходов...» вынести благоприятный административный акт о возврате суммы НДС в размере... тенге.
- Обязать РГУ «Департамент государственных доходов...» вернуть сумму превышения НДС в размере... тенге.

На сегодняшний день судебная практика в части исковых требований устоялась:

- Решение СМАС Восточно-Казахстанской области № 6394-24-00-4/636 от 27.11.2024 г. (вступило в силу 06.10.2025 г.):

«Анализируя в совокупности представленные доказательства, суд приходит к выводу, что иск ТОО «Ринэко Групп» о признании незаконным и отмене в части уведомления о результатах налоговой проверки, о принуждении вынести благоприятный акт является обоснованным в части сумм НДС в размере 90 440 194 тенге.

Согласно пункту 1 статьи 156 АППК, если иск об оспаривании обременяющего административного акта, затрагивающего права, свободы и законные интересы истца, является обоснованным и суд признает его незаконность, то он отменяет его полностью или в какой-либо части.

В случае, если непринятие административного акта, являющееся результатом отказа от вынесения административного акта либо бездействия ответчика, противоречит закону или послужило причиной нарушения прав, свобод и законных интересов истца, суд возлагает на административный орган обязательство принять административный акт (статья 157 АППК пункт 1).»

- Постановление Кассационного суда по административным делам № 6003-25-00-4к/420 от 06.10.2025 г. (кассация поддержала выводы решения СМАС Восточно-Казахстанской области № 6394-24-00-4/636 от 27.11.2024 г., при этом скорректировала резолютивную часть):

«В целом суд кассационной инстанции обращает внимание на то, что уведомление отменено по процедурным основаниям, что свидетельствует о необходимости налоговому органу вернуться к административной процедуре и провести проверку суммы превышения НДС, подлежащей возврату истцу, в точном соответствии с требованиями законодательства. Поэтому в этой части резолютивная часть решения подлежит корректировке.»

- Решение СМАС г. Алматы № 7594-24-00-4/4094 от 02.12.2024 г. (апелляция поддержала выводы суда первой инстанции) (вступило в силу 05.05.2025 г.):

«В случае невозможности вынесения конкретного решения об удовлетворении требований истца при наличии административного усмотрения суд возлагает на ответчика обязательство о принятии с учетом правовой позиции суда соответствующего административного акта в пользу истца.

<...>

При таких обстоятельствах разрешение судом вопроса о принуждении ответчика принять благоприятный административный акт о возврате суммы НДС в размере 157 722 197 тенге является преждевременным, в связи с чем требование истца о возложении обязанности вынести благоприятный административный акт о возврате суммы НДС в указанном размере подлежит отказу в удовлетворении.»

- Решение СМАС Карагандинской области № 3594-24-00-4/3 от 02.04.2024 г. (вступило в силу 22.07.2024 г.):

«Вместе с тем, принимая во внимание, что не оспариваются все остальные факты и обстоятельства, установленные в рамках проверки и отраженные в Акте проверки, инициированной по заявлению истца, ввиду отсутствия необходимости возбуждения новой административной процедуры (регистрации новой проверки), суд с учетом вышеприведенных обстоятельств по данному требованию, считает необходимым обязать ответчика в месячный срок со дня вступления решения в законную силу вынести административный акт в пользу истца о подтверждении достоверности сумм налога на добавленную стоимость на основании требования ТОО «Trading and Industrial holding «ARAL» с учетом правовой позиции суда.»

- Постановление СКАД ВС № 6001-24-00-6ап/1185 № 6001-24-00-6ап/1185 (2) от 17.12.2024 г.:

«Также не подлежат удовлетворению доводы кассационной жалобы истца о неправомерном

отказе в иске о принуждении ответчика произвести возврат суммы превышения НДС, поскольку в силу требований пунктов 2 и 18 Правил возврат превышения НДС производится по месту нахождения услугополучателя при отсутствии налогового задолженности, соответственно такая обязанность может быть возложена на РГУ «Управление государственных доходов по Алматинскому району Департамента государственных доходов по городу Астане Комитета государственных доходов Министерства финансов Республики Казахстан», который в данном случае не привлечен к участию в деле в качестве ответчика. Более того, расчет окончательной суммы НДС, подлежащей возврату, должен быть произведен налоговым органом самостоятельно с учетом правовой позиции суда.

Вместе с тем, резолютивная часть решения подлежит корректировке для целей исключения необходимости повторного проведения административной процедуры с вынесением и регистрацией предписания о назначении проверки.

Поскольку обстоятельства по делу судами установлены верно, нормы материального и процессуального права применены правильно, оснований для отмены либо изменения судебных актов коллегия не находит.»

Таким образом, поскольку суд не может подменять функции государственных органов, сложилась устоявшаяся практика обязывать налоговые органы проводить повторную проверку с учетом правовой позиции суда.

На основании сформированной судебной практики **рекомендуется** использовать следующую формулировку исковых требований:

- Признать незаконным и отменить уведомление о результатах проверки в части отказа в возврате сумм НДС.
- Обязать РГУ «Департамент государственных доходов...» повторно провести и закончить возбужденную по заявлению истца административную процедуру с учетом правовой позиции суда.

2.4. Рекомендации на стадии судебного обжалования

а) В целях минимизации временных затрат **рекомендуется** подать ходатайство об обращении к немедленному исполнению решения суда в порядке применения ч. 1 ст. 173 АППК, ст. 244 ГПК[4] и п. 30 НП ВС[5].

Согласно ч. 1 ст. 173 АППК, суд по обоснованному ходатайству вправе обратиться к немедленному исполнению решения суда в случае, если более позднее исполнение причинило бы существенный вред.

Примеры обоснования ходатайства:

- судебная практика по подобному рода делам сформирована, а позднее получение денежных средств способно причинить

существенный вред налогоплательщику, поскольку задержка напрямую влияет на его финансовую устойчивость;

- недоступность средств может ограничить возможность налогоплательщика по исполнению обязательств, включая: (1) уплату налогов; (2) выплату заработной платы; (3) расчеты с кредиторами и другими контрагентами.

б) Вместе с тем необходимо учитывать, что в случае, если налогоплательщик повторно подаст декларацию по НДС с отметкой о возврате за периоды, входящие в период обжалуемой проверки по вопросу возврата НДС, это может послужить основанием для возвращения административного иска об оспаривании уведомления о результатах проверки.

В связи с этим **рекомендуется** заранее определять периоды, по которым заявляется возврат, чтобы избежать ситуации, при которой иск будет возвращен.

3. Исполнение решения суда

3.1. Пятый этап: повторное назначение налоговой проверки с учетом правовой позиции суда

После вступления в законную силу решения суда (либо в случае, если оно подлежит немедленному исполнению) налоговый орган повторно выносит предписание о проведении тематической проверки. В этой связи нет необходимости подачи декларации по НДС с отметкой о возврате.

Повторная проверка проводится по тем же правилам, что и первоначальная, однако с обязательным учетом правовой позиции, изложенной в решении суда. Это означает, что налоговый орган не вправе повторно ссылаться на основания для отказа в возврате НДС, которые уже были признаны судом неправомерными. На практике повторная проверка должна проводиться с учетом правовой позиции суда и не может основываться на тех доводах, которые уже признаны судом неправомерными.

3.2. Шестой этап: фактический возврат НДС

Порядок и сроки возврата суммы превышения НДС регулируются положениями ст. 431 НК. Основанием для фактического зачисления суммы НДС на текущий счет налогоплательщика является акт проверки и уведомление о подтверждении достоверности сумм превышения НДС.

Шаг 1: после завершения повторной проверки и получения Акта налоговой проверки с Уведомлением о результатах налоговой проверки налогоплательщик должен в течение 5 рабочих дней представить налоговое заявление по форме, утвержденной п.16 Правил возврата, на проведение зачета и (или) возврата сумм налогов, платежей в бюджет, пеней, процентов и штрафов.

На практике после вручения Акта и Уведомления по результатам налоговой

[4] Кодекс Республики Казахстан от 31.10.2015 г. №377-V «Гражданский процессуальный кодекс Республики Казахстан»

[5] Нормативное постановление Верховного Суда Республики Казахстан от 29.11.2024 г. № 5 «О судебном решении по административным делам»

проверки проверяющие нередко рекомендуют налогоплательщику воздержаться от подачи налогового заявления, мотивируя это отсутствием средств в бюджете. При этом они заверяют, что сообщат дополнительно о том, когда следует подать заявление.

С практической точки зрения **рекомендуется** не учитывать позицию налогового органа и, при первой возможности, подавать заявление.

Шаг 2: с момента регистрации указанного налогового заявления проверяющий составляет распоряжение на возврат в двух экземплярах (п. 17 Правил). Данное распоряжение направляется в управление государственных доходов по месту регистрации налогоплательщика, которое в свою очередь перенаправляет его в Департамент казначейства.

По общему правилу применяется срок возврата — 55 рабочих дней, предусмотренный п. 2 ст. 431 НК. Исчисление этого срока начинается после истечения 30 календарных дней с момента представления декларации по НДС.

Пример:

Если декларация по НДС представлена за 2 квартал 2025 года, то срок в 30 календарных дней истекает 15 августа 2025 года. Соответственно, срок в 55 рабочих дней начинается с 16 сентября 2025 года. Предельной датой возврата НДС, с учетом производственного календаря, является 3 декабря 2025 года.

Однако на практике возврат зачастую осуществляется несвоевременно по причине нехватки бюджетных средств.

Такой отказ налоговые органы мотивируют п. 226 Правил исполнения бюджета^[6], в соответствии с которым, в случае недостаточности средств, органы государственного казначейства не принимают к исполнению платежные поручения на возврат налогоплательщикам излишне уплаченных налогов (включая превышения НДС).

4. Взыскание пени за несвоевременный возврат по НК 2025

До вступления в силу НК 2025 отказ по мотиву недостаточности средств в бюджете считался несостоятельным и не освобождал налоговые органы от обязанности уплатить пеню за несвоевременный возврат. Однако в соответствии с абзацем 2 п. 10 ст. 125 НК 2025, в случае недостаточности средств на контрольном счете наличности, предусмотренных бюджетным законодательством РК, пеня на сумму несвоевременного возврата превышения НДС не начисляется.

Таким образом, НК 2025 прямо закрепляет возможность не применять пеню по причине отсутствия средств в бюджете, что делает взыскание пени невозможным.

В то же время следует отметить, что в целом право налогоплательщика на взыскание пени не утрачено: п. 10 ст. 125 НК 2025 сохраняет такую возможность.

5. Влияние положений НК 2025 на порядок возврата НДС

Ниже представлена сравнительная таблица изменений и дополнений между НК и НК 2025:

НК	НК 2025
Общий порядок возврата НДС	
п. 2 ст. 429	п. 2 ст. 125
Суммы превышения НДС на конец налогового периода подлежат возврату в порядке, установленном ст. 431 НК, если одновременно выполняются следующие условия:	Сумма превышения НДС подлежит возврату следующим плательщикам налога:
<ol style="list-style-type: none"> налогоплательщик регулярно реализует товары, работы и услуги, облагаемые по нулевой ставке (не реже одного раза в кв. в течение 3 подряд налоговых периодов); доля таких оборотов составляет не менее 70 % от общего облагаемого оборота в соответствующем периоде. 	<ol style="list-style-type: none"> осуществляющим реализацию товаров, выполнение работ, оказание услуг, облагаемых по нулевой ставке; осуществляющим деятельность в рамках контракта на недропользование; приобретающим товары, работы, услуги в связи со строительством по долгосрочному контракту зданий и сооружений производственного назначения, впервые вводимых в эксплуатацию на территории Республики Казахстан.

[6] Правила исполнения бюджета и его кассового обслуживания на 2025 финансовый год, утвержденные Приказом МФ РК от 09.06.2025 г. № 272

В случае невыполнения условий, установленных п. 2 ст. 429, превышение суммы налога на добавленную стоимость подлежит возврату в части суммы налога, отнесенного в зачет по товарам (работам, услугам), использованным для целей оборота по реализации, облагаемого по нулевой ставке (п. 3 ст. 429).

Плательщикам налога, осуществляющим реализацию товаров, выполнение работ, оказание услуг, облагаемых по нулевой ставке, возврату подлежат:

- при постоянной реализации – сумма превышения налога;
- при непостоянной реализации – часть суммы налога, отнесенного в зачет по товарам, работам, услугам, использованным для целей оборота по реализации, облагаемого по нулевой ставке.

Постоянной реализацией признается реализация товаров (услуг, работ), облагаемых по нулевой ставке, при одновременном соответствии следующим условиям:

- 1.реализация осуществляется в трех последовательных налоговых периодах;
- 2.при которой облагаемый оборот, облагаемый по нулевой ставке, за налоговый период составляет не менее 70 процентов от общего облагаемого оборота по реализации.

При этом постоянной реализацией признается такая реализация в каждом из указанных налоговых периодов (п. 1 и 2 ст. 126).

п. 3 ст. 431

п. 3 ст. 125

Не производится возврат превышения НДС:

- 1.налогоплательщику, осуществляющему расчеты с бюджетом в СНР, установленном для: СМБ; крестьянских или фермерских хозяйств; производителей сельскохозяйственной продукции, продукции аквакультуры (рыбоводства) и сельскохозяйственных кооперативов;
- 2.налогоплательщику за налоговые периоды, по которым он применял положения ст. 411 НК.

Не подлежит возврату сумма превышения налога:

- 1.отнесенная в зачет по счетам-фактурам, выписанным заготовительной организацией в сфере агропромышленного комплекса;
- 2.отнесенная в зачет по товарам, работам, услугам по полезным ископаемым, передаваемым в счет исполнения налогового обязательства в натуральной форме;
- 3.сложившаяся по налоговым периодам, по которым плательщик налога относил в зачет дополнительную сумму налога.

Сроки

п. 2 ст. 431

п. 5 ст. 128

Возврат суммы превышения налога на добавленную стоимость, подтвержденного результатами проверки, производится налогоплательщику в следующие сроки:

- 1.осуществляющему обороты по реализации, облагаемые по нулевой ставке, которые составляют не менее 70 % в общем облагаемом обороте по реализации за налоговый период, за который предъявлено требование о возврате суммы превышения НДС, - в течение пятидесяти пяти рабочих дней;
- 2.в остальных случаях - в течение семидесяти пяти рабочих дней.

При этом течение срока возврата суммы превышения налога на добавленную стоимость начинается после истечения тридцати календарных дней со срока, установленного для представления декларации по НДС.

Сумма превышения налога, подтвержденная к возврату по результатам тематической налоговой проверки, подлежит возврату в течение пятидесяти пяти рабочих дней, следующих за днем истечения срока представления декларации по налогу с указанием требования о возврате.

Сумма превышения налога на основании заключения к акту налоговой проверки подлежит возврату в течение десяти рабочих дней, следующих за днем вручения заключения к акту налоговой проверки.

Основания для отказа в возврате НДС

п. 12 ст. 152

Не производится возврат НДС в пределах сумм, по которым на дату завершения налоговой проверки:

1. не получены ответы на запросы на проведение встречных проверок для подтверждения достоверности взаиморасчетов с поставщиком;
 2. по поставщикам проверяемого налогоплательщика выявлены нарушения по результатам анализа аналитического отчета «Пирамида»;
 3. не подтверждена достоверность сумм налога на добавленную стоимость;
 4. не подтверждена достоверность сумм налога на добавленную стоимость в связи с невозможностью проведения встречной проверки, в том числе по причине:
- отсутствия поставщика по месту нахождения;
 - утрата учетной документации.

п. 11 ст. 166

Не производится возврат НДС по результатам тематической проверки в случаях, если:

1. не получены ответы на запросы на проведение встречных проверок для подтверждения достоверности взаиморасчетов с поставщиком и покупателем или не проведена встречная налоговая проверка, в том числе по причине:
 - отсутствия поставщика по месту нахождения;
 - утраты учетной документации;
2. выявлено занижение суммы налога на добавленную стоимость по реализованным товарам, выполненным работам и оказанным услугам при сопоставлении сведений, отраженными в налоговой отчетности по НДС у непосредственного поставщика за налоговый период, и сведениями информационной системы электронных счетов-фактур по всем выписанным счетам-фактурам поставщика;
3. возбуждено уголовное дело по ст. 216 и 245 УК, по которым проходит налогоплательщик, в отношении которого проводится налоговая проверка, или его непосредственный поставщик;
4. приостановлена (ограничена) выписка электронных счетов-фактур по проверяемому налогоплательщику или его непосредственному поставщику;
5. имеется недоимка по налогу на добавленную стоимость у непосредственного поставщика;
6. не поступает (поступает не в полном размере) валютная выручка;
7. не подтвержден (подтвержден не в полном размере) факт вывоза товаров при экспорте.

Обжалование результатов проверки

п. 2 ст. 177

Налогоплательщик вправе обжаловать уведомление о результатах проверки, а также уведомление о результатах горизонтального мониторинга в суд.

п. 1 ст. 191

Обжалование уведомления о результатах налоговой проверки и действий (бездействий) должностных лиц налогового органа в суде производится в порядке, предусмотренном АПК.

В соответствии с ч. 3 ст. 9 АПК обращение в суд может быть подано после соблюдения досудебного порядка урегулирования спора, если иное не предусмотрено законом.

Ключевые изменения:

- порядок и сроки возврата упрощены (отсутствует отсчет 30 календарных дней с момента подачи декларации по НДС) (п. 5 ст. 128 НК 2025);
- досудебное обжалование становится обязательным этапом (п. 1 ст. 191 НК 2025);
- отсутствие бюджетных средств теперь является основанием для отказа в начислении пени за несвоевременный возврат НДС (абз. 2 п. 10 ст. 125 НК 2025);
- при определении суммы возврата превышения НДС при упрощенном порядке применяется система управления налоговыми рисками;
- сроки возврата при упрощенном порядке сокращены (отсчет начинается с даты требования, а не с 15 числа второго месяца квартала).

Одним из позитивных моментов является то, что в основаниях для невозврата НДС (п. 11 ст. 166 НК 2025) используется термин «непосредственный поставщик», что должно снизить количество спорных ситуаций. Ранее в НК применялся термин «поставщик проверяемого налогоплательщика», вследствие чего у налоговых органов возникала возможность расширительно трактовать нарушения поставщиков любого уровня в целях отказа в возврате НДС.

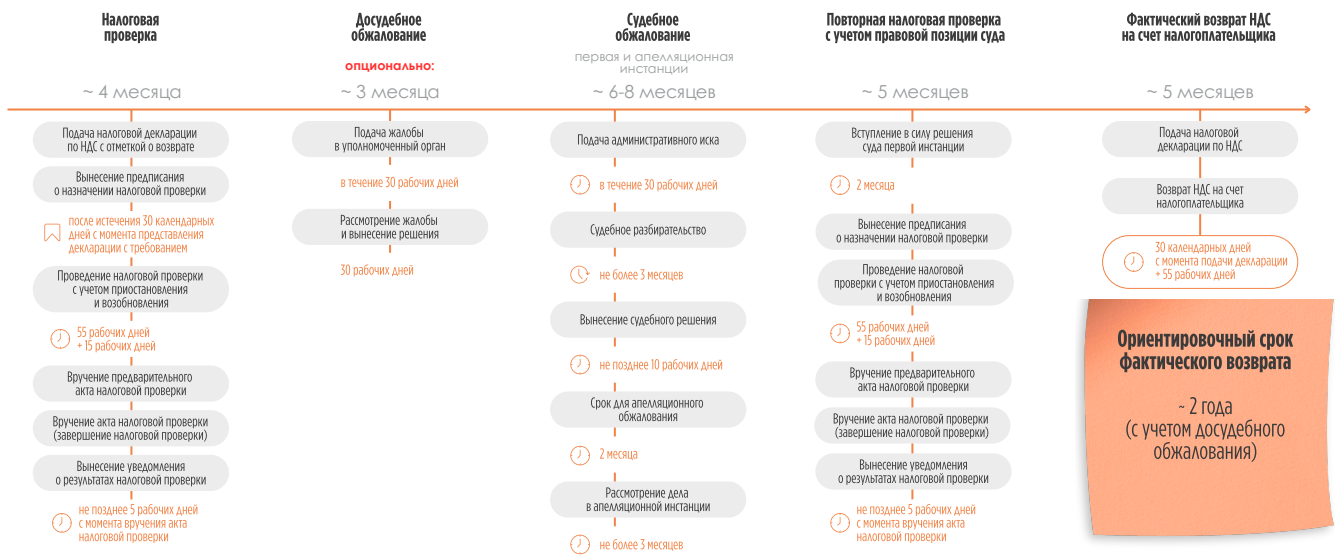
Заключение

Возврат НДС в Казахстане остается многоэтапной и формализованной процедурой, успех которой во многом зависит от качества подготовки документов, понимания логики налоговой проверки и своевременного оспаривания неправомерных отказов.

