

АНАЛИТИЧЕСКАЯ ЗАПИСКА
ПО РЕЗУЛЬТАТАМ АНАЛИЗА НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА,
ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА О НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ И ОБ
АДМИНИСТРАТИВНЫХ ПРАВОНАРУШЕНИЯХ И РЕКОМЕНДАЦИИ О
ВНЕСЕНИИ В НИХ ИЗМЕНЕНИЙ И ДОПОЛНЕНИЙ, В ЧАСТНОСТИ, В СВЯЗИ С
ПРИМЕНЕНИЕМ ПРАВОВЫХ НОРМ О ФИНАНСИРОВАНИИ НКО, В ТОМ
ЧИСЛЕ ИЗ ИНОСТРАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

СОДЕРЖАНИЕ

<i>Введение</i>	2-4
1. Анализ законодательства, регулирующего порядок уведомления о получении средств из иностранных источников и порядка использования таких средств. Форма налогового контроля по иностранному финансированию (Н.Н.Янцен, Г.М.Кужукеева, Т.С.Зинович)	4-25
1.1. Законодательное регулирование.....	4-7
1.2. Официальное толкование и разъяснения статьи 29 Налогового кодекса РК.....	7-8
1.3. Основные проблемы статьи 29 Налогового кодекса РК.....	8-14
1.4. Дополнительные проблемы, выявленные НПО в процессе практической реализации норм налоговой отчетности.....	14-17
1.5. Правоприменительная практика.....	17-19
1.6. Правовой и налоговый статус грантов в РК.....	19-23
1.7. Дополнительные вопросы, связанные с иностранным финансированием.....	23-24
<i>РЕКОМЕНДАЦИИ</i>	24-25
2. Анализ законодательства о некоммерческих организациях относительно некоторых аспектов создания, регистрации и организационно-правовых форм некоммерческих организаций, законности и незаконности вмешательства государства в деятельность общественных объединений	26-48
2.1. Организационно-правовые формы НКО (нечленские НКО) (Е.А.Жовтис).....	26-28
2.2. Обязательность регистрации общественных объединений, запрет деятельности незарегистрированных общественных объединений (Г.М.Кужукеева, Е.А.Жовтис).....	28-34
2.3. Право на объединение. Правовая основа в Конституции Казахстана (А.С.Шорманбаев).....	34-38
2.4. Пределы полномочий государства по регулированию деятельности организаций гражданского общества. Вмешательство во внутренние дела, подлежащие регулированию согласно уставов объединений и фондов (А.С.Шорманбаев).....	38-41
2.5. Вмешательство в свободу объединения, в том числе профсоюзов, в процессе государственного контроля и надзора (А.С.Шорманбаев).....	41-47
<i>РЕКОМЕНДАЦИИ</i>	47-48
3. Анализ законодательства об административных правонарушениях в части порядка и процедур осуществления административного производства в отношении некоммерческих организаций по результатам проверок налоговой и иной отчетности	48-81
3.1. Срок давности привлечения к административной ответственности (ст.62 КоАП РК) (Р.А.Подопригора).....	48-50
3.2. Множественность административных правонарушений (ст.58 КоАП РК) (Р.А.Подопригора).....	50-51
3.3. Порядок возбуждения дела об административном правонарушении (ст.802 КоАП РК) (Р.А.Подопригора).....	51-52
3.4. Порядок прекращения производства об административном правонарушении (ст.ст. 741, 742, 809 КоАП РК) (Р.А.Подопригора).....	52-56
3.5. Размер и виды административных санкций (ст.ст. 460-1, 460-2 КоАП РК) (Р.А.Подопригора).....	56-57
3.6. Длющиеся административные правонарушения (ст.62 КоАП РК) (Р.А.Подопригора).....	57-58
3.7. Недостоверные данные (ч.2 ст.460-1 КоАП РК) (Е.А.Жовтис).....	58-63
3.8. Субъективная сторона состава правонарушения, совершенного юридическим лицом (ч.2 ст.460-1 КоАП РК) (Е.А.Жовтис).....	63-66
3.9. Юридическая неопределенность норм Кодекса Республики Казахстан об административных правонарушениях, затрагивающих деятельность некоммерческих организаций.....	66-81
3.9.1. Статьи 489, 489-1, 460-1 Кодекса Республики Казахстан об административных правонарушениях (Т.С.Зинович).....	67-72
3.9.2. Неопределенность понятия «законодательство о некоммерческих организациях» для целей конкретных статей КоАП РК, неопределенность по субъектам, неопределенность с точки зрения объекта и последствий (А.Н.Ибраева).....	72-80
<i>РЕКОМЕНДАЦИИ</i>	80-81

