



ВОЗВРАТ НДС В УСЛОВИЯХ ПЕРЕХОДА К НК 2025: порядок, судебная практика и рекомендации

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] 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

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.

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.

[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»

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.

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...» возратить суммы 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 налоговой 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 АПК, ст. 244 ГПК[4] и п. 30 НП ВС[5].

Согласно ч. 1 ст. 173 АПК, 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 подобного 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.

[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»

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 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 пению 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 пению 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:
- 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.	- 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.

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

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.

п. 3 ст. 125

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

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.

п. 5 ст. 128

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.

**Материал не является юридической консультацией. По вопросам сопровождения или обжалования отказов в возврате НДС просим писать на contact@kplaw.kz.*



ВАША НАДЕЖНАЯ КОМАНДА ПО НАЛОГОВЫМ СПОРАМ



РАВИЛЬ КАССИЛЬГОВ

Управляющий партнер

+7 705 330 77 03
ravil.kassilgov@kplaw.kz



АЙБЕК КАМБАЛИЕВ

Партнер

+7 747 397 47 47
aibek.kambaliyev@kplaw.kz



Диас Итбаев

Младший юрист

dias.itbayev@kplaw.kz