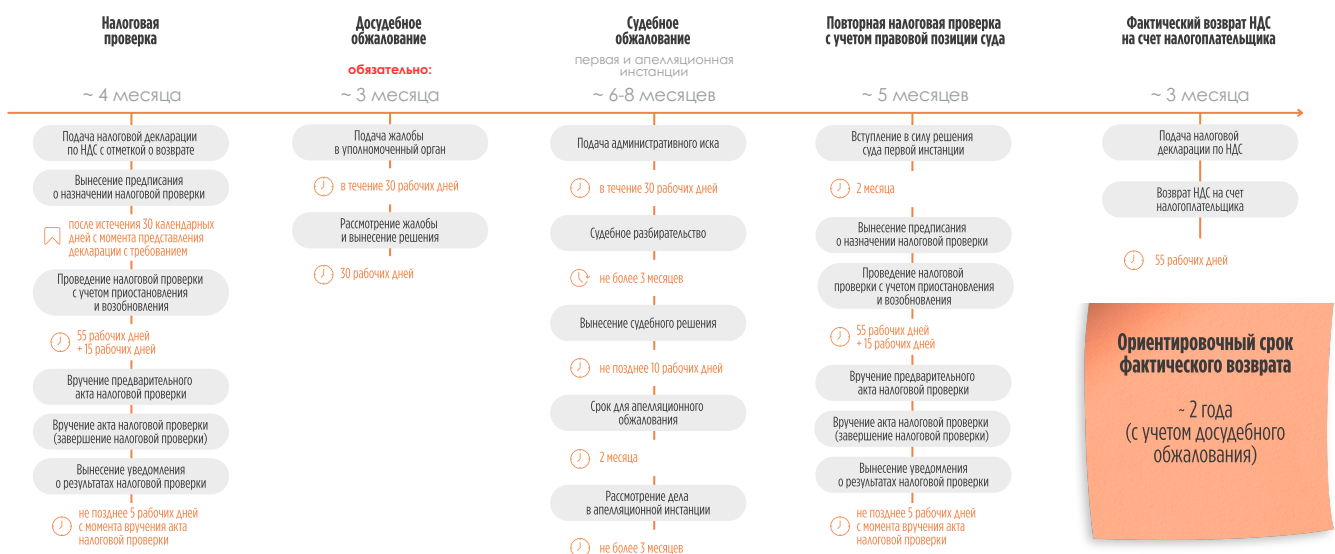
В переходный период, связанный со вступлением в силу НК 2025, особое значение приобретают как сформированная судебная практика, так и корректное определение применимого регулирования.

Надеемся, что настоящая статья будет полезна налогоплательщикам как практический ориентир при возврате НДС и защите своих прав.

Возврат НДС по НК 2017 (общий порядок)



Возврат НДС по НК 2025 (общий порядок)



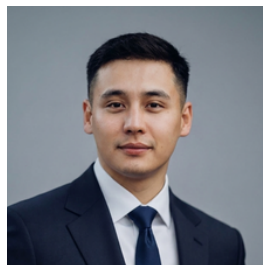
Пресекательный характер сроков направления уведомления о расхождениях по результатам камерального контроля: пределы налогового усмотрения и судебная практика в Республике Казахстан

17 апреля 2026



Ольга Пехенько

Руководитель судебной практики FRHC



Нурполат Елибаев

Старший юрист «Freedom Telecom Operations»

В статье исследуется правовая природа сроков вынесения уведомлений по результатам камерального контроля в Республике Казахстан через призму концепции пресекательных сроков. На основе анализа норм Налогового кодекса Республики Казахстан и актуальной судебной практики обосновывается тезис о том, что данные сроки не являются сугубо формальными, а носят пресекательный характер.

Авторы анализируют влияние пропуска данных сроков на законность административных актов и правовые последствия несоблюдения налоговыми органами временных регламентов.

Хотя новый Налоговый кодекс прямо не называет срок направления уведомления о расхождениях по результатам камерального контроля «пресекательным», его правовая природа должна определяться не по одному термину закона, а по совокупности признаков: императивности срока, отсутствию в кодексе механизма его продления или восстановления, публично-властному характеру полномочия налогового органа, неблагоприятным последствиям для адресата и особому стандарту судебного контроля по АППК РК.

В этой логике пропуск срока означает не просто внутреннюю процессуальную неточность, а существенное нарушение административной процедуры, которое ставит под сомнение законность самого уведомления.

В новом Налоговом кодексе уведомление о расхождениях включено в число уведомлений налогового органа информационно-предупредительного характера. Однако уже сама нормативная конструкция показывает, что речь идет не о нейтральном информировании. Уведомление содержит описание выявленных расхождений и период их выявления, направляется налогоплательщику

для самостоятельного устранения расхождений либо представления пояснения (подпункт 4 пункта 1 статьи 82 НК РК:

«уведомление о расхождениях, выявленных по результатам камерального контроля, содержит описание выявленных расхождений и период, в котором эти расхождения выявлены, для самостоятельного устранения их налогоплательщиком (налоговым агентом) или представления пояснения»), а его неисполнение влечет применение обеспечительных мер. Следовательно, вопрос о сроке направления такого уведомления нельзя сводить к внутренней организации работы органа: это вопрос о допустимых пределах публичного вмешательства в сферу налоговых прав и обязанностей частного лица.

Такой подход согласуется и с общими принципами АППК РК. Охрана права на доверие означает, что незаконный административный акт, принятый по вине административного органа, не может влечь обременяющие последствия для участника административной процедуры; запрет злоупотребления формальными требованиями не позволяет возлагать на лицо обязанности, не установленные законом; презумпция достоверности требует исходить из достоверности сведений, представленных участником процедуры, пока орган не установит обратное. В совокупности эти принципы работают против расширительного толкования сроков в пользу органа. Это прямо корреспондирует пункту 1 статьи 13, пункту 1 статьи 14 и пункту 1 статьи 15 АППК РК: охране права на доверие, запрету злоупотребления формальными требованиями и презумпции достоверности; при этом пункт 1 статьи 13 АППК РК закрепляет, что «доверие участника административной процедуры к деятельности административного органа, должностного лица охраняется законами Республики Казахстан», а незаконный административный акт, принятый по вине органа, «не может повлечь обременяющие последствия для участника административной процедуры».

В системе налогового администрирования камеральный контроль занимает центральное место как форма превентивного надзора, а потому вопрос о сроках его завершения и оформления результатов не может рассматриваться как второстепенный. Эффективность данного института неразрывно связана с соблюдением временных рамок процедурных действий.

Нормативная трансформация в Налоговом Кодексе РК: от «нарушений» к «расхождениям»

В связи с тем, что новый кодекс перестроил сам язык камерального контроля, «Нарушение» уже предполагает негативную правовую квалификацию, тогда как «расхождение» — лишь обнаруженное несоответствие, которое еще должно быть проверено, объяснено и юридически оценено. Отсюда вытекает важный практический вывод: само направление уведомления еще не означает доказанности нарушения налогового законодательства. Это согласуется с подпунктом 4 пункта 1 статьи 82 НК РК: закон исходит не из окончательно установленного нарушения, а из необходимости дать налогоплательщику возможность устранить расхождения либо представить пояснение.

Эта логика требует очень осторожного отношения к любым попыткам налогового органа представить уведомление о расхождениях как уже состоявшийся вывод о неправомерности поведения налогоплательщика. Расхождение — это повод для запуска процедуры и запроса позиции адресата, но не готовый состав нарушения.

Формально уведомление отнесено к уведомлениям информационно-предупредительного характера. Но фактически его неисполнение влечет весьма чувствительные последствия: приостановление расходных операций по банковским счетам, приостановление выписки электронных счетов-фактур, а для отдельных иностранных цифровых компаний — ограничение доступа к интернет-ресурсам и (или) интернет-площадке. Причем такие меры применяются в предельно короткие сроки. Прямое нормативное подтверждение этому содержится в подпункте 4) пункта 2 статьи 86 НК РК, предусматривающем приостановление расходных операций по банковским счетам (за исключением корреспондентских) в случае неисполнения уведомления о расхождениях, выявленных по результатам камерального контроля, а также в подпункте 15) пункта 1 статьи 88 НК РК, предусматривающем приостановление выписки электронных счетов-фактур при неисполнении такого уведомления.

Именно здесь возникает сильный аргумент в пользу налогоплательщика: закон называет акт «информационно-предупредительным», но связывает с ним квази-санкционные последствия. Значит, судебный стандарт проверки должен быть повышенным, а не снисходительным. Чем сильнее последствия неисполнения, тем строже должна оцениваться законность самого уведомления, в том числе соблюдение срока его направления, полнота его мотивировки и пределы требований к пояснению налогоплательщика.

Подпункт 4 пункта 1 статьи 82 устанавливает, что уведомление о расхождениях представляется в течение тридцати рабочих дней, следующих за днем завершения камерального контроля. При этом закон не содержит норм о продлении, восстановлении или приостановлении именно этого срока направления уведомления налоговым органом. Для публичного права это принципиально: если полномочие дано на определенный срок и закон не допускает его продления, орган не вправе вывести такую возможность из собственного усмотрения. Императивная формулировка подпункта 4 пункта 1 статьи 82 НК РК не содержит оговорок о продлении, восстановлении или приостановлении данного срока.

Для данной темы важно подчеркнуть, что срок направления уведомления ограничивает не право частного лица, а властное полномочие налогового органа. А значит, по своей функции он еще ближе к пресекательному, чем многие частнопроводные сроки. Иными словами, по истечении такого срока орган не просто «опаздывает»; он утрачивает законную возможность оформить выявленное расхождение именно в предусмотренной законом форме уведомления.

Пресекательный срок необходимо отличать от срока исковой давности. Если срок исковой давности определяет период, в течение которого налоговый орган вправе исчислить, начислить либо пересмотреть исчисленную, начисленную сумму налогов и платежей в бюджет (пункт 1 статьи 65 НК РК), то рассматриваемый срок ограничивает время реализации конкретного публично-властного полномочия. По этой причине он не подлежит прерыванию: его назначение состоит не в сохранении возможности последующей защиты права, а во внесении определенности в отношения между налоговым органом и налогоплательщиком. Именно поэтому отсутствие в Налоговом кодексе норм, допускающих прерывание такого срока, имеет принципиальное значение и согласуется с принципом законности, закрепленным пунктом 1 статьи 7 Административного процедурно-процессуального кодекса Республики Казахстан: административный орган, должностное лицо осуществляют административные процедуры в пределах своей компетенции и в соответствии с Конституцией Республики Казахстан, АППК РК и иными нормативными правовыми актами Республики Казахстан.

В этом контексте показательным, что судебная практика последних лет, опираясь на принципы административной юстиции, все отчетливее воспринимает такие сроки как пресекательные, то есть ограничивающие само властное полномочие. За этим стоит базовая логика публичного права: субъекту власти запрещено все, что прямо не дозволено законом. Поэтому установленный законом предел в 30 рабочих дней служит не техническим ориентиром, а гарантией определенности правового положения налогоплательщика.

АППК РК усиливает эту конструкцию. Административный орган обязан принять меры для всестороннего, полного и объективного

исследования фактических обстоятельств административного дела, предоставить участнику процедуры возможность выразить позицию по предварительному решению, а по иску об оспаривании именно ответчик, принявший обременительный административный акт, несет бремя доказывания. В процедурном плане это соответствует пункту 1 статьи 72 и пункту 3 статьи 73 АПК РК: административный орган обязан исследовать фактические обстоятельства административного дела, а адресату обременяющего административного акта должна быть предоставлена возможность выразить свое мнение по материалам дела до принятия решения.

В применении к уведомлению о расхождениях это дает несколько сильных процессуальных следствий. Во-первых, именно налоговый орган должен доказать, когда камеральный контроль был завершен и почему уведомление направлено в пределах установленного срока. Во-вторых, орган не вправе уже в суде допрашивать новые основания, которых не было в уведомлении. В-третьих, если налогоплательщик представил пояснение, орган не должен требовать документы, не относящиеся к тем нарушениям или расхождениям, которые обозначены в уведомлении. Здесь применима и пункт 2 статьи 129 АПК РК: по искам об оспаривании бремя доказывания несет ответчик, то есть административный орган, принявший акт. Кроме того, из пункта 1 статьи 80 АПК РК о содержании письменного административного акта следует, что мотивировка и правовые основания должны быть отражены в самом акте, а не восполняться уже в судебном процессе.

Для полноты картины важно учитывать и эволюцию регулирования: подпункт 10 пункта 2 статьи 114 Налогового кодекса Республики Казахстан от 25 декабря 2017 года (утратившего силу) предусматривал, что уведомление налогоплательщика должно быть направлено не позднее 10 рабочих дней со дня выявления нарушений в налоговой отчетности.

По прежней редакции Налогового кодекса судебная практика уже выработала важную линию: соблюдение срока выставления уведомления является ключевым элементом его законности, а бремя доказывания даты выявления нарушения лежит на налоговом органе. Эта позиция особенно ценна не сама по себе, а как методологическая основа для толкования новой редакции.

Эту практику нельзя механически переносить на новую норму, потому что сегодня закон оперирует не моментом выявления нарушения, а днем завершения камерального контроля. Но именно из этого вытекает еще более сильное требование к органу: если раньше суды жестко контролировали дату выявления нарушения, то теперь они тем более должны требовать четких и документально подтвержденных доказательств даты завершения контроля. При отсутствии такой фиксации сомнения должны толковаться не в пользу органа, а в пользу налогоплательщика через принципы определенности, доверия и запрета обременяющих последствий незаконного акта.

Поэтому в рамках новой модели ключевое значение приобретает обязанность налогового органа документально подтвердить дату завершения контроля; при отсутствии таких доказательств суды склонны исчислять срок с момента поступления в орган сведений, ставших основанием для уведомления, например с даты вступления в законную силу судебных актов по контрагентам.

Так, в одном из дел Кассационный суд по административным делам Республики Казахстан прямо указал: «Срок в 10 рабочих дней исчисляется со дня выявления нарушения в процессе камерального контроля. Уведомление должно быть выставлено налоговым органом в пределах указанного срока. При этом обязанность доказывания даты выявления нарушения возлагается на налоговый орган... При этом материалы дела не содержат доказательств того, когда именно налоговые органы получили информацию о вступлении решения суда в законную силу. В этой связи обязанность доказывания момента получения соответствующих сведений возлагалась на ответчика (налоговый орган — прим. ред.) Последний должен был подтвердить, когда налоговым органом стало известно о решении суда либо когда оно было доведено до их сведения»

Сходный подход прослеживается и в практике Верховного Суда Республики Казахстан, который исходит из того, что существенное нарушение срока выставления уведомления способно повлечь его отмену, а отсутствие у налогового органа надлежащих доводов и доказательств в подтверждение соблюдения срока работает против законности самого акта.

Показателен и другой судебный акцент: суды Республики Казахстан подчеркивают, что налоговый орган обязан подтвердить соблюдение пресекательного срока материалами камерального анализа с четкой фиксацией дат. В этой связи примечательна позиция, согласно которой «указанный срок введен для защиты налогоплательщика от злоупотребления властью и недопущения затягивания разрешения вопроса... Пропуск данного срока является нарушением процедуры и влечет безусловную отмену уведомления»

Противоречия и слабые места новой регуляторики в пользу налогоплательщика

- Неопределенность отправной точки срока

Подпункт 4 пункта 1 статьи 82 привязывает срок к дню завершения камерального контроля, но сама эта дата нуждается в объективной фиксации. Если закон не дает прозрачного механизма подтверждения момента завершения контроля, орган получает возможность фактически манипулировать началом течения срока. Для налогоплательщика это означает, что при отсутствии документально подтвержденной даты завершения контроля срок должен исчисляться с наиболее раннего момента, когда у органа имелся достаточный объем сведений для формализации расхождений. На уровне общих процессуальных ориентиров это также связано с пунктом 1 статьи 6, пунктом 1 статьи 11 и пунктом 1 статьи 17 АПК РК, требующими

соблюдения принципов административных процедур, пределов административного усмотрения и разумного срока.

- Внутреннее противоречие между названием уведомления и его последствиями

Уведомление именуется информационно-предупредительным, но его неисполнение ведет к блокирующим мерам. Из этого противоречия следует требование к суду применять к такому акту не формально-снисходительный, а строгий стандарт контроля. Чем серьезнее последствия, тем строже должны оцениваться сроки, содержание и мотивировка уведомления. С учетом прямой связи такого уведомления с последующим применением мер, предусмотренных подпунктом 4) пункта 2 статьи 86 и подпунктом 15) пункта 1 статьи 88 НК РК, суду трудно рассматривать его как нейтральное сообщение, не затрагивающее права и законные интересы адресата.

Новый кодекс сознательно ушел от прежней модели «выявленного нарушения» к модели «выявленного расхождения». Это работает в пользу налогоплательщика, потому что расхождение само по себе еще не является установленным нарушением. Следовательно, налоговый орган не вправе подменять камеральную стадию окончательной квалификацией и тем более трактовать несогласие налогоплательщика как подтверждение нарушения.

Если орган в ходе рассмотрения пояснения или уже в суде выходит за пределы первоначально описанных расхождений, требует новые массивы документов или меняет фабулу претензий, это должно рассматриваться как нарушение закона и попытка расширить предмет контроля задним числом.

Новая модель допускает движение от уведомления к налоговой проверке. Поэтому всякая ситуация, в которой орган фактически совмещает параллельные процедуры по одному и тому же периоду либо повторно использует один и тот же массив претензий без четкой процессуальной развязки, должна оцениваться через принцип правовой определенности и запрет чрезмерного вмешательства.

История налогового регулирования показывает тенденцию к чрезмерному сжатию процессуальных возможностей налогоплательщика по сравнению с общей логикой административной юстиции. Поэтому все неясности в специальном налоговом регулировании должны толковаться ограничительно по отношению к органу, а не расширительно в его пользу.

Увеличение срока вынесения уведомления до 30 рабочих дней уже само по себе предоставляет налоговым органам достаточный временной ресурс для качественного анализа. Именно поэтому признание такого срока пресекательным не выглядит чрезмерным ограничением административных возможностей; напротив, оно выступает необходимым противовесом, не позволяющим расширению процедурного ресурса перерасти в процессуальную безнаказанность.

Таким образом, очевидно, что в сложившихся условиях налогоплательщику не следует воспринимать срок направления уведомления о расхождениях по результатам камерального контроля как внутренний организационный ориентир налогового органа. Напротив, такой срок должен рассматриваться как предел осуществления публично-властного полномочия, а значит – как юридически значимый аргумент защиты. Это требует от налогоплательщика в каждом конкретном случае проверять, доказал ли налоговый орган дату завершения камерального контроля, соблюден ли установленный законом срок направления уведомления, соответствует ли содержание уведомления первоначально описанным расхождениям и не подменяет ли орган стадию камерального контроля фактической квалификацией нарушения. Особое значение такой анализ приобретает потому, что формально предупредительный характер уведомления сочетается с чувствительными последствиями его неисполнения, затрагивающими хозяйственную деятельность налогоплательщика. Соответственно, при отсутствии у налогового органа убедительных и документально подтвержденных доказательств соблюдения установленного срока уведомление должно оспариваться как незаконное вследствие существенного нарушения административной процедуры.

Действующее регулирование в условиях нового Налогового кодекса в целом подтверждает тенденцию к усилению процессуального значения сроков в налоговом администрировании. Переход от прежней модели «нарушения» к модели «расхождения» сам по себе означает, что камеральный контроль больше не может восприниматься как стадия, на которой налоговый орган свободен в формировании окончательного вывода без строгого соблюдения процедурных гарантий. Напротив, новая конструкция предполагает более высокий стандарт процессуальной корректности: расхождение еще не тождественно доказанному нарушению, а потому любое уведомление, направленное за пределами установленного срока, при недоказанности даты завершения контроля либо при выходе за рамки первоначально описанных расхождений, должно вызывать сомнение в своей законности. В этом смысле современное регулирование, с одной стороны, предоставляет налоговому органу более продолжительный временной ресурс для проведения камерального контроля, а с другой – требует более строгой судебной проверки соблюдения пределов такого полномочия. Именно в этом и проявляется основная логика нового Кодекса: расширение административных возможностей не должно приводить к ослаблению процессуальных гарантий налогоплательщика.

Защита добросовестных налогоплательщиков при квалификации «фиктивных операций» и оспаривании сделок налоговыми органами: от исковой модели к административной

28 января 2026



Данияр Тойгонбаев

Партнер Dentons Kazakhstan



Айгуль Кенжебаева

Партнер Dentons Kazakhstan



Артур Утарбаев

Советник Dentons Kazakhstan

[Читать статью на prg.kz](#)

Аннотация

В статье анализируется распространенная в правоприменительной практике Республики Казахстан модель, при которой налоговые органы, не ограничиваясь вынесением актов налогового администрирования, инициируют гражданско-правовые иски о признании сделок недействительными (а также иные гражданско-правовые требования), используя последствия недействительности как инструмент формирования налоговой базы и отказа в вычетах по КПН и зачете по НДС. Используя теоретико-правовой подход о праве как формы свободы и формального равенства, показывается, что данная «исковая» конструкция не поддается уравниванию с налогоплательщиком в гражданском процессе: спор по существу является публично-правовым, а процессуальные и фактические преимущества административного органа структурно разрушают предпосылку формального равенства сторон. В качестве конструктивной альтернативы предлагается переход к публично-правовой модели: (i) квалификация «фиктивного счета-фактуры» и иных деликтных форм злоупотребления — через процедуры УК/КоАП с судебным актом; (ii) в иных случаях — исключительно через административный акт при закреплении четкого алгоритма доказывания, стандарта доказанности и гарантий правовой определенности для добросовестного налогоплательщика. Завершает статью пакет законодательных и правоприменительных рекомендаций, ориентированных на предсказуемость, соразмерность и минимизацию разрушительных последствий

ретроспективного оспаривания хозяйственных операций.