Введение

Настоящий анализ выполнен в рамках проекта: «Содействие реформированию налогового законодательства и законодательства об административных правонарушениях, касающихся организаций гражданского общества», осуществляемого республиканским общественным объединением «Казахстанское международное бюро по правам человека и соблюдению законности» при поддержке Фонда «Сорос Казахстан» (Казахстан) и Сигрид Раузинг Траст (Великобритания).

Одним из поводов к его осуществлению явились события ноября 2020 г. – марта 2021 г., когда около 20 ведущих правозащитных организаций и организаций гражданского общества, в том числе КМБПЧ, подверглись «атаке» со стороны налоговых органов, которые обвинили их в представлении недостоверной информации о финансировании из иностранных источников. Было применено принятое в 2016 году законодательство об обязательной отчетности о финансировании из иностранных источников, в случае если оно направлено на оказание правовой помощи, социологические и иные опросы общественного мнения и на сбор, анализ и распространение информации. Это законодательство на этапе его принятия подверглось серьезной критике со стороны БДИПЧ ОБСЕ, Спецпроцедур ООН и ICNL. Хотя претензии налоговых служб не были связаны с неуплатой налогов или расходованием иностранного финансирования на противозаконные цели, а - с некоторыми неточностями или техническими ошибками в сдаваемых формах отчетности, организации были привлечены к административной ответственности, а несколько из них были оштрафованы и их деятельность приостановлена. Несмотря на то, что эти решения позднее были отменены вышестоящими налоговыми органами, а четыре организации, в том числе КМБПЧ, выиграли судебные процессы у налоговых органов, возможность репрессивного применения такого законодательства остается.

В связи с этим группой экспертов гражданского общества (Е.А.Жовтис, Т.С.Зинович, к.ю.н А.Н.Ибраева, Г.М.Кужукеева, д.ю.н. Р.А.Подпригора, А.С.Шорманбаев, Н.Н.Янцен) был осуществлен анализ законодательства, регулирующего порядок уведомления о получении средств из иностранных источников и порядка использования таких средств; анализ законодательства об административных правонарушениях в части порядка и процедур осуществления административного производства в отношении некоммерческих организаций по результатам проверок налоговой и иной отчетности; а также анализ законодательства о некоммерческих организациях относительно некоторых аспектов создания, регистрации и организационно-правовых форм некоммерческих организаций, законности и незаконности вмешательства государства в деятельность общественных объединений и выработаны рекомендации по внесению изменений и дополнений в такое законодательство.

Для проведения анализа были использованы следующие правовые акты (по состоянию на начало мая 2021 года):

1. Всеобщая декларация прав человека от 10 декабря 1948 года.
2. Международный пакт о гражданских и политических правах от 16 декабря 1966 года (ратифицирован Республикой Казахстан).
3. Международный пакт об экономических, социальных и культурных правах от 16 декабря 1966 года (ратифицирован Республикой Казахстан).
4. Конвенция Международной Организации Труда №87 о свободе объединений и защите права объединяться в профсоюзы от 17 июня 1948 года.
5. Конституция Республики Казахстан от 30 августа 1995 года.