Введение

Вопрос о допустимости участия налоговых органов в гражданском судопроизводстве в качестве истцов с требованиями о признании сделок недействительными и применении последствий недействительности приобрел в Казахстане самостоятельное значение. В значительном массиве дел юридическая квалификация сделки как «мнимой», «притворной» или «противоречащей основам правопорядка» выступает не как цель гражданского оборота, а как средство достижения фискального результата — корректировки налоговой базы, отказа в вычетах по КПН и зачете по НДС, либо создания предпосылок для применения мер принудительного взыскания. Такая конструкция порождает системные риски: ретроспективное разрушение исполненных хозяйственных связей, каскадные финансовые потери у добросовестных участников оборота (включая риск банкротства), а также рост транзакционных издержек, когда законопослушный бизнес вынужден содержать отдельные подразделения по «проверке контрагентов», не имея при этом правовой определенности относительно того, какие именно меры должной осмотрительности будут признаны достаточными.

Изначальная задача настоящей работы — применить теорию доступа к правосудию, разработанную на основе методологии

либертарно-юридического подхода В.С. Нерсесянца к оценке самой идеи «исковой модели» налогового администрирования. Центральные выводы (Часть I) состоят в том, что положение налогового органа в подобных исках не поддается уравниванию с налогоплательщиком в рамках гражданского процесса, а следовательно — право налоговых органов предъявлять такие иски как инструмент налогового администрирования должно быть исключено. Однако практический вопрос остается открытым: каким должен быть правовой режим противодействия фиктивным операциям после отказа от исковой модели? Часть II отвечает на этот вопрос через предложенную авторами «двухконтурную» конструкцию: (1) деликтные случаи — через КоАП / УК с судебным актом; (2) иные случаи — через административный акт с четким алгоритмом доказывания.

Часть I. Теоретико-правовая критика «исковой модели» налогового администрирования

1. Феномен «налогового иска» и подмена предмета спора

В типовом сюжете налоговый орган, выявив по результатам анализа цепочек поставок, встречных проверок, информационных систем и иных источников «признаки фиктивности», подает гражданский иск к налогоплательщику и его контрагенту (либо только к контрагентам) о признании сделки недействительной (например, как мнимой или притворной) с применением гражданско-правовых последствий. При этом налоговые последствия — отказ в налоговой выгоде, доначисления, пени, санкции — остаются фактической целью. Следовательно, предмет конфликта носит публично-правовой характер, но «упаковывается» в гражданско-правовую форму. В результате гражданская юстиция начинает обслуживать публичное администрирование, а институт недействительности сделок используется не для защиты гражданского оборота, а как инструмент фискального контроля.

Такой перенос центра тяжести имеет принципиальные последствия. Во-первых, он размывает критерии правовой определенности: налогоплательщик не понимает, какое именно нарушение ему вменяется — частноправовая порочность сделки или публично-правовое нарушение налоговых обязанностей. Во-вторых, он подменяет процессуальный режим: вместо контроля административного акта с особыми гарантиями (включая распределение бремени доказывания) возникает гражданский процесс с иным балансом ролей и доказательственных стандартов.

2. Право как форма свободы и формального равенства — и пределы публичного вмешательства

В теории доступа к правосудию право понимается как «мера свободы» и одновременно как форма формального равенства субъектов, где равенство означает равную меру свободы и равную правоспособность в рамках правовой формы. Право в этом смысле противопоставляется произволу: власть легитимна лишь в той мере,

в какой она действует в правовой форме, подчиненной принципам равенства, свободы и справедливости. Отсюда следует важный методологический вывод для процессуального права: когда государственный орган реализует публично-властные полномочия, он не может «маскировать» властное действие под частноправовое равенство, если в материальном отношении сохраняется вертикальная асимметрия «власть - адресат».

Гражданский процесс конструктивно рассчитан на горизонтальные отношения частноправовых субъектов. Если государственный орган вступает в гражданский процесс не как участник частноправового отношения, а как носитель публичной власти, то формальная симметрия процессуальных прав не устраняет материальную асимметрию. Это означает эрозию правовой формы: внешне сохраняется «равенство сторон», но содержательно спор остается неравным, а значит — право превращается в форму легитимации административного произвола.

Именно поэтому в правопорядках, ориентированных на правовую определенность, борьба с налоговыми злоупотреблениями реализуется преимущественно публично-правовыми средствами (антиабьюзные нормы налогового права, административные процедуры, специальные санкционные составы), не разрушая при этом гражданско-правовую действительность сделок как таковую.

3. Почему уравнивание в гражданском процессе невозможно: структурные преимущества налогового органа

Даже при формальном равенстве сторон в гражданском процессе налоговый орган обладает совокупностью преимуществ, которые невозможно «компенсировать» внутри ГПК: (1) доступ к массивам административной информации и информационных систем; (2) властные инструменты получения документов и объяснений; (3) институциональная асимметрия ресурсов; (4) эффект «презумпции правильности» выводов проверки в восприятии судов; (5) возможность параллельного влияния через камеральный контроль, приостановление расходных операций и иные меры. Налогоплательщик, напротив, вынужден доказывать факты прошлого (иногда спустя годы после исполнения сделки) и восполнять пробелы доказательств, возникшие объективно, а не в результате злоупотребления.

Отдельно следует учитывать разрушительный характер последствий недействительности: признание сделки недействительной задним числом может повлечь обязанности по реституции, налоговые и бухгалтерские корректировки, прекращение договорных цепочек, и, в конечном счете, неплатежеспособность. Такое вмешательство несоразмерно цели корректировки налоговой базы, если существуют менее ограничительные средства — налоговый административный акт.

4. Судебная практика как косвенное подтверждение проблемы: позиция Верховного Суда

Нормативное постановление Верховного Суда Республики Казахстан № 9 от 22 декабря 2022

года (с изменениями по состоянию на 25 декабря 2024 года) прямо фиксирует, что при квалификации «фиктивного счета-фактуры» (то есть выписки счета-фактуры без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров) ключевым является наличие судебного акта по уголовному либо административному делу, а в таком случае иски налоговых органов о признании сделок недействительными и взыскании в доход государства «не требуются» [1].

В том же постановлении Верховный Суд указывает, что при предъявлении налоговым органом иска о признании сделки недействительной налоговый орган обязан доказать соответствующие обстоятельства, включая отсутствие фактического исполнения по сделке, а добросовестность действий налогоплательщика предполагается [4]. Такой подход, по сути, признает: (а) исковая модель допустима лишь при повышенных стандартах доказывания; (б) деликтные случаи должны уходить в КоАП/УК. Именно здесь возникает логический мост к предложенной ниже реформе: если для ключевой категории «фиктивности» Суд уже требует судебный акт по КоАП/УК, то тем более оправдано исключение гражданского иска как универсального инструмента налогового администрирования.

Выводы Части I

1. Гражданский процесс по своей природе является процессом строгого формального равенства и рассчитан на споры субъектов, находящихся в частноправовом материальном отношении.
2. Налоговый орган, предъявляющий иск о недействительности сделки между налогоплательщиками, не является субъектом спорного гражданского правоотношения; реальный предмет конфликта - публично-правовой (налоговые последствия), что разрушает формальное равенство и легитимацию гражданского иска.
3. Даже при формальной симметрии процессуальных прав фактическое неравенство сторон является структурным и некомпенсируемым в ППК.
4. Существуют менее ограничительное и более профильное средство достижения фискальных целей: административный акт.
5. Следовательно, право налоговых органов предъявлять иски о недействительности сделок как инструмент налогового администрирования должно быть отменено (либо, как минимум, радикально ограничено до специальных случаев, прямо предусмотренных гражданским законодательством и не подменяющих налоговый контроль).

Часть II. Что предлагается вместо «исковой модели»: двухконтурная публично-правовая конструкция и стандарты определенности

5. Обновление нормативного контекста: Налоговый кодекс 2025 года и усиление принципов определенности

18 июля 2025 года принят новый Налоговый кодекс Республики Казахстан № 214-VIII,

который сохранил закрепленные ранее действовавшим Налоговым кодексом принципы определенности налогообложения и добросовестности налогоплательщика (налогового агента), уточнив их нормативное содержание и дополнив общий блок принципом прозрачности налогообложения [2]. Эти принципы и уточнения к ним повышают требования к предсказуемости последствий для бизнеса: налоговые решения должны быть воспроизводимы по понятным критериям, а добросовестный налогоплательщик не может нести непрогнозируемый риск за дефекты поведения третьих лиц.

Параллельно, АППК закрепляет публично-правовую модель процесса, где обязанность доказывания правомерности административного акта и фактических оснований возлагается прежде всего на административный орган, а суд обладает более активной ролью в установлении обстоятельств дела [3]. Это создает системную альтернативу исковой модели: спор о налоговых последствиях должен решаться как спор об административном акте (решении/уведомлении/предписании), а не как частноправовой спор о действительности сделки.

6. Контур А: «КоАП/УК-трек» для деликтных случаев (фиктивный счет-фактура и сходные составы)

Первый контур предназначен для случаев, когда налоговый орган по существу утверждает наличие деликта: умышленную выписку счета-фактуры без фактического исполнения (статья 216 УК РК) либо административный состав выписки фиктивного счета-фактуры (статья 280 КоАП РК) [5-6]. Нормативное постановление Верховного Суда № 9 прямо связывает квалификацию «фиктивного счета-фактуры» с этими составами и указывает, что при наличии судебного акта по делу о фиктивном счете-фактуре гражданские иски о признании сделок недействительными не требуются [4].

Из этого вытекает практическое правило правовой определенности: если налоговый орган считает, что имеет место именно «фиктивный счет-фактура» (беспоставочность), то он обязан двигаться по КоАП/УК-треку и добиваться судебного акта, а не подменять деликтную квалификацию гражданским иском или «расширительным» отказом в налоговой выгоде через общие нормы о вычетах и зачете. Такой подход одновременно: (1) защищает добросовестного налогоплательщика от произвольной криминализации/квазикриминализации без судебного акта; (2) обеспечивает единый стандарт доказанности; (3) снижает риск массового разрушения гражданского оборота.

7. Контур В: «АППК-трек» для неделиктных случаев (спор о реальности операции без квалификации фиктивного счета-фактуры)

Второй контур применяется, когда налоговый орган оспаривает реальность операции или экономическую обоснованность расходов, но не располагает достаточным доказательственным материалом для возбуждения КоАП/УК-производства (либо предмет спора не подпадает под соответствующие составы). Здесь корректным инструментом является



административный акт (акт проверки, уведомление о результатах налоговой проверки) и его судебная проверка по АППК. Ключевое условие легитимности такого трека — наличие четкого алгоритма доказывания и стандарта доказанности, чтобы добросовестный налогоплательщик мог заранее ориентироваться в требованиях к документированию и поведению.

7.1. Распределение бремени доказывания и стандарт доказанности

АППК закрепляет, что обязанность доказывания обстоятельств, послуживших основанием для принятия административного акта, возлагается на административный орган, принявший акт, за исключением прямо оговоренных законом случаев [3]. В налоговых спорах это корреспондирует с презумпцией добросовестности налогоплательщика, закрепленной в прежней редакции НК (например, ст. 8 НК 2017 года) [1], а также с общим принципом добросовестности в новом НК 2025 года [2]. Следовательно, «доказательственное ядро» нереальности операции должно формироваться налоговым органом; от налогоплательщика можно требовать объяснений и документов только в пределах разумного и предсказуемого стандарта.

Предлагаемый стандарт доказанности для отказа в налоговой выгоде в неделиктных случаях — «высокая степень вероятности» нереальности операции, основанная на совокупности прямых доказательств и непротиворечивых косвенных данных, а не на отдельных «индикаторах риска» (отсутствие штата, основных средств у контрагента и т.п.) в отрыве от фактического результата сделки у налогоплательщика.

7.2. Рекомендуемый алгоритм доказывания нереальности операции (для налогового органа и суда)

Алгоритм целесообразно закрепить как минимум на уровне ведомственных стандартов (приказ/методика), а в идеале — в Налоговом кодексе. Он может включать следующие этапы:

1. Идентификация спорной операции: период, контрагент, предмет, налоговая выгода, конкретные нормы НК, которые, по мнению налогового органа, нарушены.
2. Установление фактического результата: наличие (или отсутствие) товара/работ/услуг у налогоплательщика, использование в деятельности, отражение в учете, движение по складам, производственные показатели, результаты работ.
3. Проверка первичных документов: договор, акты/накладные, спецификации, транспортные документы, платежные документы, электронные счета-фактуры, переписка и иные цифровые следы.
4. Верификация цепочки исполнения: не «происхождение товара в целом», а именно возможность и факт исполнения обязательства по спорной сделке; при этом выявление дефектов у поставщика само по себе не является достаточным.
5. Квалификация «деликтного порога»: если собранные данные указывают на беспоставочность и умысел (фиктивный счет-фактура), материалы подлежат передаче в КоАП/УК-трек; запрещается «обход» этого порога гражданским иском или ссылками на общие нормы.
6. Процедурная справедливость: до вынесения решения налогоплательщику раскрываются все существенные доводы и доказательства, предоставляется реальная возможность представить объяснения и контрдоказательства; фиксируется, какие доводы приняты/отклонены и почему.
7. Мотивировка решения: административный акт должен содержать связанное обоснование, почему совокупность доказательств подтверждает нереальность операции с высокой степенью вероятности, и почему доказательства налогоплательщика недостаточны. Формулы типа «контрагент не имел ресурсов» без анализа результата у налогоплательщика недопустимы.

7.3. «Безопасная гавань» для добросовестного налогоплательщика

Для снижения транзакционных издержек и предотвращения перекалывания ответственности за нарушения в цепочке поставок на конечного покупателя целесообразно нормативно закрепить «safe harbour»: если налогоплательщик доказывает (а) фактическое получение и использование товара/работ/услуг; (б) отсутствие осведомленности и разумную невозможность осведомленности о нарушениях контрагента; (в) выполнение базовых мер должной осмотрительности (проверка регистрационных данных, статуса НДС, полномочий подписантов, деловой репутации по доступным источникам), то налоговая выгода сохраняется, за исключением случаев доказанного сговора/умысла.



8. Законодательные предложения (пакет «отмены иска» к предсказуемой публичной модели)

1. Исключить (либо радикально сузить) право налоговых органов предъявлять гражданские иски о признании сделок недействительными как инструмент налогового администрирования. Сохранить гражданско-правовые иски лишь для специальных случаев, непосредственно связанных с регистрационным статусом юридических лиц (например, принудительная ликвидация по основаниям гражданского законодательства), но не для перераспределения налоговой базы по исполненным сделкам.
2. В Налоговом кодексе закрепить разграничение двух контуров: (а) деликтные случаи (фиктивный счет-фактура и др.) — только через КоАП/УК с судебным актом; (б) не деликтные случаи — только через административный акт и проверку его законности по АППК.
3. Нормативно закрепить стандарт доказанности и алгоритм доказывания нереальности операции (как минимум — требования к мотивировке и набору обязательных проверочных действий).
4. Закрепить «safe harbour» для добросовестного налогоплательщика и закрытый (или исчерпывающий) перечень базовых мер должной осмотрительности, достаточных для сохранения налоговой выгоды при отсутствии сговора.
5. Ограничить ретроспективное вмешательство: усилить правила исковой давности/сроков давности по налоговому обязательству, запретить квалификацию операции как фиктивной исключительно на основании «поздних» данных, появившихся спустя годы, без анализа поведения налогоплательщика в момент сделки.
6. Развить публично-правовую доктрину антиабуза без разрушения гражданско-правовой действительности сделок по аналогии с зарубежными подходами (например, § 42 Abgabenordnung Германии, который препятствует использованию правовой формы в целях обхода налогового закона, но не ставит под сомнение гражданско-правовую действительность сделки как таковую).

Заключение

Предложенный подход — логичен и обоснован в условиях действующего и обновленного законодательства: он согласуется с ориентирами Верховного Суда по разграничению «фиктивного счета-фактуры» и иных ситуаций, использует процессуальные гарантии АППК (бремя доказывания и активная роль суда) и укрепляет принципы определенности и добросовестности, усиленные в новом Налоговом кодексе 2025 года. В стратегической перспективе цель должна быть четкой: отказ от исковой модели налогового администрирования. В переходный период допустим лишь «публично-правовой компромисс»: если по каким-либо причинам исковая модель сохраняется, суды должны применять к ней повышенные стандарты доказывания и соразмерности, а налоговые органы — не вправе обходить КоАП/УК-трек через гражданско-правовые конструкции.

Взнос в имущество в Казахстане с 1 января 2026 г.: нормативные контуры, сравнительные ориентиры и проектирование репатриации денежных потоков от операционных дочерних компаний

17 апреля 2026



Андрей Кудьяров

Советник по налогам

Взгляды автора являются его частным мнением, и не представляет собой налоговую консультацию и не выражает позицию его работодателя.

Аннотация. Новый Налоговый кодекс Республики Казахстан (Кодекс РК от 18.07.2025 № 214-VIII) применяется с 01.01.2026, что обновило нормативную рамку для структурирования внутригруппового финансирования и капитализации. В статье рассматривается докапитализационная конструкция «вклад в имущество» в контексте корпоративных групп и сделок, при этом центральное внимание уделяется не «входу» капитала, а заранее спроектированному «выходу» и репатриации денежных средств (cash-upstream) от операционных дочерних компаний к холдингу/инвестору. Аргументация строится на трёхконтурной рамке (налоговое право — корпоративная техника — доказательственная база) и сопоставлении с ключевыми ориентирами Нидерландов (Burgerlijk Wetboek Boek 2) и Швейцарии (OR/VStG/DBG), а также с отдельными режимами, где возврат капитала формализуется через процедуры reduction of share capital и/или ограничения по капитальным счетам.

1. Введение: почему «инструмент» следует оценивать через жизненный цикл денег

Налоговый кодекс^[1] (далее НК РК) вступил в силу с начала года и предварительные выводы для структурирования сделок с капиталом / реструктуризацией можно сделать уже сейчас. В условиях обновления налоговой рамки конструкция «вклад в имущество» (как инструмент докапитализации внутри группы) закономерно рассматривается как альтернатива долговым механизмам и как

способ усиления собственного капитала операционной компании.

Вместе с тем практическая ценность любой капитальной операции определяется не фактом внесения средств («вход»), а управляемостью последующих денежных потоков («выход»): способностью группы репатриировать денежные средства от операционных дочерних компаний к холдингу/инвестору в заданном горизонте, соблюдая корпоративные ограничения и поддерживая доказательственную базу экономической сущности операции. Данный тезис подтверждается сравнительным анализом корпоративных ограничений распределений и операций с капиталом в ряде юрисдикций.

2. Методологическая рамка: три контура квалификации и реализуемости

2.1. Налоговый контур. Налоговая квалификация операции определяется нормами Налогового кодекса Республики Казахстан, действующего с 01.01.2026. Для целей проектирования структур важно разграничение капиталовых действий и доходных операций (в частности, чтобы исключить непреднамеренную «доходную» квалификацию на уровне получателя и производные эффекты).

2.2. Корпоративный контур. Корпоративное право отвечает на вопрос «можно ли юридически осуществить распределение/возврат». В сравнительных режимах ограничения выплат часто выражаются через требования к минимальному собственному капиталу, удерживаемым резервам, тестам платёжеспособности (solvency) и механизмам защиты кредиторов. [wetten.overheid.nl], [acra.gov.sg], [legislation.gov.uk]

2.3. Контур доказательственной базы (audit trail). Реализуемость структуры в условиях

[1] Налоговый кодекс Республики Казахстан: Кодекс Республики Казахстан от 18 июля 2025 года № 214-VIII ЗРК. — Электрон. ресурс. — URL: <https://adilet.zan.kz/rus/docs/K2500000214/info> (дата обращения: 14.04.2026).

аудита и потенциальных налоговых проверок требует непротиворечивого набора документов: решений органов, описания цели, последовательности действий и согласованного отражения в финансовом учете. Этот контур не заменяет норму права, но является условием практической устойчивости структуры.

3. Сравнимые юрисдикции

3.1. Сравнительный ориентир: Нидерланды (NL) — выплаты и операции с капиталом через призму BW Boek 2. В Нидерландах регулирование юридических лиц содержится в Burgerlijk Wetboek Boek 2 (BWBR0003045). Нормативная логика ограничений распределений и операций с капиталом проявляется, в частности, через:

1. общую архитектуру права компаний, фиксируемую в Book 2 (включая разделы о NV и BV);
2. режимы допустимости выплат и их связи с капиталом/резервами для частных компаний (BV) и публичных компаний (NV) на уровне Book 2 (в т.ч. положения, которые в доктрине и практике читаются как «тесты допустимости» распределений). [wetten.overheid.nl]

Сравнительно-правовой вывод для применения «вклада в имущество» в Казахстане состоит в следующем: даже если «вход» капитализируемого инструмента кажется нейтральным, «выход» почти неизбежно будет оцениваться через критерии достаточности капитала/резервов и защиты кредиторов (то есть через корпоративную реализуемость), а налоговая квалификация будет вторичной по отношению к форме и юридической процедуре распределения/возврата. [wetten.overheid.nl]

3.2 Сравнительный ориентир: Швейцария (CH) — капитальные резервы как пересечение OR/VStG/DBG

Швейцарский подход демонстрирует «трёхслойность» регулирования капитальных вкладов и выплат:

1. корпоративная основа: Obligationenrecht (OR), SR 220;
2. удержания и квалификация выплат: Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG), SR 642.21;
3. прямое налогообложение: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), SR 642.11. [uchet.kz] [lexfind.ch] [lexfind.ch]

Налоговая администрация Швейцарии в справочных материалах подтверждает, что процедура и требования по возвратам/возмещению удержаний по Verrechnungssteuer структурно привязаны к нормам VStG и подзаконным актам. Практический вывод для проектирования докапитализации в Казахстане: для управляемого «выхода» необходимо одновременно учитывать (а) корпоративные условия допустимости выплат из капитальных счётов/резервов и (б) налоговую квалификацию выплаты, включая потенциальные удержания/режимы налогообложения в юрисдикции получателя. [estv.admin.ch] [lexfind.ch], [lexfind.ch]

3.3. МФЦА (AIFC): второй корпоративный режим внутри Казахстана

При использовании компаний МФЦА в структуре добавляется отдельный корпоративный режим: AIFC Companies Regulations (full text) содержат самостоятельные главы по reduction of capital и distributions, а также иные инструменты корпоративной техники. Следовательно, оценка «вклада в имущество» и проектирование репатриации требуют проверки, какой набор корпоративных механизмов применим: по общему праву РК или по актуальному корпоративному праву МФЦА.

4. Практический раздел: проектирование репатриации как ядро конструкции

Принцип «сначала возврат/репатриация, затем фондирование». Для корпоративной группы докапитализация операционной компании имеет смысл только в связке с заранее описанным сценарием репатриации денежных потоков. На практике механизмы возврата / репатриации сводятся к двум классам:

1. регулярные выплаты (например, дивиденды/проценты/сервисные платежи);
2. разовые трансформации капитала (например, возврат капитала/резервов, уменьшение капитала, выкуп долей/акций).

5. Корпоративная техника «разблокировки» капитальных счетов

Сравнительные режимы показывают, что возврат капитала нередко требует формализованных процедур и/или тестов платёжеспособности. Так, в UK share premium account регулируется Companies Act 2006 (Part 17, Chapter 7), причём закон прямо устанавливает правила ведения share premium account и оговаривает применение норм о reduction of share capital к share premium account как к части paid up share capital (за исключением специальных случаев).

В Сингапуре Companies Act 1967 структурно выделяет Division 3A «Reduction of share capital» и фиксирует соответствующий блок норм. Практические разъяснения регулятора (ACRA) указывают на два базовых пути reduction of share capital (через members' approval либо через court order), и описывают процедуру с solvency declaration и периодом для возможных возражений кредиторов.

Сопоставительный вывод: при проектировании «вклада в имущество» в Казахстане следует исходить из того, что «выход» может потребовать либо наличия распределяемой базы, либо процедур, близких по логике к capital reduction/solvency-тестам (в зависимости от корпоративной формы и применимого права). Ясности, с точки зрения такого возврата к сожалению сейчас нет ни в корпоративном праве Казахстана, ни в праве МФЦА.



Налоговая квалификация в НК РК возврата капитальных инструментов также сводится к определению дивидендов (включая конструктивные) для целей налогообложения (облагаемых по общему правилу), и необлагаемый возврат, которые фактически сводится к отрицательному определению “не дивиденды”, что не добавляет ясности для применения принципа правовой определенности.

6. Доказательственная база (что должно быть «готово» до внесения вклада в имущество)

В профессиональной практике устойчивость структуры определяется заранее собранным «пакетом» документов:

- решения участников/органов управления о внесении средств и цели операции;
- документы, фиксирующие правовую природу операции как капитальной;
- учётные решения (классификация, раскрытия), согласованные внутри группы;
- заранее определённая «карта репатриации» (инструмент, периодичность, валютный контур, контрольные ограничения).

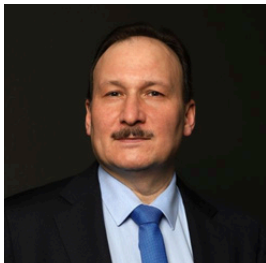
Эта часть носит рекомендательный характер и не заменяет нормы права.

Заключение

Налоговый кодекс добавил новый инструмент капитализации компаний в виде концепции «вклад в имущество». Однако инструмент приобретает управленческую и юридическую ценность только тогда, когда заранее спроектирован “выход” денежных средств, включая репатриацию чистого денежного потока от операционных дочерних компаний, и обеспечена корпоративная реализуемость и доказательственная база. Соответственно, на данном этапе другие инструменты собственного капитала или квази-капитала (например, субординированные займы и подобное) могут предоставлять инвесторам большую правовую определенность и гибкость для последующей репатриации полученных доходов и ранее инвестированных средств.

Фактический получатель дохода и тест основной цели: два инструмента против злоупотреблений в налоговых соглашениях

10 апреля 2026



Рустам Вахитов

Сооснователь Академии BEPS (Нидерланды), ассоциированный партнер по международному налогообложению Кроу Казахстан

Введение

Когда казахстанская компания выплачивает дивиденды, проценты или роялти иностранному контрагенту, перед юристом встает вопрос: применяется ли пониженная ставка налога у источника по соглашению об избежании двойного налогообложения (СИДН)? В течение многих лет ответ казался техническим: достаточно проверить резидентство контрагента, подтвердить его сертификатом налогового резидентства и применить ставку по соответствующему СИДН. Однако международное налоговое право не стоит на месте. Сегодня для правомерного применения льгот по СИДН необходимо пройти как минимум два независимых «теста»: подтвердить, что получатель дохода является его фактическим получателем дохода (beneficial owner), и убедиться, что сделка не нарушает тест основной цели (Principal Purpose Test, PPT), введенный Многосторонним инструментом (MLI) [1]. Эти два инструмента работают параллельно, дополняя друг друга, и незнание любого из них может привести к серьезным налоговым последствиям для клиента. Есть еще один инструмент, Ограничение Льгот (SLOB) но он присутствует в относительно небольшом числе казахстанских СИДН, хотя и важных экономически (США, Россия, Индия) и мы не рассматриваем его в настоящей статье.

Настоящая статья рассматривает соотношение концепции фактического получателя дохода и теста основной цели на примерах из международной судебной практики и показывает, почему современному казахстанскому юристу для адекватного консультирования по трансграничным операциям необходимо системное понимание международного налогообложения.

1. Фактический получатель дохода: от текста конвенции к международному автономному понятию

1.1. Откуда взялось понятие и зачем оно нужно

Понятие «фактический получатель дохода» (beneficial owner) появилось в Модельной налоговой конвенции ОЭСР в 1977 году в статьях о дивидендах, процентах и роялти.[2] Его цель — не допустить ситуацию, при которой лицо, не имеющее реального права распоряжаться доходом, используется как промежуточное звено (конduit) для получения льготной ставки по СИДН. Иными словами, если между страной-источником дохода и конечным получателем вставлена «транзитная» компания в юрисдикции с выгодным налоговым соглашением, сам по себе сертификат налогового резидентства такой компании не даёт права на пониженную ставку. Комментарии к Модельной конвенции ОЭСР разъясняют, что фактическим получателем дохода не может быть агент, номинальный держатель или кондуитная компания, действующая как простой посредник (mere conduit) [3]. Однако сами Комментарии не дают исчерпывающего определения — и именно это порождает огромное пространство для толкования в практике различных стран.

2. Важная оговорка: два разных «бенефициара»

Необходимо сразу провести границу, которая часто ускользает от практикующих юристов. В казахстанском законодательстве понятие «фактический получатель дохода» используется в двух совершенно разных контекстах:

AML-контекст: Реестр бенефициаров юридических лиц, созданный в 2023 году[4], оперирует порогом в 25% участия. Это инструмент противодействия отмыванию денег.

[1] Статья 7(1) Многосторонней конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям (MLI), содержащая тест основной цели (PPT).

[2] Статьи 10(2), 11(2) и 12(1) Модельной конвенции ОЭСР об избежании двойного налогообложения.

[3] OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, Commentary to Art. 10, para. 12.

[4] Статья 6-1 Закона РК «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, финансированию терроризма и финансированию распространения оружия массового уничтожения».

Налоговый контекст СИДН: «Фактический получатель дохода» (beneficial owner of income) — это лицо, имеющее фактическое право на доход, то есть способное самостоятельно определять его экономическую судьбу. Это антиуклонительная концепция в международном налоговом праве.

Эти понятия не тождественны. Компания, формально зарегистрированная в Реестре бенефициаров как владелец 100% доли, может не являться фактическим получателем дохода для целей СИДН, если она действует как кондуит — передаёт полученный доход далее по цепочке, не имея реальных полномочий по его распоряжению. И наоборот, фактический получатель дохода может не быть конечным бенефициаром.

2. Международная судебная практика: как суды определяют фактического получателя дохода

2.1. Дело Indofood (Великобритания, 2006): рождение автономного понятия

Дело Indofood International Finance Ltd v. JP Morgan Chase Bank[5] стало одним из первых, в которых суд сформулировал, что «фактический получатель дохода» в контексте налоговых конвенций имеет автономное международное фискальное значение, отличное от значения этого термина во внутреннем праве какой-либо страны.

Индонезийская группа Indofood выпустила международные облигации через SPV на Маврикий, используя пониженную ставку налога у источника по СИДН Индонезия — Маврикий (10% вместо 20%). Когда Индонезия расторгла этот договор, возник вопрос: можно ли вставить голландское промежуточное звено для использования СИДН Индонезия — Нидерланды?

Апелляционный суд Англии постановил: нет. Голландская компания, обязанная по условиям договора перечислять полученные проценты далее, не является фактическим получателем дохода. Суд сформулировал ключевой принцип: фактический получатель дохода — это лицо, которое «пользуется полной привилегией прямого извлечения выгоды из дохода». Лицо, связанное юридическими, коммерческими или практическими обязательствами по передаче дохода, таковым не является. Важно отметить, что это был спор между инвесторами, а не налоговый спор. Тем не менее, он стал одним из важнейших прецедентов для понимания концепции ФПД.

2.2. Датские дела (Суд ЕС, 2019): системный подход к злоупотреблениям

26 февраля 2019 года Суд Европейского Союза (CJEU) вынес решения по шести объединённым делам[6], которые стали поворотным моментом для всего европейского налогового права. Датские компании выплачивали дивиденды и проценты материнским компаниям в Люксембурге, на Кипре и в Швеции, которые, в свою очередь, контролировались структурами из третьих стран и фондами прямых инвестиций.

Суд ЕС подтвердил, что понятие «фактический получатель дохода» относится не к формально определённому получателю, а к лицу, которое экономически извлекает выгоду из дохода. Суд сформулировал индикаторы кондуитности: отсутствие реальной экономической деятельности, краткие сроки между получением и перечислением дохода далее, отсутствие персонала и офиса, невозможность самостоятельного распоряжения средствами. Особое значение имеет вывод Суда о том, что злоупотребление правом может быть установлено даже при отсутствии специальной антиуклонительной нормы — на основании общего принципа запрета злоупотреблений в праве ЕС.

2.3. Российский опыт: концепция фактического получателя дохода

Россия активно применяет концепцию фактического права на доход через институт «лица, имеющего фактическое право на доход». Письмо ФНС России от 28.04.2018[7] систематизировало практику и сформулировало критерии «кондуитности»: отсутствие у иностранной компании отдельной части бизнеса, транзитный характер платежей, отсутствие финансовых и коммерческих рисков, фактическое неосуществление функций контроля и управления.

Российская судебная практика выработала подход, при котором налоговые органы оценивают совокупность обстоятельств: наличие у иностранной компании реальности экономической деятельности, способность самостоятельно принимать решения о распоряжении доходом, наличие персонала и офиса, коммерческий смысл операции. При этом суды подчёркивают: формальное соответствие требованиям СИДН (резидентство, сертификат) не является достаточным — необходимо доказать экономическую сущность.

Показательным примером из российской практики, демонстрирующим ещё один аспект этой проблемы, является дело ПАО «УБРИР» (Уральский банк реконструкции и развития).[8] Банк выплачивал процентное вознаграждение крупной сингапурской компании, применяя льготную ставку по СИДН Россия—Сингапур. Однако за этой крупной компанией скрывалась офшорная структура, фактически получавшая проценты, а сингапурская компания выступала лишь транзитным звеном. Принципиально важно: сам банк утверждал, что не знал о существовании офшорной компании за спиной сингапурского контрагента.

Суд не принял этот аргумент. Обязанность установить и подтвердить, что получатель дохода является его фактическим получателем (фактическим получателем дохода), лежит на налоговом агенте (налогоплательщике), а не на налоговом органе. Незнание о транзитном характере получателя — не оправдание, а дефект должной осмотрительности. Дело УБРИР наглядно показывает: кондуитом может быть не только очевидная «пустышка» без персонала и офиса, но и крупная, внешне дееспособная компания. Транзит дохода способен маскироваться за видимостью коммерческой деятельности — особенно в структурах с займами

[5] Indofood International Finance Ltd v. JP Morgan Chase Bank NA [2006] STC 1195 (Court of Appeal, England).

[6] Joined Cases C-116/16 and C-117/16 (T Danmark, Y Danmark); Joined Cases C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16 (N Luxembourg 1 and others), CJEU, 26 February 2019.

[7] Письмо ФНС России от 28.04.2018 № СА-4-9/8285@ «О практике рассмотрения споров по применению концепции лица, имеющего фактическое право на доход (фактического получателя дохода)».

[8] Дело ПАО «УБРИР» (Уральский банк реконструкции и развития), рассмотренное арбитражными судами Российской Федерации по вопросу применения концепции фактического получателя дохода при выплате процентного вознаграждения сингапурской компании-посреднику.

или сублицензионными платежами, где промежуточное звено само по себе выглядит как полноценный рыночный участник.

2.4. Испания: свежий прецедент 2026 года (дело Velcro Europe)

В январе 2026 года Верховный суд Испании по делу Spain v. Velcro Europe S.A. отказал в освобождении от налога у источника на роялти по Директиве ЕС о процентах и роялти (2003/49/ЕС), установив отсутствие фактического права на доход у голландской SPV-компании — получателя роялти.[9] Компания не имела персонала, самостоятельной способности принимать решения и операционной вовлечённости. Суд подчеркнул, что вознаграждение должно соответствовать функциям DEMPE (Development, Enhancement, Maintenance, Protection, Exploitation) — разработка, совершенствование, поддержание, защита и эксплуатация нематериальных активов. Это решение важно тем, что оно демонстрирует интеграцию трансфертного ценообразования (принципов распределения функций и рисков) с концепцией фактического права на доход: суд оценивает не только формальные права, но и реальное участие в создании стоимости.

Схожая тенденция прослеживается и в более ранней нидерландской практике. В июле 2025 года нидерландские суды рассмотрели серию дел в отношении десяти дочерних компаний одного из инвестиционных холдингов, сменившего собственника. Применительно к ряду из них суд отказал в освобождении от налога у источника, установив кондуитный характер голландских промежуточных звеньев: несмотря на формальную смену владельца и видимость реальности экономической деятельности, компании фактически перенаправляли полученный доход конечным бенефициарам, не располагая реальными полномочиями по его независимому использованию. Эти дела демонстрируют, что анализ фактического права на доход должен проводиться для каждой компании в отдельности—смена корпоративного контроля или реструктуризация группы сама по себе не порождает статус фактического получателя дохода.

3. Тест основной цели (PPT): новый рубеж после MLI

3.1. Что такое PPT и как он работает

Статья 7(1) MLI вводит тест основной цели (Principal Purpose Test, PPT) как минимальный стандарт для всех участников Инклюзивной рамочной структуры ОЭСР/G20.[10] PPT предусматривает: льгота по СИДН не предоставляется, если, с учётом всех обстоятельств, можно обоснованно заключить, что получение такой льготы было одной из основных целей операции или структуры.

Казахстан ратифицировал MLI в 2020 году и распространил его действие на 54 налоговых соглашения.[11] Это означает, что PPT применяется ко всем основным СИДН Казахстана, включая соглашения с

Нидерландами[12], Россией, Великобританией, Китаем и другими ключевыми партнёрами.

3.2. PPT и фактическое право на доход: Дополнение, а не замена

Принципиально важно понимать: PPT не заменяет требование фактического права на доход. Эти инструменты работают параллельно. Выплата может пройти тест фактического права на доход (получатель — компания с реальной экономической деятельностью), но провалить PPT (основная цель структуры — получение налоговой льготы). И наоборот: компания может не быть фактическим получателем дохода (кондуит), и тогда PPT даже не придётся применять — льгота будет отказана уже на первом этапе.

Для казахстанского юриста это создаёт двойную систему проверки при каждой трансграничной выплате:

Шаг 1: Является ли получатель фактическим получателем дохода? (анализ реальности экономической деятельности, реальные полномочия по распоряжению, отсутствие кондуитности)

Шаг 2: Даже если да — не является ли получение льготы по СИДН одной из основных целей операции/структуры? (PPT-анализ, коммерческие мотивы, деловая цель)

Здесь важно осознавать и обратный сценарий, который на практике встречается не реже. Компания является подлинным фактическим получателем дохода: она реально распоряжается полученными роялти или дивидендами, не перечисляет их дальше по цепочке, несёт бизнес-риски.

Тест фактического права на доход, таким образом, пройден. Однако сама структура может быть признана агрессивным налоговым планированием в контексте PPT-анализа. Характерный пример—размещение центра роялти (IP-холдинга) в низконалоговой юрисдикции: компания там реально владеет правами на интеллектуальную собственность и самостоятельно ими управляет, средства никуда не транзитируются.

Но если само перемещение нематериальных активов в эту юрисдикцию было искусственным —не обусловленным реальными функциями компании по созданию, поддержанию или эксплуатации интеллектуальной собственности, —то основной целью структуры оказывается получение налоговой льготы по СИДН. PPT-тест не будет пройден, несмотря на то что ВО-тест успешен.

Таким образом, успешное прохождение теста фактического права на доход является необходимым, но недостаточным условием для применения льгот по СИДН: параллельная проверка по PPT остаётся обязательной.

3.3. Международная практика применения PPT

Дело Alta Energy (Канада, 2021). Верховный суд Канады рассмотрел случай, когда американский инвестор (структура Blackstone) приобрёл

[9] Верховный суд Испании, решение от 12 января 2026 г. — отказ в освобождении от налога у источника на роялти в связи с отсутствием фактического права на доход.

[10] Казахстан ратифицировал MLI в 2020 г. и распространил его действие на 54 налоговых соглашения, включая СИДН с Нидерландами, Россией и другими ключевыми партнёрами.

[11] Конвенция между Республикой Казахстан и Королевством Нидерландов об избежании двойного налогообложения, с учётом модификаций MLI (синтезированный текст).

[12] 1.Supreme Court of Canada, Alta Energy Luxembourg S.A.R.L. v. Canada, 2021 SCC 49.

канадские нефтегазовые активы через люксембургскую компанию, а затем продал их Chevron с прибылью 382 млн долларов, претендуя на освобождение от налога на прирост капитала по СИДН Канада — Люксембург[13].

Суд шестью голосами против трёх решил, что GAAR (канадский общий антиуклонительный инструмент) не применим к данной ситуации в отсутствие явного антиуклонительного положения в договоре. Однако суд прямо указал: если бы дело рассматривалось после вступления в силу PPT (MLI был ратифицирован Канадой позднее), результат, вероятнее всего, был бы противоположным. Это дело стало мощным аргументом в пользу необходимости PPT как инструмента, восполняющего пробел в антиуклонительной защите.

Дело Molinos Río de la Plata (Аргентина, 2021). Верховный суд Аргентины рассмотрел случай, когда аргентинская компания создала чилийскую холдинговую структуру для получения дивидендов от уругвайских и перуанских дочерних компаний.[14] Результатом стало двойное налогообложение — доход не облагался налогом ни в Чили, ни в Аргентине.