6. Постановление Конституционного Совета Республики Казахстан от 29 апреля 1997 г. №8/2 «Об официальном толковании пункта 2 статьи 5 Конституции Республики Казахстан» (*утратило силу*).
7. Постановление Конституционного Совета Республики Казахстан от 5 июля 2000 года №13/2 «Об официальном толковании пункта 2 статьи 23 Конституции Республики Казахстан».
8. Нормативное постановление Конституционного Совета Республики Казахстан от 27 февраля 2008 года №2 «О проверке конституционности частей первой и четвертой статьи 361 Уголовного кодекса Республики Казахстан по обращению Капшагайского городского суда Алматинской области».
9. Нормативное постановление Конституционного Совета Республики Казахстан от 7 декабря 2011 года №5 «О проверке конституционности пункта 1 статьи 44 Закона Республики Казахстан от 26 июля 2007 года № 310-III «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество» по обращению районного суда № 2 Казыбекбийского района города Караганды Карагандинской области».
10. Гражданский кодекс Республики Казахстан (Общая часть) от 27 декабря 1994 года.
11. Гражданский кодекс Республики Казахстан (Особенная часть) от 1 июля 1999 года.
12. Налоговый кодекс Республики Казахстан от 25 декабря 2017 года.
13. Бюджетный кодекс Республики Казахстан от 4 декабря 2008 года.
14. Предпринимательский кодекс Республики Казахстан от 29 октября 2015 года.
15. Земельный кодекс Республики Казахстан от 20 июня 2003 года.
16. Уголовный кодекс Республики Казахстан от 03 июля 2014 года.
17. Кодекс Республики Казахстан об административных правонарушениях от 5 июля 2014 года.
18. Административный процедурно-процессуальный кодекс Республики Казахстан от 29 июня 2020 года.
19. Закон Республики Казахстан «О некоммерческих организациях» от 16 января 2001 года.
20. Закон Республики Казахстан «Об общественных объединениях» от 31 мая 1998 года.
21. Закон Республики Казахстан «О религиозной деятельности и религиозных объединениях» от 11 октября 2011 года.
22. Закон Республики Казахстан «О профессиональных союзах» от 27 июня 2014 года.
23. Закон Республики Казахстан «О политических партиях» от 15 июля 2002 года.
24. Закон Республики Казахстан «О государственной регистрации юридических лиц и учетной регистрации филиалов и представительств» от 17 апреля 1995 года.
25. Закон Республики Казахстан «О государственном имуществе» от 01 марта 2011 года.
26. Закон Республики Казахстан «Об административных процедурах» от 27 ноября 2000 года.
27. Закон Республики Казахстан «О волонтерской деятельности» от 30 декабря 2016 года.
28. Закон Республики Казахстан «Об адвокатской деятельности и юридической помощи» от 5 июля 2018 года.
29. Закон Республики Казахстан «О государственном социальном заказе, грантах и премиях для неправительственных организаций в Республике Казахстан» от 12 апреля 2005 года.
30. Закон Республики Казахстан «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» от 28 февраля 2007 года.
31. Закон Республики Казахстан «О благотворительности» от 16 ноября 2015 года.
32. Закон Республики Казахстан «Об образовании». от 27 июля 2007 года.
33. Закон Республики Казахстан «О доступе к информации» от 16 ноября 2015 года.
34. Закон Республики Казахстан «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» от 28 августа 2009 года.