Суд отказал в льготах по СИДН Аргентина — Чили, установив, что структура использовалась не для устранения двойного налогообложения (цель СИДН), а для достижения двойного неналогообложения — что противоречит объекту и цели договора. Это решение показывает, что суды могут применять антиуклонительные принципы даже без формального PPT, если структура явно противоречит целям СИДН.

Дело Tiger Global (Индия, 2026). Верховный суд Индии применил GAAR для отказа в льготах по СИДН Индия — Маврикий в деле о продаже доли в Flipkart компании Walmart.[15] Суд установил, что маврикийские SPV не обладали реальностью экономической деятельности, а структура была создана с основной целью получения налоговой выгоды. Примечательно, что суд квалифицировал проблему одновременно и как вопрос фактического права на доход (реальность экономической деятельности), и как вопрос злоупотребления правом (abuse of rights) — демонстрируя конвергенцию двух концепций.

4. Практические последствия для Казахстана

4.1. Новый Налоговый кодекс и международный контекст

С 1 января 2026 года в Казахстане действует новый Налоговый кодекс[16], который, среди прочего, реформировал правила налогообложения нерезидентов. Однако сам по себе Налоговый кодекс не определяет понятие «фактический получатель дохода» для целей СИДН — это понятие живёт в международных договорах и толкуется через Комментарии ОЭСР и судебную практику.

Это создаёт ситуацию, в которой юрист, ограничивающийся только текстом казахстанского законодательства, объективно не может дать полноценную консультацию по трансграничной операции. Ему необходимо знать:

- Комментарии к Модельной конвенции ОЭСР (и их эволюцию);
- механизм действия MLI и его применение к конкретному СИДН (синтезированный текст);
- международную судебную практику по фактическому праву на доход и PPT;
- практику стран-партнёров Казахстана (России, Нидерландов, Индии и др.) по этим вопросам.

4.2. Гипотетический пример

Рассмотрим ситуацию: казахстанское ТОО выплачивает роялти голландской BV, которая является 100%-ной «дочкой» бермудской холдинговой компании. Голландская BV имеет лицензионное соглашение с бермудским холдингом и перечисляет ему 95% полученных роялти в качестве сублицензионных платежей. У BV один сотрудник и арендованный офис.

Вопрос 1 (фактическое право на доход): Является ли голландская BV фактическим получателем дохода роялти? С учётом практики Indofood и недавнего решения Верховного суда Нидерландов (2026), ответ скорее отрицательный: BV перечисляет практически весь доход далее, не выполняет функции DEMPE, не имеет значимой реальной экономической деятельности.

Вопрос 2 (PPT): Даже если каким-то образом BV признаётся фактическим получателем дохода, основано ли обоснованно заключить, что одной из основных целей помещения BV между казахстанским и бермудским звеньями было получение пониженной ставки по СИДН Казахстан — Нидерланды? С высокой вероятностью — да.

Результат: казахстанское ТОО рискует потерять право на пониженную ставку, а юрист, рекомендовавший такую структуру без анализа beneficial ownership и PPT, — репутацию.

4.3. Договорная защита: налоговая оговорка о фактического права на доход

Описанные риски приобретают особое практическое измерение, когда казахстанский налогоплательщик взаимодействует с не аффилированными иностранными контрагентами. Здесь важно подчеркнуть: для теста фактического права на доход связанность сторон юридически безразлична. Кондуитной может оказаться и компания внутри группы, и независимый банк, и посредник—как наглядно показало дело УБРИР. Иными словами, казахстанский плательщик, имеющий дело с иностранным контрагентом, которого он не контролирует и о структуре которого располагает лишь ограниченной информацией, несёт тот же риск, что и налогоплательщик, выстраивающий внутригрупповые схемы.

[13] Supreme Court of Argentina, Molinos Río de la Plata S.A. v. DGI, CAF 1351/2014/1/RH1, September 2021.

[14] Supreme Court of India, Tiger Global International III Holdings v. ACIT, 2026. Суд применил GAAR для отказа в льготах по СИДН Индия-Маврикий.

[15] Налоговый кодекс Республики Казахстан от 18 июля 2025 г. № 214-VIII ЗРК, вступивший в силу 1 января 2026 г.

Именно поэтому на практике всё большее значение приобретает включение в договоры специальных налоговых оговорок о фактического права на доход. Суть такой оговорки: если налоговый орган установит, что получатель дохода не являлся его фактическим получателем (фактическим получателем дохода), бремя доначисленного налога, штрафов и пени возлагается на самого получателя дохода—а не на казахстанского плательщика. Для казахстанской стороны это означает договорную защиту от последствий ошибочной или недобросовестной идентификации статуса контрагента.

Готовность иностранного контрагента принять подобную оговорку зависит от переговорной позиции сторон, репутации и масштаба контрагента, а также от применимого права. Включение налоговой оговорки о фактического права на доход в договор займа, лицензионное соглашение или договор об оказании услуг—задача нетривиальная. Тем не менее именно она отражает реальное распределение рисков между сторонами сделки. Договорное распределение налоговых рисков становится самостоятельной и востребованной областью практики, требующей от юриста одновременного владения международным налоговым правом и договорным правом применимой юрисдикции.

5. Почему системное изучение международного налогообложения — не роскошь, а необходимость

Обзор, представленный в настоящей статье, наглядно демонстрирует несколько важных тезисов.

Международное налогообложение — не отдельная «ниша», а неотъемлемая часть юридической практики. Любой юрист, консультирующий компанию с иностранным участием или трансграничными операциями, неизбежно сталкивается с вопросами СИДН, фактического права на доход и PPT. В условиях глобализации казахстанского бизнеса это затрагивает значительную часть правоприменительной практики.

Национального налогового кодекса недостаточно. Понятия «фактический получатель дохода» и «тест основной цели» не определяются внутренним законодательством — они живут в международных договорах, толкуются через Комментарии ОЭСР, международную судебную практику и доктрину. Юрист, не владеющий этими источниками, работает в условиях неполной информации.

Практика развивается стремительно. От дела Indofood (2006) через датские дела (2019) к решению Верховного суда Испании (2026) и делу Tiger Global (Индия, 2026) — мы видим усиление и усложнение требований к реальной экономической деятельности и к обоснованию деловой цели. MLI с его PPT добавил к этому ещё один уровень анализа. Казахстан, ратифицировавший MLI и распространивший его на 54 СИДН, полностью включён в эту глобальную динамику.

Ошибка стоит дорого. Неправильная оценка beneficial ownership или игнорирование PPT приводит к доначислению налога, штрафам, репутационным рискам. Для юридического консультанта это ещё и вопрос профессиональной ответственности.

Системное изучение международного налогообложения — от структуры налоговых конвенций через механику MLI и PPT до фактического права на доход, трансфертного ценообразования и правил КИК — позволяет юристу видеть полную картину и давать рекомендации, которые выдержат проверку временем и судебной практикой.

Заключение

Концепция фактического получателя дохода и тест основной цели — это два столпа современной системы защиты от злоупотреблений в налоговых соглашениях. Их совместное применение требует от юриста не только знания текста конкретного СИДН, но и глубокого понимания международных источников, судебной практики разных юрисдикций и логики антиуклонительных мер.

Для казахстанского юридического сообщества это означает необходимость инвестировать в развитие компетенций в области международного налогообложения. Это уже не факультативное знание — это обязательный профессиональный навык для любого специалиста, работающего с трансграничными операциями. Мир изменился: эпоха, когда достаточно было предъявить сертификат резидентства и сослаться на статью СИДН, безвозвратно ушла.



Упомянутые в статье дела и дополнительные материалы по фактическому праву на доход, PPT и MLI доступны на странице статьи на сайте Академии БЕПС: beps.academy/kazbar_fpd_2026

Горизонтальный мониторинг

3 апреля 2026



Динара Танашева

Партнер EY Kazakhstan



Мадина Мажитова

Старший консультант EY Kazakhstan

[Читать статью на ey.com](#)

С введением в действие нового Налогового кодекса Республики Казахстан («НК») законодатель существенно переработал подход к регулированию горизонтального мониторинга, усилив его как инструмент превентивного налогового контроля и партнерского взаимодействия бизнеса с государством.

Правовое регулирование горизонтального мониторинга закреплено не только в параграфе 2 главы 14 НК, но и в подзаконных актах:

- Приказе и.о. Министра финансов РК от 1 июля 2020 года № 648 «Об утверждении Правил проведения пилотного проекта по горизонтальному мониторингу»;
- Приказе Министра финансов РК от 22 сентября 2025 года № 520 «О некоторых вопросах горизонтального мониторинга».

I. Трансформация института: от информационного обмена к модели «Cooperative compliance»

Ранее горизонтальный мониторинг рассматривался преимущественно как форма расширенного информационного взаимодействия между налогоплательщиком и налоговым органом. Его регулирование носило рамочный характер и реализовывалось в формате пилотного проекта, где ключевые процедурные вопросы фактически определялись Комитетом государственных доходов («КГД»).

Новый НК системно трансформирует данный институт, придавая ему системность и функциональную завершенность. Теперь горизонтальный мониторинг - это:

- инструмент превентивного налогового контроля,

- механизм минимизации налоговых рисков,
- форма цифровой прозрачности и управляемости налоговых обязательств.

По своей сути он приближается к международной концепции «Cooperative compliance», применяемой в странах ОЭСР, где партнерство, прозрачность и раннее выявление рисков являются ключевыми элементами.

Участие по-прежнему является добровольным и осуществляется на основании соглашения между налогоплательщиком и КГД при соблюдении установленных критериев.

II. Расширение функциональности: рекомендации и витрина данных

Новеллой НК является закрепление конкретного результата мониторинга - рекомендаций по исполнению налоговых обязательств и совершенствованию системы внутреннего контроля. Это свидетельствует о смещении акцента с преимущественно контрольной модели на превентивно-консультативную, что, в свою очередь, позволяет снизить риск последующих доначислений.

Вместе с тем, НК радикально меняет формат информационного взаимодействия: вместо общего доступа к учетным системам вводится обязательная цифровая витрина данных, обеспечивающая прозрачность учета вплоть до уровня первичных документов и контрольных процедур.

Фактически горизонтальный мониторинг становится ИТ-интегрированным режимом постоянного налогового комплаенса, который требует:

- существенных инвестиций в ИТ-инфраструктуру;
- формализованной системы управления налоговыми рисками;
- сквозной прослеживаемости данных от декларации до первичных операций.

Таким образом, участие в режиме становится доступным преимущественно для крупных и технологически зрелых налогоплательщиков.

III. Налоги, охватываемые мониторингом

Налогоплательщик может структурировать риски и контроль по конкретным налогам (с возможностью расширения в соглашении), включая:

- корпоративный подоходный налог (КПН);
- налог на добавленную стоимость (НДС);
- индивидуальный подоходный налог (ИПН);
- социальный налог;
- налог на имущество;
- специальные платежи и налоги недропользователей;
- акцизы.

При этом горизонтальный мониторинг не заменяет другие формы контроля по налогам, не включенным в соглашение.

IV. Система внутреннего контроля: новый уровень формализации

Усилены требования к системе внутреннего контроля, которая должна включать описание налоговых рисков, контрольные процедуры и взаимосвязь между ними.

Это означает переход от декларативного характера такой системы к необходимости ее структурированного, документированного и доказуемого функционирования, что объективно повышает требования к уровню комплексной готовности участников к горизонтальному мониторингу.

V. Новые правила вступления в режим

Ранее участие в горизонтальном мониторинге было возможно в рамках пилотного проекта, допускающего вступление ограниченному кругу лиц, соответствовавшим определенным критериям (стоимость фиксированных активов на конец налогового периода, сумма уплаченных налогов и др.).

Теперь НК предусматривает:

- четкие требования к участнику, включая функционирование витрины данных, системы внутреннего контроля;
- обязательное заявление на вступление;
- заключение соглашения в рамках процедуры, прямо урегулированной НК;
- исчерпывающий перечень оснований для отказа во вступление в горизонтальный мониторинг.

Таким образом, происходит фактическая цифровая синхронизация данных и снижается пространство для расхождений между витриной данных и государственными базами.

VI. Сроки действия и механизм возобновления мониторинга

Соглашение заключается не менее чем на три года, начиная с 1 января года, следующего за годом его заключения (с возможностью продления или расторжения). НК вводит конкретные сроки проведения мониторинга - до 30 июня второго года после отчетного периода, с возможностью продления или возобновления.

Возобновление допускается исключительно при:

- представлении дополнительной отчетности,
- получении ответов на ранее направленные КГД запросы, и
- получении документально подтвержденных сведений о предполагаемых нарушениях.

Установлены ограничение предмета мониторинга - только в пределах вопросов, отраженных в соответствующих документах и сведениях, и предельный срок возобновления - 120 дней. Эти нормы существенно повышают предсказуемость правоприменения.

VII. Результаты мониторинга и урегулирование разногласий

По результатам мониторинга КГД выносит рекомендации. У налогоплательщика имеется право выразить свою позицию до вынесения мотивированного решения и представить пояснения на рекомендации.

Введён Консультативный совет, включающий представителей налогового органа и налогоплательщика.

По результатам мониторинга Консультативный совет выносит мотивированное решение. При несогласии с мотивированным решением предусмотрен прямой переход к налоговой проверке.

VIII. Практические особенности и текущие пробелы

На текущий момент в Казахстане:

- отсутствует публичный перечень компаний-участников горизонтального мониторинга;
- отсутствует официальная статистика по количеству компаний, участвующих в горизонтальном мониторинге;
- в отличие от налогового мониторинга крупных налогоплательщиков, который на сегодняшний день активно применяется КГД, устойчивая судебная практика по оспариванию результатов тематических проверок, назначенных по итогам горизонтального мониторинга, не сформирована.

Указанные обстоятельства обуславливают нормативную и правоприменительную неопределённость функционирования данного института, что объективно снижает предсказуемость его практического применения и ставит под вопрос его фактическую результативность.

IX. Возможные риски

Несмотря на значительные преимущества, участие в горизонтальном мониторинге сопряжено с рядом правовых, организационных и технологических рисков.

1. Цифровая непрозрачность и несоответствие данных

Введение витрины данных предполагает постоянную синхронизацию с государственными информационными системами. Основные риски:

- несоответствие данных витрины и учетных систем вследствие несовершенной интеграции, ошибок учета, задержек в обновлении данных;
- расхождения между витриной данных и государственными базами (ИС ЭСФ, ИС «Астана-1»), что может быть воспринято как потенциальный риск нарушения;
- технические сбои и нарушение целостности данных могут трактоваться КГД как недостатки внутреннего контроля.

В условиях полной цифровой прозрачности данные несоответствия могут служить основанием для возобновления мониторинга, запроса дополнительных пояснений или перехода к тематической проверке.

2. Увеличение объёмов раскрытия информации

Горизонтальный мониторинг предполагает предоставление первичных документов, внутренних регламентов, ИТ-логов, внутренней аналитики и др. Бизнес может быть подвержен:

- обнародованию «чувствительной» коммерческой информации,
- избыточному объёму раскрытия данных,
- доступу налогового органа к материалам, которые не подлежат передаче в рамках мониторинга.

Без должного структурирования процесс может перерасти в фактический непрерывный аудит со стороны государства.

3. Последствия несогласия с мотивированным решением

Несогласие налогоплательщика с мотивированным решением Консультативного совета автоматически ведёт к назначению тематической налоговой проверки.

Это может влиять на финансовую нагрузку бизнеса и привести к значительным доначислениям, потенциальным штрафам и, вследствие, судебным спорам.

Х. Практические рекомендации

В связи с вышеизложенным, бизнесу рекомендуется:

1. Провести предварительную налогово-технологическую диагностику готовности компании, включая оценку ИТ-инфраструктуры, бухгалтерского и налогового учета, системы внутреннего контроля.
2. Формализовать систему внутреннего контроля в соответствии с НК, в том числе, разработать реестр налоговых рисков, сформировать процедуры контроля с указанием ответственных лиц и внедрить регулярные тестирования контроля.
3. Стандартизировать процессы подготовки данных и документов. При возможности внедрить регламенты предоставления данных и определить ответственных лиц за качество данных. Важно настроить сквозные процедуры сверки (от первичных документов до деклараций), а также обеспечить автоматизированное формирование отчётов для витрины данных. Это позволит снизить риски ошибок и несоответствий данных.

6. Обеспечить информационную безопасность и контроль доступа:

- внедрить системы разграничения прав доступа;
- обеспечить защиту чувствительных данных, не относящихся к мониторингу;
- создать безопасный канал передачи данных в витрину.

5. Подготовить ИТ-и налоговые службы к повышенной операционной нагрузке: определить ресурсные потребности; провести обучение персонала. назначить координатора проекта горизонтального мониторинга. встроить процессы мониторинга в текущие бизнес-процессы.

6. Вести активный диалог с КГД и фиксировать ключевые коммуникации:

- своевременно и полном объеме предоставлять данные по запросам КГД;
- документировать предоставленные данные и пояснения;
- запрашивать и фиксировать протоколы встреч;
- заранее согласовывать форматы данных.

Это снизит риски разногласий с КГД.

XI. Заключение

Учитывая сохраняющиеся пробелы практики и особые требования к цифровой прозрачности и системе внутреннего контроля, участникам горизонтального мониторинга необходимо уделять особое внимание:

- соблюдению процедурных гарантий,
- качеству внутренней ИТ-подготовки,
- оценке потенциальных последствий несогласия с мотивированным решением КГД.

Тем не менее, такой вид налогового администрирования в новой редакции НК представляет собой прогрессивный механизм, способный повысить предсказуемость налогового администрирования, однако требует высокого уровня готовности бизнеса.

Примечание:

Если вам требуется экспертная оценка и сопровождение в рамках горизонтального мониторинга, мы готовы вам помочь разобраться во всем и оказать необходимую поддержку.

Правовые позиции СКАД Верховного Суда в налоговых спорах: комментарий к постановлению от 30 мая 2025 года

21 апреля 2025



Александр Чашкин

Юридический консультант, налоговый консультант

[Читать статью на kazlawreview.kz](#)

30 мая 2025 года, полагаю, войдет в историю налоговой практики Казахстана. В этот день расширенный **состав судебной коллегии по административным делам (СКАД) Верховного Суда** из семи судей поставил окончательную точку в знаковом деле. Рассмотрев протест Генерального Прокурора на ранее вынесенное в пользу налогоплательщика постановление СКАД ВС, коллегия оставила его в силе, закрепив важнейшие для бизнеса принципы.

Для меня это стало кульминацией спора об оспаривании результатов налоговой проверки, который я имел честь вести в судах в интересах клиента более трех лет, с февраля 2022 года. С огромным уважением к проделанной судебной коллегией работе, хочу поделиться ключевыми выводами постановления суда (6001-25-00-6пп/1), которые, на мой взгляд, уточняют правила игры и укрепляют правовую защиту бизнеса.

Особенно важными в этом постановлении мне представляются следующие четыре момента, указанные Судом:

1. Основания для пересмотра: исключительные обстоятельства требуют исключительных доказательств

Начну с этого пункта, так как именно здесь Суд дал важнейшие разъяснения. Как известно, вступившие в силу постановления СКАД ВС могут быть пересмотрены в порядке так называемой «суперкассации» лишь по **исключительным основаниям**, перечисленным в части 6 статьи 169 АППК.

Протест Генерального Прокурора в нашем деле был основан на двух таких основаниях:

- Нарушение постановлением единообразия в толковании и применении судами норм права (пп.3).

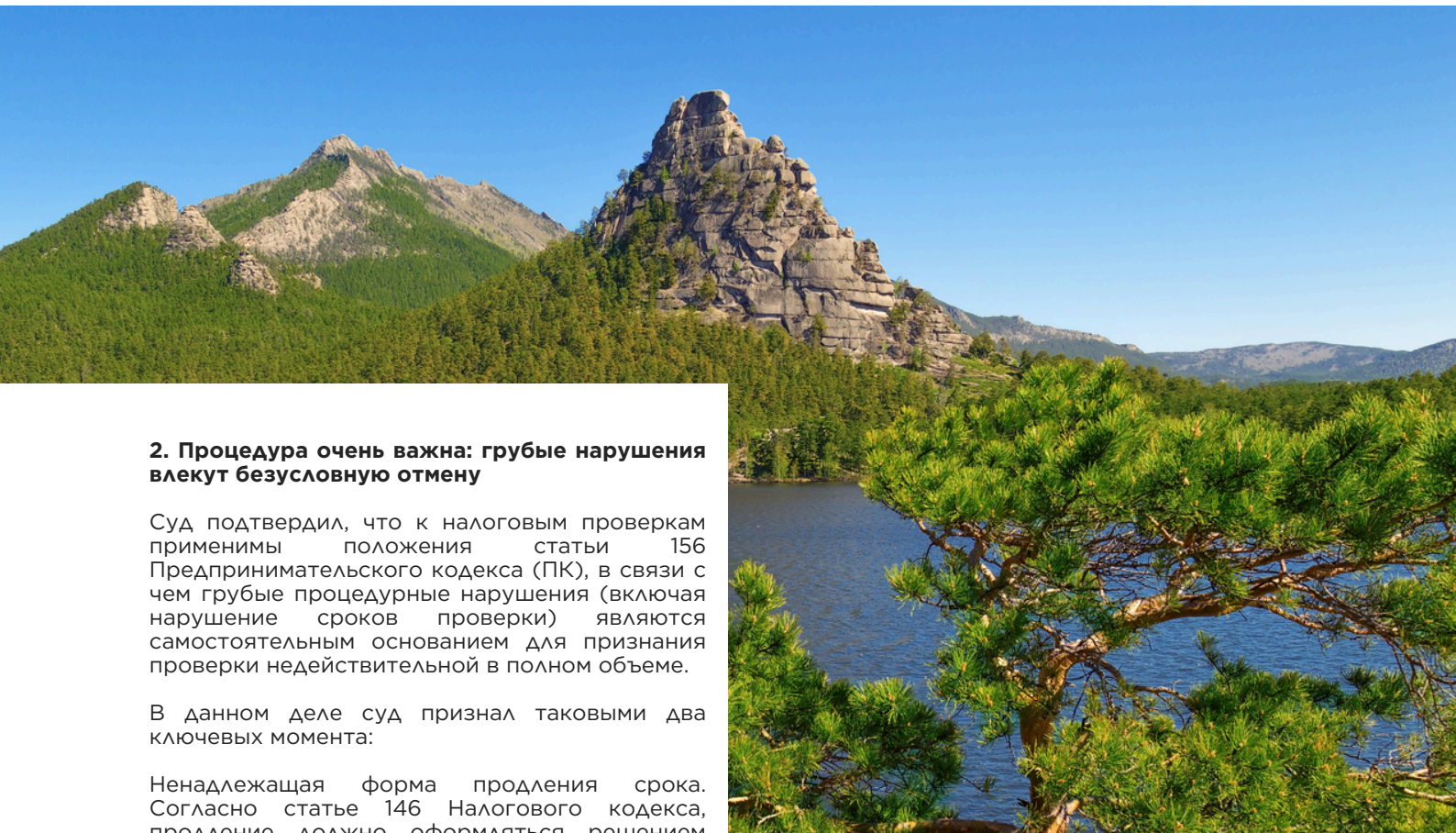
- Исполнение постановления может привести к тяжким необратимым последствиям для экономики и безопасности Казахстана (пп.1).

Коллегия дала исчерпывающий ответ на оба довода.

По нарушению единообразия: Суд указал, что ссылки на постановления по гражданским делам Верховного Суда, принятые до введения АППК (1 июля 2021 года), не могут служить доказательством существования противоречий в правоприменении административными судами. Коллегия подчеркнула, что с появлением в административном судопроизводстве новых принципов судебная практика по налоговым спорам начала формироваться с чистого листа. Таким образом, старые прецеденты больше не являются релевантными.

По тяжким последствиям: Суд отметил, что само по себе указание на крупную сумму налогов (в деле — 411 млн тенге) не свидетельствует о тяжких последствиях для экономики и безопасности Казахстана. Коллегия отметила, что под такими последствиями понимается значительный ущерб бюджету, оказывающий влияние на экономику государства в целом, и не подлежащий восстановлению без негативных последствий. При этом Суд указал: в протесте не представлены доказательства причинно-следственной связи между действиями налогоплательщика и такими тяжкими последствиями.

Вывод: СКАД не обнаружила в деле исключительных оснований и установила очень высокий стандарт для пересмотра дел. Это решение защищает законные судебные акты кассационной инстанции и требует от госорганов веских, актуальных и неопровержимых доказательств.



2. Процедура очень важна: грубые нарушения влекут безусловную отмену

Суд подтвердил, что к налоговым проверкам применимы положения статьи 156 Предпринимательского кодекса (ПК), в связи с чем грубые процедурные нарушения (включая нарушение сроков проверки) являются самостоятельным основанием для признания проверки недействительной в полном объеме.

В данном деле суд признал таковыми два ключевых момента:

Ненадлежащая форма продления срока. Согласно статье 146 Налогового кодекса, продление должно оформляться решением (приказом, распоряжением или иным актом) вышестоящего налогового органа (в данном случае — КГД) за подписью уполномоченного должностного лица, а не непредусмотренным законом письмом-«согласованием» не имеющего полномочий руководителя подразделения.

Нарушение срока уведомления о продлении. Применив аналогию права из-за пробела в Налоговом кодексе, Суд установил, что уведомлять о продлении срока проверки (вручать дополнительное предписание) необходимо до истечения первоначального срока проверки.

3. Долой предположения: бремя доказывания лежит на госоргане

Коллегия подчеркнула: выводы акта налоговой проверки не могут строиться лишь на предположениях.

Суд напомнил, что положения статей 264 и 403 Налогового кодекса содержат исчерпывающие основания исключения затрат из вычетов по КПП и НДС из зачета. Поскольку бремя доказывания по иску об оспаривании полностью лежит на госоргане (ст. 129 АПК) — налоговый орган обязан доказывать свои утверждения о наличии таких оснований неопровержимыми фактами.

Все доводы протеста, выходящие за пределы обоснования начислений сумм налогов, указанных в акте о результатах проверки, в силу запрета, установленного частью третьей статьи 129 АПК, были оставлены без рассмотрения.

4. Налогоплательщик не должен отвечать за своих контрагентов

И еще отмечу важный для бизнеса момент. Суд указал, что налогоплательщик не обязан доказывать происхождение товара у контрагентов при наличии первичных документов, подтверждающих приобретение у них товара, и при отражении указанных взаиморасчетов контрагентами в своей налоговой отчетности.

Сбор доказательств по всей дальнейшей цепочке — это работа налогового органа.

Итог

Рассматриваемое постановление СКАД ВС — не просто победа одного налогоплательщика. Это победа определенности, ставшая возможной благодаря планомерной глубокой и принципиальной работе судебной коллегии по административным делам Верховного Суда.

Коллегия установила высокие стандарты для пересмотра дел, укрепила защиту бизнеса от процедурных нарушений налоговыми органами и четко подтвердила, что бремя доказывания лежит исключительно на госоргане. Этот подход внушает оптимизм и укрепляет веру в справедливое правосудие.

Для меня как для юриста, посвятившего этому делу более трех лет, видеть такое развитие судебной практики — лучшая награда за проделанную работу. Этот документ должен стать настольным для каждого налогового консультанта и налогового юриста.

Медиация в налоговых спорах: допустимость, пределы и судебная практика

10 апреля 2026



Равиль Кассильгов

Управляющий партнер KP Disputes



Раушан Есмүхаметова

Юрист KP Disputes



Назар Гумаров

Помощник юриста KP Disputes

[Читать статью на kplaw.kz](#)

1. Применение медиации в налоговых спорах

В административном судопроизводстве налоговый спор может быть урегулирован, в частности, путем заключения соглашения о медиации. Если ранее применение медиации в налоговых спорах воспринималось как исключение, то в настоящее время суды признают данный механизм допустимым при наличии у налогового органа административного усмотрения и при условии, что медиативное соглашение не противоречит закону и не нарушает права третьих лиц. Основанием для такого подхода выступают положения статьи 120 АППК[1], а также статей 176–180 ГПК[2].

Ключевыми условиями допустимости медиации в налоговом споре являются:

- наличие у налогового органа административного усмотрения;
- соответствие соглашения закону;
- отсутствие нарушения прав и законных интересов третьих лиц.

Иными словами, медиация допустима в тех случаях, когда налоговый орган вправе в пределах предоставленных ему полномочий изменить, отменить либо скорректировать ранее принятое решение либо определить порядок дальнейших действий.

На практике это может иметь место, в частности, в следующих категориях споров:

- об отмене предписаний о назначении проверки;
- об отмене уведомлений о результатах проверки;
- об отмене актов камерального контроля;
- о частичной отмене начислений, уменьшении суммы налогов, пени или иных обязательств, когда спор допускает согласование конкретного объема корректировки;

- о возложении на налоговый орган обязанности рассмотреть заявление налогоплательщика и принять решение.

В таких спорах предметом медиативного соглашения могут быть:

- полная или частичная отмена спорного акта;
- изменение суммы налогов, пени или иных начислений;
- согласование порядка исполнения налоговых обязательств;
- определение процессуальных действий, которые должен совершить налоговый орган.

Для налогоплательщика медиация может означать более быструю отмену спорного акта, снижение финансовой нагрузки в согласованном объеме, а также экономию времени и возврат уплаченной государственной пошлины. Для налогового органа она позволяет снизить процессуальную нагрузку и урегулировать спор в пределах предоставленных полномочий.

В силу части 1 статьи 121 АППК медиация доступна сторонам на любой стадии судебного процесса, в том числе в суде первой инстанции, апелляции и кассации.

Медиативное соглашение утверждается судом при условии, что оно не противоречит закону и не нарушает права и законные интересы третьих лиц. После его утверждения административный иск подлежит возврату, а соглашение приобретает обязательную силу для сторон. В случае неисполнения определения суда об утверждении соглашения суд вправе применить меры процессуального принуждения, включая денежное взыскание.

2. Судебная практика: примеры медиативных соглашений

[1] Правила возврата превышения налога на добавленную стоимость и применения системы управления рисками в целях подтверждения достоверности суммы превышения налога на добавленную стоимость, а также критериев степени риска, утвержденные Приказом МФ РК от 19.03.2018 г. №391

[2] Гражданский процессуальный кодекс Республики Казахстан 31 октября 2015 года № 377-V

Ниже приведены примеры из судебной практики, показывающие, какие именно категории налоговых споров могут быть

урегулированы путем медиации и каким может быть содержание соответствующего соглашения.

КЕЙС 1

Отмена уведомления по итогам процедуры взаимного согласования (МАР)

Судебный акт: Определение Алматинского городского суда №7599-23-00-4а/1752 от 30.04.2024 г.

Суть спора: Филиал АО обратился в суд с иском об отмене уведомления о результатах проверки в части доначисления КПН и пени. Основанием для доначислений стало несвоевременное представление сертификатов налогового резидентства иностранной головной компании, в связи с чем налоговый орган исключил из вычетов общеадминистративные и управленческие расходы, а также отказал в применении сниженной ставки налога при выплате чистого дохода. На стадии апелляции завершилась процедура взаимного согласования с иностранным государством, и КГД принял решение о принятии сертификатов и отмене уведомления в соответствующей части.

Подробнее о данном кейсе см.: kplaw.kz



Условия соглашения: Стороны избрали медиацию как наиболее удобный способ завершения дела в такой нестандартной ситуации. По условиям медиативного соглашения истец частично признал суммы доначислений, не относящиеся к применению конвенции об избежании двойного налогообложения, а также отозвал иск в части, покрытой решением в рамках процедуры взаимного согласования.

Практический вывод: Медиация позволила сторонам урегулировать спор в нестандартной ситуации, когда возобновленная процедура взаимного согласования с иностранным государством завершилась уже в период судебного оспаривания результатов налоговой проверки. Такой подход позволил придать достигнутым договоренностям процессуально обязательный характер, поскольку наличие судебного акта обеспечивало возможность принудительного исполнения медиативного соглашения.

КЕЙС 2

Отмена предписания о назначении налоговой проверки

Судебный акт: Определение СМАС г. Астаны №7194-24-00-4/1811 от 19.06.2024 г.

Суть спора: Истец оспаривал предписание о назначении внеплановой тематической налоговой проверки.

Условия соглашения: В ходе предварительного слушания стороны заключили медиативное соглашение, по которому предписание подлежало отмене, а истец не возражал против возврата иска.

Практический вывод: Суд установил, что соглашение не противоречит закону и не нарушает права, свободы и законные интересы сторон и третьих лиц. Соглашение было утверждено, иск возвращен, а уплаченная государственная пошлина – возвращена истцу. Данный пример показывает, что при наличии у налогового органа полномочий на отмену спорного акта медиация может быть использована как допустимый способ прекращения спора.

КЕЙС 3. Уменьшение налоговых обязательств по взаиморасчетам с поставщиком

Судебный акт: Определение СМАС Карагандинской области №3594-23-00-4/1714 от 05.02.2024 г.

Суть спора: Истец просил признать незаконным бездействие по списанию сумм КПН и НДС по уведомлению о результатах налоговой проверки без учета сумм, ранее списанных по уведомлению, вынесенному по результатам камерального контроля, а также скорректировать пеню.

Условия соглашения: В рамках медиации налоговый орган согласился уменьшить часть доначислений по НДС и КПН, признав, что соответствующая часть обязательств уже была исполнена налогоплательщиком ранее в рамках камерального контроля. В свою очередь, налогоплательщик отказался от иска.

Практический вывод: Этот пример демонстрирует, что медиация возможна и в тех случаях, когда спор касается не только формальной отмены акта, но и согласования объема корректировки налоговых обязательств. Следовательно, предметом медиативного соглашения может быть и согласование размера обязательств, если налоговый орган вправе скорректировать их в пределах своих полномочий.

КЕЙС 4. Отмена уведомления и внесение истцом платежей по графику

Судебный акт: Определение СМАС г. Астаны №7194-24-00-4/4268 от 17.02.2025 г.

Суть спора: Истец оспаривал уведомление о результатах налоговой проверки.

Условия соглашения: По условиям медиативного соглашения налоговый орган частично признал иск и обязался отменить уведомление в части суммы 4 269 176,41 тенге. В свою очередь, истец признал нарушение графика платежей по режиму «временный ввоз» и обязался внести предусмотренные платежи в размере 449 047,12 тенге.

Практический вывод: Данный пример показывает, что медиация в налоговом споре может использоваться не только для полной отмены спорного акта, но и для достижения сбалансированного решения, при котором налоговый орган соглашается на частичную отмену начислений, а налогоплательщик принимает на себя обязанность исполнить ту часть обязательств, которая им фактически признается. Это подтверждает, что предметом медиативного соглашения может быть взаимная корректировка прав и обязанностей сторон в пределах закона и полномочий налогового органа.

КЕЙС 5. Признание ошибочности уведомления и отмена решения налогового органа

Судебный акт: Определение СМАС г. Алматы №7594-21-00-4/1725 от 20.01.2022 г.

Суть спора: Истец оспаривал бездействие налогового органа, выразившееся в нерассмотрении жалобы на уведомление, а также решение налогового органа о признании уведомления неисполненным.

Условия соглашения: Стороны пришли к выводу о возможности завершить спор путем медиации. Истец отказался от заявленных требований при условии признания ответчиком ошибочности уведомления, вынесенного по техническим причинам, и незаконности соответствующего решения, подлежащего отмене.

Практический вывод: Данный пример показывает, что предметом медиации может быть не только отмена спорного акта, но и признание налоговым органом ошибочности ранее совершенных действий либо принятых решений.

КЕЙС 6.

Согласование срока рассмотрения заявления о возврате подоходного налога и принятие соответствующего решения

Судебный акт: Определение СМАС Атырауской области №2394-25-00-4/1170 от 26.01.2026 г.

Суть спора: АО обратилось в суд с иском к ДГД об обязанности рассмотреть по существу заявление о возврате уплаченного подоходного налога из бюджета на основании международного договора об избежании двойного налогообложения.

Условия соглашения: В ходе предварительного судебного заседания по ходатайству сторон была проведена судебная медиация, по результатам которой заключено медиативное соглашение. Налоговый орган обязался рассмотреть заявление истца и вынести решение в течение 30 рабочих дней с даты вступления определения суда в законную силу, а истец отказался от иска.

Практический вывод: Пример показывает, что медиация допустима и в тех спорах, где предмет разногласий является не размер начислений или законность акта, а бездействие налогового органа и необходимость совершения им определенных действий. В подобных делах медиативное соглашение может использоваться для согласования конкретного срока и порядка исполнения обязанностей административным органом.

КЕЙС 7.

Отказ сторон от взаимных претензий на стадии апелляции

Судебный акт: Постановление СКАД области Абай №1000-25-00-4а/19 от 27.03.2025 г.

Суть спора: ТОО обратилось с иском к УГД об обязанности начислить и перечислить пеню за несвоевременный возврат суммы превышения НДС. Решением СМАС области Абай иск был удовлетворен в полном объеме, после чего ответчик обжаловал решение в апелляционном порядке.

Условия соглашения: В ходе апелляционного рассмотрения стороны и заинтересованное лицо (ДГД) представили медиативное соглашение. Соглашение предусматривало отказ сторон от взаимных претензий по делу, включая требования о взыскании представительских расходов, а его утверждение повлекло возврат административного иска и отмену решения суда первой инстанции.

Практический вывод: Данный пример интересен тем, что медиация была использована уже на стадии апелляционного пересмотра. Он подтверждает, что примирительные процедуры могут применяться не только в суде первой инстанции, но и на более поздних этапах процесса. Кроме того, предметом соглашения могут быть не только основные налоговые требования, но и производные процессуальные вопросы, включая отказ от требований о взыскании представительских расходов.

КЕЙС 8.

Отмена уведомления о результатах проверки

Судебный акт: Определение СМАС Павлодарской области №5594-25-00-4/76 от 22.04.2025 г.

Суть спора: ИП обратился в суд с иском к ДГД об оспаривании уведомления о результатах проверки, решений о классификации товаров, уведомления о погашении задолженности и решения об ограничении в распоряжении имуществом в счет налоговой задолженности.

Условия соглашения: В ходе рассмотрения дела в письменном производстве суд, реализуя активную роль, содействовал проведению примирительной процедуры. По условиям медиативного соглашения ответчик обязался в течение пяти рабочих дней отменить уведомление о результатах проверки, что влекло отмену производных актов, а истец отказался от исковых требований и от взыскания представительских расходов при условии исполнения соглашения.

Практический вывод: Этот пример демонстрирует, что медиация может быть эффективной и в комплексных налоговых спорах, где оспаривается не один, а сразу несколько взаимосвязанных актов. При отмене основного акта стороны могут урегулировать и судьбу производных решений, что позволяет завершить спор в полном объеме без дальнейшего судебного разбирательства.

КЕЙС 9. Отмена уведомлений, вынесенных по результатам камерального контроля

Судебный акт: Определение СМАС г. Астаны №7194-25-00-4/451 от 07.03.2025 г.

Суть спора: ТОО обратилось с иском к УГД о признании незаконными и отмене уведомлений об устранении нарушений со средней степенью риска, выявленных по результатам камерального контроля.

Условия соглашения: В ходе рассмотрения дела стороны заявили ходатайство об утверждении медиативного соглашения. По условиям соглашения налоговый орган обязался отменить спорные уведомления в течение трех рабочих дней с даты утверждения соглашения, а истец отказался от исковых требований.

Практический вывод: Этот пример показывает, что медиация применима и в спорах, связанных с результатами камерального контроля. В таких ситуациях медиативное соглашение позволяет быстро устранить спорный акт и завершить процесс без перехода к длительному судебному рассмотрению по существу.

Приведенные примеры подтверждают, что на практике медиация в налоговых спорах применяется гибко: для отмены спорных актов, согласования объема обязательств, определения сроков совершения действий налоговым органом и отказа от производных требований. Во всех рассмотренных случаях ключевыми условиями оставались наличие у налогового органа административного усмотрения и допустимость соглашения с точки зрения закона.

3. Выводы

Медиация в налоговых спорах может рассматриваться как самостоятельный процессуальный инструмент урегулирования спора, если предмет разногласий находится в пределах административного усмотрения налогового органа, а условия соглашения соответствуют закону и не затрагивают права третьих лиц.

Практическое значение медиации состоит в том, что она позволяет сторонам не только завершить спор без прохождения полного цикла судебного разбирательства, но и зафиксировать конкретный правовой результат: отмену либо изменение спорного акта, уменьшение суммы обязательств, определение сроков совершения действий налоговым органом или отказ от производных требований.

Тем самым медиация может быть полезна как налогоплательщику, заинтересованному в более быстром и предсказуемом разрешении спора, так и налоговому органу, действующему в пределах предоставленных полномочий.

**Материал не является юридической консультацией. По вопросам сопровождения медиации в налоговых спорах просим писать на contact@kplaw.kz.*

Девять ключевых изменений в АППК

7 марта 2025



Равиль Кассильгов

Управляющий партнер KP Disputes



Айбек Камбалиев

Партнер KP Disputes



Бекзада Исабеков

Помощник юриста KP Disputes

[Читать статью на kplaw.kz](#)

17 декабря 2025 года принят Закон № 241-VIII, вносящий изменения в Административный процедурно-процессуальный кодекс (АППК), Гражданский процессуальный кодекс (ГПК) и Кодекс об административных правонарушениях. Изменения введены в действие с 29 декабря 2025 года.

1. Оспаривание подзаконных актов в АППК

Дела об оспаривании подзаконных нормативных правовых актов (НПА) перенесены из ГПК в АППК.