35. Постановление Правительства Республики Казахстан от 9 апреля 2018 года «Об утверждении перечня международных и государственных организаций, зарубежных и казахстанских неправительственных общественных организаций и фондов, предоставляющих гранты, и признании утратившими силу некоторых решений Правительства Республики Казахстан».
36. Приказ Министра финансов Республики Казахстан от 20 февраля 2018 года №240 «Об утверждении Правил ведения базы данных о лицах, получивших и расходовавших деньги и (или) иное имущество, полученные от иностранных государств, международных и иностранных организаций, иностранцев, лиц без гражданства, а также их включения и исключения из базы данных».
37. Приказ Министра финансов Республики Казахстан от 20 февраля 2018 года №241 «Об утверждении Правил, формы и сроков уведомления органов государственных доходов о получении денег и (или) иного имущества от иностранных государств, международных и иностранных организаций, иностранцев, лиц без гражданства».
38. Приказ Министра финансов Республики Казахстан от 20 февраля 2018 года №242 «Об утверждении Правил, сроков и формы представления в орган государственных доходов сведений о получении и расходовании денег и (или) иного имущества, полученных от иностранных государств, международных и иностранных организаций, иностранцев, лиц без гражданства».
39. Нормативное постановление Верховного суда Республики Казахстан от 22 декабря 2016 г. «О некоторых вопросах применения судами норм общей части Кодекса Республики Казахстан об административных правонарушениях».
40. Нормативное постановление Верховного Суда Республики Казахстан от 6 октября 2017 года №7 «О некоторых вопросах применения судами норм Особенной части Кодекса Республики Казахстан об административных правонарушениях».
41. Соглашение между Правительством Казахстана и Правительством Соединенных Штатов Америки относительно сотрудничества по облегчению оказания содействия от 20 мая 1992 года (ратифицировано Республикой Казахстан).
42. Сиракузские принципы толкования ограничений и отступлений от положений Международного пакта о гражданских и политических правах 1985 года.

1. Анализ законодательства, регулирующего порядок уведомления о получении средств из иностранных источников и порядка использования таких средств. Форма налогового контроля по иностранному финансированию

1.1. Законодательное регулирование

Налоговый кодекс РК (НК) в настоящее время содержит статью 29, которая предусматривает обязанности лица и (или) структурных подразделений юридического лица при получении, расходовании денег и (или) иного имущества от иностранных государств, международных и иностранных организаций, иностранцев, лиц без гражданства в отдельных случаях уведомлять налоговые органы об этом.

Так п.1 статьи 29 предусматривает, что физические и/или юридические лица и их структурные подразделения обязаны уведомлять налоговые органы о получении денег и (или) иного имущества от иностранных государств, международных и иностранных организаций, иностранцев, лиц без гражданства **в размере, превышающем установленный уполномоченным органом размер**, в случае, когда деятельность получателя денег и (или) иного имущества направлена на:

- оказание юридической помощи, в том числе правовое информирование, защиту и представительство интересов граждан и организаций, а также их консультирование;

- изучение и проведение опросов общественного мнения, социологических опросов, за исключением опросов общественного мнения и социологических опросов, проводимых в коммерческих целях, а также распространение и размещение их результатов;
- сбор, анализ и распространение информации, за исключением случаев, когда указанная деятельность осуществляется в коммерческих целях.

Размер денег и иного имущества при котором лицам надлежит отчитываться перед налоговыми органами определен в 1 тенге.

Помимо уведомлений также этим лицам надлежит представлять в налоговые органы сведения о получении и расходовании денег и (или) иного имущества, полученных от иностранных государств, международных и иностранных организаций, иностранцев, лиц без гражданства, в порядке, сроки и по форме, которые установлены уполномоченным органом.

Несмотря на то, что формально статья 29 НК в части иностранного финансирования распространяется на все физические и юридические лица и (или) структурные подразделения юридических лиц, получившие деньги или иное имущество из иностранных источников, и чья деятельность соответствует критериям, предусмотренным в Законе, данный Закон направлен прежде всего на некоммерческие организации, чья работа поддерживается грантами и финансирование со стороны международных организаций, иностранных организаций и дипломатических представительств. Такой вывод можно сделать, проанализировав обширный перечень исключений, предусмотренный в п.1 статьи 29 и перечень квалифицирующих видов деятельности, предусмотренный в этой же статье.

Кроме того п.2 статьи 29 предусматривает, что информация и материалы, публикуемые, распространяемые и (или) размещаемые лицами, указанными в подпунктах 1) и 2) части первой пункта 1 настоящей статьи, за счет средств иностранных государств, международных и иностранных организаций, иностранцев и лиц без гражданства, должны содержать сведения о лицах, сделавших заказ, указание об изготовлении, распространении и (или) размещении информации и материалов за счет средств иностранных государств, международных и иностранных организаций, иностранцев и лиц без гражданства.