- **Новый вид иска:** оспаривание законности подзаконных НПА или их отдельных положений (ст. 135-1 АППК).
- **Сроки подачи иска:** в течение трех месяцев со дня, когда истцу стало известно о нарушении или возможном нарушении данным актом его прав (ч. 3-1 ст. 136 АППК).
- **Правовые последствия:** при удовлетворении иска акт признается недействующим с момента его принятия (ч. 1 ст. 159-1 АППК).
- **Приостановление действия:** подача иска в суд не приостанавливает действие НПА (его положений), кроме случаев оспаривания НПА прокурором (ч. 4 ст. 167-1 АППК).
- **Запрет на повторное оспаривание:** подзаконный акт может быть оспорен вновь другими лицами только в той части, которая ранее не проверялась в судебном порядке (ч. 3 ст. 167-3 АППК).

Практический вывод: признание подзаконного акта (правила, приказы, стандарты и др.) незаконным влечет признание его недействующим с момента принятия. Это позволит истцу и лицам, чьи права были нарушены в результате применения оспоренного НПА, требовать пересмотра административных действий и актов, принятых на основании такого НПА.

2. Исключительный механизм кассационного пересмотра

Введен новый механизм пересмотра судебных актов, которые вступили в законную силу без прохождения стадии апелляции. Ранее кассационное обжалование было возможно только после апелляционного рассмотрения дела.

- **Суть:** вступившие в законную силу акты местных и других судов теперь могут быть пересмотрены в кассационном порядке даже в случае несоблюдения апелляционного порядка их обжалования (ч. 3-1 ст. 169 АППК).
- **Субъекты обращения:** данный пересмотр возможен исключительно по протесту Генерального Прокурора Республики Казахстан. Протест может быть принесен как по собственной инициативе прокурора, так и по ходатайствам участников процесса.
- **Ограничение по категориям дел:** механизм применяется только к административным делам, предусмотренным статьей 31 АППК (налоговые, таможенные, бюджетные, экологические и другие споры с участием прокурора).
- **Основания для пересмотра:** для применения этого исключительного порядка установлены строгие критерии (ч. 7 ст. 169 АППК): (1) риск тяжких необратимых последствий для жизни, здоровья людей, экономики или национальной безопасности РК; (2) нарушение прав и законных интересов неопределенного круга лиц или иных публичных интересов; (3) нарушение единообразия в толковании и применении судами норм права.

Практический вывод: в случае пропуска апелляционной стадии обжалования и при наличии исключительных оснований, участник процесса вправе подать ходатайство Генеральному Прокурору о принесении протеста для пересмотра дела в кассационном порядке.

3. Снятие пресекательных сроков для лиц, не участвовавших в административной процедуре

Отменен годичный пресекательный срок по искам лиц, которые не участвовали в административной процедуре, но чьи права были нарушены принятым актом. Такой иск может быть подан в течение месяца со дня, когда лицо узнало или могло узнать о принятии административного акта (ч. 5 ст. 136 АПК).

Практический вывод: истец более не ограничен годом с момента издания административного акта. Это также расширяет возможности для восстановления пропущенного месячного срока, поскольку ранее такому восстановлению препятствовал годичный пресекательный срок.

4. Новый порядок исчисления сроков подачи кассационной жалобы

Шестимесячный срок для подачи кассационной жалобы теперь исчисляется со дня вступления в законную силу судебного акта апелляционной инстанции (ч. 2 ст. 169 АПК), т.е. со дня его оглашения (ч. 10 ст. 168 АПК). Ранее отсчет велся со дня вручения акта в окончательной форме.

5. Формы процедуры заслушивания

Процедура заслушивания разделена на письменную и устную формы.

- **Письменная форма (основная форма заслушивания):** предполагает направление заявителю предварительного решения и последующее получение от него возражений. Если участник направляет ответ на предварительное решение, заслушивание считается проведенным в письменной форме; протокол при этом не ведется (ч. 3 ст. 73 АПК).
- **Устная форма:** проводится исключительно по ходатайству участника административной процедуры. Для проведения заслушивания в устной форме (с личным присутствием или по видеоконференцсвязи) участник должен подать ходатайство не позднее двух рабочих дней со дня получения предварительного решения (ч. 3 ст. 73 АПК). В этом случае ведение протокола обязательно.
- **Отсутствие письменных или устных возражений от заявителя,** извещенного заблаговременно и надлежащим образом о форме, дне, времени и месте проведения заслушивания, не является препятствием для принятия решения по существу (ч. 3 ст. 73 АПК).

Практический вывод: устное заслушивание с составлением протокола представляется более эффективным способом защиты своих прав, и теперь для реализации данной опции необходимо подавать ходатайство о заслушивании после получения предварительного решения.

6. Приостановление исполнения административных актов

По общему правилу подача жалобы приостанавливает исполнение административного акта (ч. 1 ст. 96 АПК).

Вместе с тем законодатель установил требования к применению исключений из этого правила:

- **Обоснование исключений:** если подача жалобы не приостанавливает исполнение административного акта на основании исключений, предусмотренных пп. 1 и 3 ч. 1 ст. 96 АПК (защита прав граждан, государственных интересов и иные случаи, предусмотренные законами), административный орган обязан включить в административный акт обоснование применения таких исключений (ч. 2 ст. 96 АПК).

Практический вывод: отсутствие в административном акте обоснования неприостановления исполнения будет нарушать ч. 2 ст. 96 АПК и требования ст. 79 АПК, что может повлечь отмену такого акта.

7. Обязательность указания порядка обжалования и вышестоящего органа

Теперь административный орган обязан указывать в акте порядок и конкретный вышестоящий орган для обжалования (ст. 80, ч. 1-1 ст. 92 АПК).

В случае несоблюдения данного требования к содержанию административного акта, срок для подачи жалобы на этот административный акт составит 6 месяцев (ч. 1-1 ст. 92 АПК).

8. Расширение права на ознакомление с материалами административного дела

Теперь участник административной процедуры вправе знакомиться с материалами (выписывать сведения, снимать копии с документов) не только после завершения, но и в ходе рассмотрения административного дела. Такая возможность предоставляется административным органом в срок не позднее трех рабочих дней со дня заявления ходатайства (ч. 1 ст. 75 АПК).

9. Меры процессуального принуждения

Изменен порядок применения и исполнения денежных взысканий.

- **Приостановление исполнения:** обжалование определения о наложении денежного взыскания теперь приостанавливает его исполнение до рассмотрения жалобы по существу. Частная жалоба подается в течение 10 рабочих дней (ч. 2 ст. 124 АПК).
- **Смягчение взыскания:** лицо, на которое наложено денежное взыскание, имеет право в течение 10 рабочих дней ходатайствовать об уменьшении размера взыскания, отсрочке или рассрочке исполнения на срок до двух месяцев (ч. 7 ст. 127 АПК).
- **Уплата взыскания:** осуществляется только после вступления определения в законную силу (ранее – в течение 5 дней со дня вручения). Важно: действующая редакция АПК более не предусматривает возможность полного освобождения от денежного взыскания (ранее такая возможность была).

Границы применения принципа активной роли суда апелляцией

6 февраля 2026



Роман Мельник

Доктор юридических наук, профессор, директор научной школы административного и немецкого права Maksut Narikbayev University



Равиль Кассильгов

Управляющий партнер KP Disputes

[Читать статью на prg.kz](#)

Проблема, вынесенная в название данной статьи, назрела в результате как анализа судебной практики, так и теоретических рассуждений на тему полномочий апелляции. В связи с этим, предлагаем ее обсудить в публичной плоскости.

Представим себе следующую сконструированную ситуацию. В суде первой инстанции был обжалован обременяющий административный акт. Суд принял решение о его отмене, так как положенные в основу принятия последнего результаты проведенной административным органом экспертизы вызвали сомнения в их достоверности по причине отсутствия методики для проведения экспертиз подобного рода. Иных доказательств, которые бы подтверждали правомерность административного акта, административный орган суду не предоставил.

Административный орган подал апелляционную жалобу на решение суда первой инстанции.

В процессе рассмотрения жалобы суд апелляционной инстанции принял решение назначить проведение повторной экспертизы, так как результаты первичной экспертизы не могли быть приняты во внимание по причине их противоречивости.

И вот здесь возникает вопрос: а может ли суд апелляционной инстанции инициировать сбор новых доказательств по делу?

В основу утвердительного ответа на поставленный вопрос, скорее всего, может быть положен принцип активной роли суда, при помощи которого, наверное, можно объяснить допустимость подобных действий апелляции.

Однако, на наш взгляд, такой ответ не является столько однозначным и очевидным. Мы считаем, что принцип активной роли суда, если можно так выразиться, не является безграничным, то есть он может и должен применяться судами первой и апелляционной инстанций лишь в ограниченном объеме.

Сформулируем свою позицию по данному вопросу более развернуто.

1. Прежде всего необходимо подчеркнуть, что АППК не содержит четкой позиции по этому вопросу. В ст. 16 АППК, посвященной принципу активной роли суда, не указано, всегда ли данный принцип доступен суду или существуют исключения для его применения; умалчивает статья также и о том, на какой именно стадии судебного процесса названный принцип может быть реализован.

На наш взгляд, и это очевидно, любая отдельно взятая статья АППК должна пониматься (средством толкования) и применяться исключительно во взаимосвязи с иными его положениями [1]. Другими словами, для правильного понимания той или иной статьи необходимы определенные ориентиры (контекст, воля законодателя, цель регулирования), ибо если понимание (толкование) будет происходить абсолютно свободно, то это неизбежно приведет к искажению нормы права. Суды в таком случае станут подменять собой законодателя, «строая вместе с ним или достраивая после него» нормы права. Правильно в этой части отмечают немецкие авторы, утверждая, что толкование не должно игнорировать намерения и ценности, из которых исходил исторический законодатель... ибо в противном случае это приведет к созданию нового регулирования [2].

[1] Мельник Р.С. Общее административное право Республики Казахстан: учебник. В 3 томах / Р.С. Мельник; Алматы: LEM, 2022. Том первый: Введение в теорию, С. 169, 193.

[2] Ларенц, Карл. Методология юриспруденции / К. Ларенц, К.-В. Канарис; пер. с нем. К. В. Нама. - Москва: М-Логос, 2024, с. 163

2. Первым ориентиром для ответа на вопрос о границах применения принципа активной роли суда выступают задачи административного судопроизводства, зафиксированные в ч. 2 ст. 5 АППК.

Задачи административного судопроизводства выступают ориентиром для всей процессуальной деятельности суда, то есть указывают суду (судье) на то, что любые / все действия и решения, принимаемые в рамках процессуальной деятельности, должны быть направлены на достижение / реализацию данных задач. Иными словами, недопустимыми представляются решения и действия административного суда, которые не согласовываются с задачами административного процесса или которые выходят за их границы [3].

Задача административного судопроизводства - это эффективная защита и восстановление нарушенных или оспариваемых прав, свобод и законных интересов физических лиц, прав и законных интересов юридических лиц в публично-правовых отношениях. Законодатель, как мы видим, четко ориентирует суды на то, что последние должны защищать частное лицо от государственного аппарата. Каким образом? В том числе, и путем занятия активной позиции по делу. Иными словами, принцип активной роли суда создан для более эффективной защиты частных лиц. Следовательно, он должен применяться только в рамках данной задачи. Не может суд, применяя данный принцип, ориентироваться на достижение иных задач.

В связи с этим, в ситуации, когда суд применяет принцип активной роли суда для того, чтобы найти новые доказательства, которые не защищают частное лицо, не укрепляют его позицию, а наоборот направлены на защиту административного органа, то, очевидно, что в этом случае действия суда не будут укладываться в рамки ч. 2 ст. 5 АППК. Для истца подобная ситуация будет означать не только необходимость защищаться от административного органа, но и от решений суда, направленных против его интересов.

3. Для установления границ применения принципа активной роли суда необходимо обратить внимание также и на базовое предназначение судов и административных судов, в частности. Суд всегда осуществляет ретроспективное воссоздание произошедшего и дает правовую оценку решениям (действиям) участников прошлых событий в момент их существования (возникновения). Именно по этой причине для разрешения споров применяется законодательство, действующее на момент возникновения (прекращения, изменения) спорных правоотношений. Очевидно, что иное (смотреть на прошлое сквозь призму настоящего) невозможно, ибо в противном случае под старые факты, которые подлежат анализу, можно было бы «подогнать» (в зависимости от ситуации) много новых доказательств.

Принимая во внимание изложенное, нам представляется, что суды могут использовать принцип активной роли для уточнения или выявления лишь тех доказательств, которые

1) существовали на этапе принятия оспариваемого акта и 2) которые по независящим от воли истца причинам не могут быть им предоставлены суду.

Именно о подобном понимании предназначения данного принципа говорится в статьях, посвященных его анализу. Так, например, А. Абдуллина, судья СМАС Актыбинской области, пишет: «Под принципом активной роли суда подразумевается, что судья оказывает помощь физическим и юридическим лицам в споре с уполномоченным органом, реализуя действия инквизиционного принципа, то есть розыскного принципа, выясняя обстоятельства дела по своему усмотрению, оказывая содействие в устранении формальных ошибок и совершая иные действия для максимального достижения диспозитивности при административном процессе... В административном судопроизводстве необходимость введения принципа активной роли суда преследует за собой цель искоренения неравенства возможностей, выраженного в процессуальном выравнивании сторон в административном процессе, вытекающем из публично-правовых отношений, в том числе защита бизнеса»[4]. Иными словами, этот принцип был создан и введен прежде всего для усиления позиции истца, а не ответчика.

4. Выше было сказано о том, что истец для защиты своих прав, свобод или законных интересов, а также суд с целью выполнения задач административного судопроизводства могут, например, инициировать проведение экспертизы, которая может подтвердить позицию истца. Однако, данная опция полностью недоступна для административного органа.

Подобный вывод прямо и однозначно вытекает из положения части 3 статьи 129 АППК, которая запрещает ответчику (административному органу) ссылаться на те обоснования, которые не были упомянуты им в административном акте. Это правило представляется логичным и понятным; оно блокирует для недобросовестных административных органов возможность «вытаскивания из-под сукна» новых фактов (доказательств), о которых ранее не было известно или которых не существовало. Благодаря подобному подходу создается режим правовой определенности во взаимоотношениях между участниками процесса, которые в рамках судебного разбирательства, как следствие, обсуждают и изучают лишь то, что существовало на момент принятия административного акта.

Несмотря на то что часть 3 статьи 129 АППК устанавливает ограничения для административных органов, она в равной мере возлагает зеркальные ограничения и на административный суд. В данном случае речь идет о том, что указанная норма запрещает также и административному суду принимать новые обоснования (доказательства), то есть те, о которых ничего не было известно участникам административной процедуры. Думаем, что в этой части всем очевидно, что такой обоюдный запрет ориентирован исключительно на интересы истца, который

[3] Мельник Р.С. Административное право и процесс Республики Казахстан: В 3-х т. Т. 2. Административный процесс Республики Казахстан. Общая часть: учебник / Р.С. Мельник. - Алматы: Smart University Press, 2026., с. 224

[4] Абдуллина А. Пределы активной роли суда // <https://zanmedia.kz/peredely-aktivnoj-rol-i-suda/135956/>

благодаря ему защищен от ситуаций, связанных с бесконечным появлением в деле все новых и новых доказательств.

Из этого, как следствие, логически вытекает, что если суду запрещено принимать от административного органа новые обоснования (которые не были указаны им в административном акте и / или которые не существовали в момент его издания), то и сам суд не имеет полномочий такие новые обоснования (доказательства) устанавливать.

В подобной ситуации наблюдается противоречие между принципом активной роли суда (который, повторимся, не конкретизирован в полной мере в ст. 16 АППК) и однозначным запретом, вытекающим из ч. 3 ст. 129 АППК. Мы считаем, что в данном случае названный принцип должен «уступить» ч. 3 ст. 129 АППК. При ином подходе к разрешению такого противоречия будет разрушена не только идея ч. 3 ст. 129 АППК, но и, как уже было отмечено выше, произойдет нарушение задач административного судопроизводства.

5. Принцип активной роли суда, безусловно, не является «королем» всех иных принципов и норм, закрепленных в АППК. Следовательно, он, как уже отмечалось выше, должен применяться с учетом иных нормативных положений. Одним из таких «корректирующих и сдерживающих» данный принцип положений является то, что нашло закрепление в пункте 1 части 2 статьи 129 АППК, где сказано: «Бремя доказывания несет: 1) по иску об оспаривании - ответчик, принявший обременительный административный акт».

Названный принцип и процитированная норма говорят, как бы, о следующем: с одной стороны, административный суд должен быть активным, но, с другой, - еще более активным должен быть административный орган, поскольку именно он обязан убедить суд в законности своего административного акта. При таком подходе получается, что принцип активной роли суда не должен подменять или вытеснять собой бремя доказывания, возложенное на ответчика. Перевес в сторону принципа активной роли суда будет, как следствие, означать автоматическое освобождение (полное или частичное) ответчика от необходимости доказывания своей позиции по делу. Очевидно, что этого допустить нельзя. Именно ответчик, а не суд, должен предпринимать все необходимые и достаточные действия для того, чтобы доказать законность своих действий. Это вывод, в очередной раз, четко и однозначно укладывается в перечень задач административного судопроизводства, в центре которых стоит суд, защищающий не ответчика, а истца.

Таким образом, принцип активной роли суда должен и может применяться судом только в той части и только тогда, когда это не будет приводить к освобождению (даже минимальному) ответчика от реализации возложенного на него бремени доказывания законности своего административного акта.

6. Следующий аргумент, свидетельствующий о невозможности назначения судом апелляционной инстанции новой экспертизы

по делу, рассмотренному и разрешенному по существу судом первой инстанции, находится на уровне нормы, закрепленной в абзаце 2 части 2 статьи 404 ГПК РК, где сказано, что: «ссылка на новые доказательства, которые не были представлены в суд первой инстанции, допускается, если жалоба, ходатайство прокурора содержат обоснование невозможности их представления в суд первой инстанции, в том числе если лицо не было привлечено к участию в деле в суде первой инстанции, а также если в суде первой инстанции заявлялось ходатайство об их исследовании и (или) истребовании, но оно было оставлено без удовлетворения».

Соответственно, суд апелляционной инстанции может быть «активным» лишь в отношении подобных новых доказательств и при условии, что такие доказательства являются выгодными для истца и именно он заявлял ходатайство об их исследовании на уровне первой инстанции.

7. Отметим, что подобным образом, например, действуют и украинские судьи, которые, со ссылкой на части 2, 3 статьи 367 ГПК Украины, указывают, что «суд апелляционной инстанции исследует доказательства, касающиеся фактов, на которые участники дела ссылаются в апелляционной жалобе и (или) отзыве на нее. Доказательства, которые не были поданы в суд первой инстанции, принимаются судом только в исключительных случаях, если участник дела предоставил доказательства невозможности их представления в суд первой инстанции по причинам, объективно не зависящим от него». Отход от этого правила, как указывает Верховный Суд Украины, будет иметь следствием нарушение норм процессуального права, а также принципа правовой определенности, ключевым элементом которого является однозначность и предсказуемость правоприменения, а следовательно, системность и последовательность в деятельности соответствующих органов, прежде всего судов (постановление Верховного Суда от 27.08.2023 по делу № 552/7368/21).

8. Использование судами принципа активной роли, очевидно, не должно и не может быть направлено на исправление ошибок, допущенных административным органом.

Как известно, административный суд, прежде всего на уровне первой инстанции, при определении предмета иска не связан формулировкой исковых требований, текстом иска и документами, приложенными к нему или представленными позднее; также суд не связан заявленным основанием иска (ч. 1 ст. 116 АППК). Кроме того, «суд, не ограничиваясь объяснениями, заявлениями, ходатайствами участников административного процесса, представленными ими доводами, доказательствами и иными материалами административного дела, всесторонне, полно и объективно исследует все фактические обстоятельства, имеющие значение для правильного разрешения административного дела» (ч. 2 ст. 16 АППК).



Используя процитированные процессуальные возможности, суды, в том числе апелляционной инстанции, должны были бы обратить внимание на допущенные административным органом нарушения (в описанной нами выше ситуации), связанные с неверной юридической квалификацией фактических обстоятельств дела (перед принятием административного акта).

Административный орган, в основу своего административного акта положил результаты экспертизы, проведенной без утвержденной методики. В этой части им как минимум не было выполнено требование о необходимости всестороннего, полного и объективного исследования фактических обстоятельств, имеющих значение для правильного рассмотрения административного дела (ч. 1 ст. 73 АППК). Конечно же административный орган при таких обстоятельствах проигнорировал также и принцип приоритета прав, требующий, чтобы все сомнения, противоречия и неясности законодательства Республики Казахстан об административных процедурах толковались в пользу участника административной процедуры (ст. 12 ст. 12. Отсутствие утвержденной методики проведения экспертизы само по себе является основанием для возникновения обоснованных сомнений в её результатах.

Однако, если вернуться к решению апелляции о проведении повторной экспертизы, то можно сделать вывод, что суд таким образом «закрыв» глаза на неправомерно проведенную экспертизу и ее результаты, поскольку способствовал появлению в деле нового, так сказать, исправленного экспертного заключения. Получается, что новое экспертное

заключение «исправило» первичное экспертное заключение, полностью нейтрализовав тем самым недочет, допущенный административным органом. В связи с этим возникает вопрос о том, а как будет воспринято подобное «корректирующее» поведение суда административным органом? Не будет ли административный орган после подобных судебных актов считать, что любая его процедурная ошибка может быть в будущем исправлена судом без каких-либо последствий для него?

В качестве общего вывода еще раз подчеркнем, что, на наш взгляд, суд апелляционной инстанции, давая оценку законности административных актов, не наделен полномочиями по собственной инициативе собирать новые доказательства и использовать их при принятии судебных актов, ссылаясь на принцип активной роли суда. Иная трактовка данного принципа неизбежно приводит не только к выходу апелляционной инстанции за пределы задач административного судопроизводства, но и к подмене самой природы апелляционного пересмотра. В таких условиях апелляция фактически трансформируется в суд первой инстанции, заново формирующий доказательственную базу и принимающий новое решение по делу, что противоречит как логике процессуального закона, так и задачам административного судопроизводства.

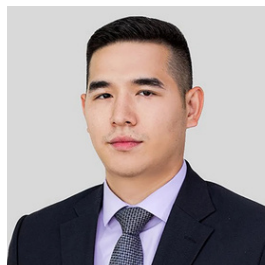
Проблемы уголовной ответственности за налоговые правонарушения в РК

28 июля 2025



Игорь Колупаев

Советник Baker McKenzie



Дамир Абдрахманов

Юрист Baker McKenzie

[Читать статью на prg.kz](#)

Уголовная ответственность за неуплату налогов является одной из ключевых областей риска для налогоплательщиков, осуществляющих предпринимательскую деятельность в Казахстане. Только в 2024 году было зарегистрировано 43 уголовных дела по статье об уклонении от уплаты налогов[1].

В настоящей статье мы рассмотрим некоторые законодательные и правоприменительные проблемы, связанные с применением статьи 245 Уголовного кодекса Республики Казахстан (далее - «УК»), которая предусматривает ответственность за уклонение от уплаты налога и (или) других обязательных платежей в бюджет с организаций.

1. Общие замечания

В отличие от некоторых стран (где юридические лица могут подлежать уголовной ответственности), субъектом уголовной ответственности в Казахстане может быть только физическое лицо, даже если правонарушение касается налогов юридического лица.

Статья 245 УК предусматривает ответственность за уклонение от уплаты налогов, подлежащих уплате организацией. Под уклонением в данном случае понимается следующее:

1. непредставление декларации, когда подача декларации является обязательной;
2. внесение в декларацию заведомо искаженных данных о доходах и (или) расходах;
3. сокрытие других объектов налогообложения и (или) других обязательных платежей.

Совершение одного или нескольких из указанных деяний приводит к уголовной ответственности в случае, если это привело к неуплате налога и (или) других обязательных платежей в крупном размере. Для наличия крупного размера необходимо одновременное соблюдение следующих двух условий:

1) сумма не поступивших платежей в бюджет превышает 50 000 месячных расчетных показателей (196 600 000 тенге на 2025 год) за проверенный период;

2) сумма налогов и других обязательных платежей в бюджет, начисленных по результатам налоговой проверки за один календарный год из проверяемого периода, превышает 10% от суммы всех налогов и других обязательных платежей в бюджет, уплаченных налогоплательщиком.

Второе из указанных условия было введено в середине 2021 г. и является результатом многолетних обсуждений на различных площадках между бизнесом и государством относительно вопросов гуманизации уголовного законодательства.

Субъективная сторона правонарушения, предусмотренного ст. 245 УК, состоит в прямом умысле.

В зависимости от обстоятельств к уголовной ответственности по ст. 245 УК может быть привлечено одно из следующих лиц:

- 1) первый руководитель юридического лица;
- 2) главный бухгалтер;
- 3) иное лицо, ответственное за налогообложение (например, директор по налогам).

Практика показывает, что чаще всего к ответственности привлекают именно первого руководителя. Однако в некоторых случаях в орбиту уголовного дела могут быть вовлечены и иные лица, перечисленные выше. Все зависит от обстоятельств каждого отдельного дела.

[1] <https://view.officeapps.live.com>

В ч.1 ст. 245 УК предусмотрены различные виды санкций, наиболее серьезным из которых является лишение свободы сроком до 3 лет. В ч. 2 и 3 статьи 245 УК предусмотрены отягчающие составы с более суровыми санкциями (вплоть до лишения свободы сроком до 8 лет).

Следует отметить, что при отсутствии признаков уголовного правонарушения налогоплательщик-юридическое лицо может быть привлечен к административной ответственности в форме штрафа, размер которого варьируется от 20% до 80% от начисленной суммы налогов и других обязательных платежей в бюджет (ст. 278 КоАП РК).

2. Основания для освобождения от уголовной ответственности

Как указано выше, ст. 245 УК предполагает наличие прямого умысла на совершение соответствующего деяния. Однако на практике при возбуждении и расследовании уголовных дел правоохранительные органы зачастую ставят во главу угла объективную сторону, то есть наличие вступившего в силу налогового доначисления, превышающего установленный размер. Доказать отсутствие прямого умысла, как правило, очень сложно, даже в тех ситуациях, когда налогоплательщик полагался на выданное налоговым органом разъяснение по тому или иному вопросу, либо когда тот или иной вопрос четко не урегулирован в законодательстве и возможны различные интерпретации.

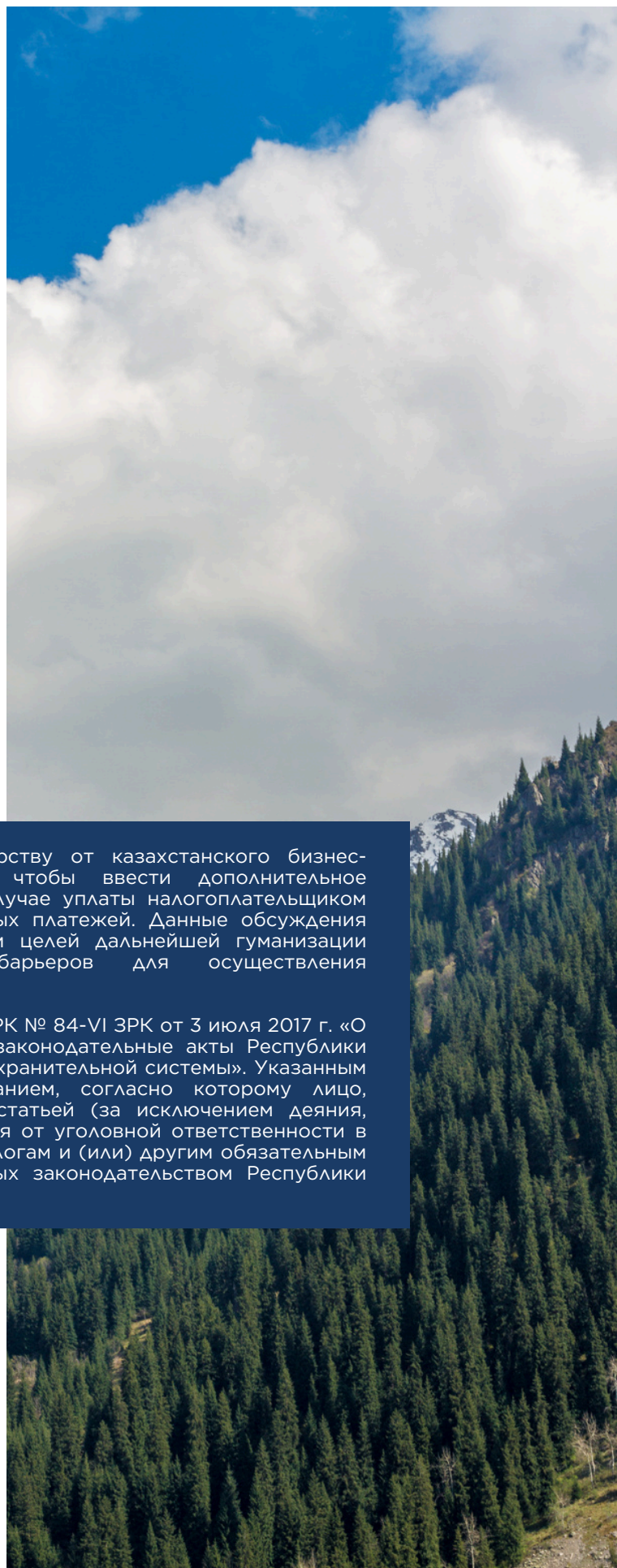
Именно поэтому в течение многих лет государству от казахстанского бизнес-сообщества поступали предложения о том, чтобы ввести дополнительное освобождение от уголовной ответственности в случае уплаты налогоплательщиком доначисленных сумм налогов и иных обязательных платежей. Данные обсуждения велись в контексте декларируемых государством целей дальнейшей гуманизации уголовного законодательства и снятия барьеров для осуществления предпринимательской деятельности.

В ответ на данные предложения был принят Закон РК № 84-VI ЗРК от 3 июля 2017 г. «О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты Республики Казахстан по вопросам совершенствования правоохранительной системы». Указанным Законом ст. 245 УК была дополнена примечанием, согласно которому лицо, совершившее деяние, предусмотренное данной статьей (за исключением деяния, совершенного преступной группой), освобождается от уголовной ответственности в случае добровольной уплаты задолженности по налогам и (или) другим обязательным платежам в бюджет, а также пени, установленных законодательством Республики Казахстан.

3. Проблемы с применением примечания к ст. 245 УК

К сожалению, с применением примечания к ст. 245 есть проблемы практического характера.

В соответствии с частью 1 статьи 37 Уголовно-процессуального кодекса РК (далее « УПК ») лицо, оправданное по суду, а равно подозреваемый, обвиняемый, подсудимый, в отношении которых вынесено постановление суда, органа уголовного преследования о прекращении уголовного дела по основаниям, предусмотренным пунктами 1), 2), 5), 6), 7) и 8) части первой статьи 35 УПК, подлежат реабилитации, то есть восстановлению в



правах и не могут быть подвергнуты каким-либо ограничениям в правах и свободах, гарантированных Конституцией Республики Казахстан.

Вместе с тем, согласно части 6 статьи 38 УПК иные обстоятельства не являются основанием для возмещения вреда.

Следовательно, прекращение уголовного дела на основании пункта 12) части 1 статьи 35 УПК (то есть по основаниям, предусмотренным в УК) и примечания к статье 245 УК будет являться нереабилитирующим основанием для прекращения уголовного дела. Это, в свою очередь, приводит к следующим последствиям:

1) Согласно подп. 9 п. 3 ст. 16 Закона РК «О государственной службе» на госслужбу не допускаются граждане, ранее судимые либо освобожденные от уголовной ответственности по пп. 3, 4, 9, 10, 12 ч. 1 ст. 35 или ст. 36 УПК за тяжкие/особо тяжкие преступления.

Преступление по ч. 3 ст. 245 УК РК (уклонение от налогов организаций в особо крупном размере), относится к тяжким. Особо крупный размер составляет более 75 000 месячных расчетных показателей (295 900 000 тенге на 2025 год) за проверенный период, при условии, что сумма налогов и других обязательных платежей в бюджет, начисленных по результатам налоговой проверки за один календарный год из проверяемого периода, превышает 10% от суммы всех налогов и других обязательных платежей в бюджет, уплаченных налогоплательщиком. На практике сумма доначисляемых по результатам налоговой проверки налогов очень часто превышает данный порог.

Таким образом, при превышении доначисленных налогов указанного размера и прекращении уголовного дела по примечанию к ст. 245 УК, соответствующее лицо будет пожизненно лишено права поступления на государственную службу.

2) В целях применения освобождения от ответственности по примечанию к ст. 245 УК орган уголовного преследования, как правило, требует от подозреваемого по делу признать вину в совершении инкриминируемого уголовного правонарушения до вынесения постановления о прекращении уголовного дела, и в постановлении о прекращении уголовного дела констатируется факт совершения лицом соответствующего уголовного правонарушения. Без признания вины орган уголовного преследования отказывается прекращать уголовное дело и передает уголовное дело в суд в общем порядке.

При досудебном прекращении дела по примечанию информация о совершенном уголовном правонарушении и об освобождении от ответственности по нереабилитирующим основаниям будет постоянно храниться в системе учета правоохранительных органов. Несмотря на отсутствие публичного доступа к этой информации, нельзя исключать возможности ее непреднамеренного раскрытия или неправомерного получения тем или иным лицом. При прекращении же дела судом информация о правонарушении будет постоянно находиться в публичном доступе (через судебный кабинет либо юридические базы данных). Доступ к такой информации может негативно сказаться на возможностях трудоустройства соответствующего лица.

Данные ограничения в значительной мере нивелируют цели введения примечания (гуманизация и снижение барьеров для бизнеса).

На практике они привели к тому, что при добровольной оплате налогов подозреваемые, как правило, отказываются применять освобождение по примечанию к ст. 245 УК и настаивают на прекращении дела за отсутствием состава преступления. Это, в свою очередь, превращает примечание в «мертвую норму», увеличивает нагрузку на правоохранительные органы и приводит к финансовым и иным затратам подозреваемого лица. Вряд ли такое положение вещей входило в намерения законодателя при введении примечания.

Для того, чтобы освобождение по примечанию работало эффективно, необходимо, во-первых, исключить необходимость доказывания наличия или отсутствия вины подозреваемого в совершении инкриминируемого деяния. Сам факт добровольной уплаты налогов должен прекращать уголовное преследование, без каких-либо дополнительных условий. Во-вторых, прекращение дела не должно влечь законодательных ограничений для подозреваемого (в том числе невозможность устроиться на госслужбу до конца жизни), то есть должно приравниваться к прекращению дела по реабилитирующим основаниям.

Реализация данных предложений потребует принятия изменений в законодательство. Одним из вариантов было бы внесение изменений в УПК, в соответствии с которыми освобождение от уголовной ответственности по примечанию к ст. 245 УК будет реабилитирующим основанием для прекращения уголовного дела.

▾ Вебинары членов Налогового комитета

Международное налогообложение 2026: как избежать рисков при применении MLI и PPT-теста

 [YouTube](#)

 28 октября 2025

Дана Токмурзина - Управляющий партнер Fortune Partners



Налоговые проверки и камеральный контроль в 2026 году.

 [YouTube](#)

 15 января 2026

Равиль Кассильгов - Управляющий партнер KP Disputes



Дивиденды и фактическое право на доход. Разбор кейса "Богатырь"

 [YouTube](#)

 18 февраля 2026

- **Равиль Кассильгов** - Управляющий партнер KP Disputes
- **Рустам Вахитов** - Сооснователь BEPS Academy



Как подготовиться к изменениям в налоговых спорах в 2025 году.

 [YouTube](#)

 23 июня 2025

Равиль Кассильгов - Управляющий партнер KP Disputes



📌 Новости членов Налогового комитета

Ольга Пехенько: новая роль в Freedom Holding Corp.

В октябре 2025 года член Комитета Ольга Пехенько перешла из Freedom Telecom Operations, где занимала должность Chief Legal Officer, в Freedom Holding Corp. на позицию Head of Global Litigation.

«Для меня этот переход ознаменовал новый уровень профессиональной ответственности и позволил сосредоточиться на вопросах, имеющих значение для группы в целом, включая litigation, IP, tax disputes, а также взаимодействие с внешними консультантами. Надеюсь, что этот этап станет основой для дальнейшего профессионального роста, позволит реализовать накопленный опыт на новом уровне и внести ощутимый вклад в развитие эффективной и системной правовой функции в интересах всей группы», — отметила Ольга.



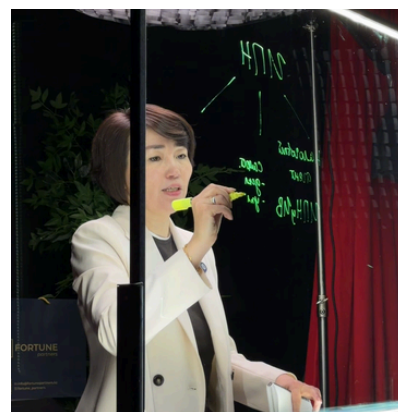
Дана Токмурзина: образовательные инициативы Fortune Partners

Управляющий партнер Fortune Partners и член Комитета Дана Токмурзина продолжает развитие образовательных инициатив, посвященных вопросам налогового права, судебной практики и международного налогообложения.

При ее участии реализуются обучающие программы и профессиональные мероприятия, ориентированные на корпоративных юристов, консультантов и специалистов, работающих с налоговыми и трансграничными вопросами.

Запущен новый формат обучения для желающих обучиться налоговому праву в виде онлайн школы.

Дополнительная информация доступна на сайте Fortune Partners: fortunepartners.kz



Равиль Кассильгов: практическое пособие и образовательные программы

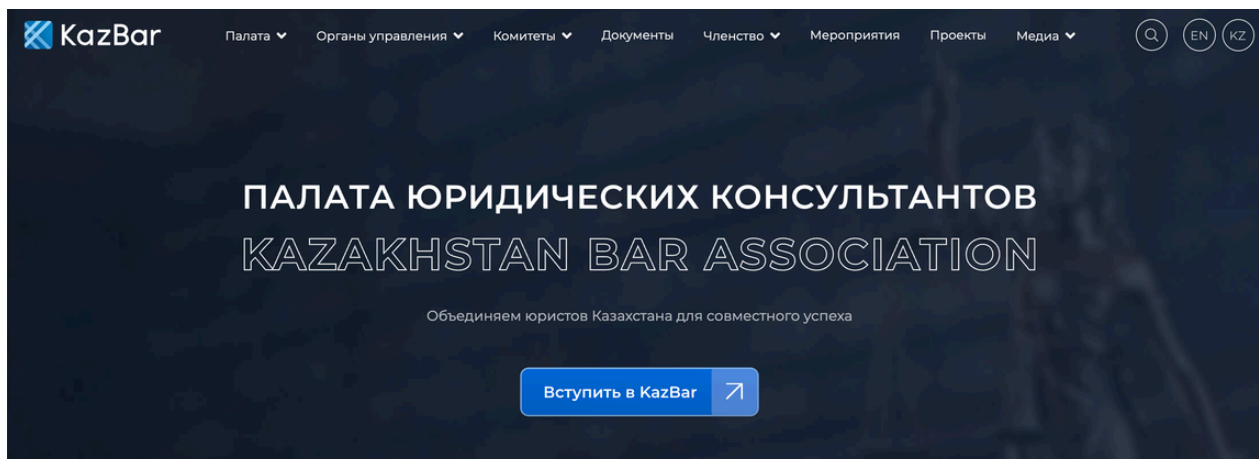
Управляющий партнер KP Disputes и член Комитета Равиль Кассильгов продолжает развитие профессиональных и образовательных инициатив в сфере налоговых споров. В 2025 году было представлено практическое пособие «Налоговые споры: гид по судебной практике. Часть 1. Эффективное применение АППК», посвященное вопросам применения норм АППК в налоговых спорах и подготовленное на основе практики сопровождения налоговых дел в Казахстане.

Одновременно развивается образовательное направление KP Education, ориентированное на практические аспекты разрешения споров, работу с судебной практикой и подготовку юридических документов. Среди ключевых тем — применение АППК, налоговые споры, возврат НДС, судебная практика и составление юридических документов.

Подробнее: kplaw.kz



Новый сайт Kazakhstan Bar Association



Kazakhstan Bar Association готовится к запуску обновленного официального сайта: www.kazbar.org.kz. Новый ресурс будет направлен на повышение доступности информации, развитие профессионального сообщества и расширение цифровых возможностей для членов ассоциации.

Следите за новостями и обновлениями на официальных страницах Kazakhstan Bar Association в социальных сетях:



LinkedIn
[@kazakhstan_bar_association](https://www.linkedin.com/company/kazakhstan_bar_association)



Телеграм
[@kazbar_news](https://t.me/kazbar_news)



Instagram
[@kazakhstan_bar_association](https://www.instagram.com/kazakhstan_bar_association)



Facebook
[@kazbar.org.kz](https://www.facebook.com/kazbar.org.kz)

KAZBAR TAX REVIEW

Издание Налогового комитета
Kazakhstan Bar Association

Налоги. Практика. Споры



По вопросам сотрудничества с Налоговым комитетом Kazakhstan Bar Association обращайтесь к председателю Комитета и редактору журнала KAZBAR Tax Review:

Равиль Кассильгов
Управляющий партнер KP Disputes

 +7 705 330 7703

 ravil.kassilgov@kplaw.kz

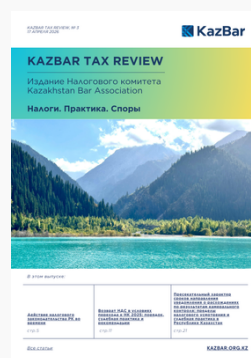
Все выпуски KAZBAR Tax Review:



KAZBAR TAX REVIEW, № 1
10 ЯНВАРЯ 2025



KAZBAR TAX REVIEW, № 2
10 ИЮНЯ 2025



KAZBAR TAX REVIEW, № 3
17 АПРЕЛЯ 2026