Сведения о получателях средств и о лицах, предоставляющих эти средства, а также информация о сумме полученных средств и другая информация, включается в базу данных, которую ведет Комитет государственных доходов при Министерстве финансов РК (КГД).

За несоблюдение требований статьи 29 НК предусмотрена административная ответственность в рамках ст. 460-1 Кодекса об административных правонарушениях РК (КоАП) за нарушение порядка представления сведений о получении денег и (или) иного имущества от иностранных государств, международных и иностранных организаций, иностранцев, лиц без гражданства или их расходовании.

В частности, ответственность предусмотрена за:

- неуведомление в сроки и случаях, предусмотренных налоговым законодательством Республики Казахстан, органов государственных доходов о получении денег и (или) иного имущества от иностранных государств, международных и иностранных организаций, иностранцев, лиц без гражданства, а также непредставление или несвоевременное представление сведений об их получении и расходовании - влекут штраф на физических

лиц в размере пятидесяти, на субъектов малого предпринимательства или некоммерческие организации - в размере ста, на субъектов среднего предпринимательства - в размере двухсот, на субъектов крупного предпринимательства - в размере трехсот пятидесяти месячных расчетных показателей (ч.1 статьи 460-1 КоАП РК);

- представление недостоверных или заведомо ложных сведений, указанных в части первой настоящей статьи, - влечет штраф на физических лиц в размере ста, на субъектов малого предпринимательства или некоммерческие организации - в размере двухсот, на субъектов среднего предпринимательства - в размере четырехсот, на субъектов крупного предпринимательства - в размере семисот месячных расчетных показателей с приостановлением деятельности (ч.2 статьи 460-1 КоАП РК).

- действия (бездействие), предусмотренные частями первой и второй настоящей статьи, совершенные повторно в течение года после наложения административного взыскания, - влекут штраф на физических лиц в размере ста пятидесяти, на субъектов малого предпринимательства или некоммерческие организации - в размере двухсот пятидесяти, на субъектов среднего предпринимательства - в размере четырехсот пятидесяти, на субъектов крупного предпринимательства - в размере тысячи месячных расчетных показателей с запрещением деятельности (ч. 3 статьи 460-1 КоАП РК).

КоАП РК также содержит статью 460-2, которая предусматривает ответственность за нарушение порядка публикации, распространения и (или) размещения материалов лицами, получающими деньги и (или) иное имущество от иностранных государств, международных и иностранных организаций, иностранцев, лиц без гражданства.

Так согласно ч.1 статьи 460-2 публикация, распространение или размещение материалов на основании заключенных договоров об оказании услуг, выполнении работ с иностранными государствами, международными и иностранными организациями, иностранцами и лицами без гражданства, не содержащих сведения о лицах, сделавших заказ, и из каких средств оплачены публикация, распространение и (или) размещение данной публикации, - влекут предупреждение. Часть вторая же предусматривает, что действия (бездействие), предусмотренные частью первой настоящей статьи, совершенные повторно в течение года после наложения административного взыскания, - влекут штраф в размере двадцати пяти месячных расчетных показателей.

В настоящее время во исполнение требования по отчетности, предусмотренного статьей 29 НК РК действуют приказы Министра финансов РК №241 и 242, согласно которым установлены правила отчетности физических и юридических лиц в связи с финансированием из иностранных источников. Кроме того, существуют специальные правила ведения базы данных лиц, получивших иностранное финансирование.

По действующим правилам уведомление о получении средств из иностранного источника представляется в течение 10 рабочих дней со дня, следующего за днем получения денег и (или) иного имущества от иностранных источников, то есть с момента фактического получения денег.

Также правила предусматривают, что формы отчетности 017.00 и 018.00 о полученных средствах и их расходовании предоставляется по курсу обмена валюты на дату получения валютных средств (т.е. на дату поступления средств на расчетный счет организации, если получателем средств является организация). Данные о поступлениях в этих двух формах должны совпадать между собой.

Следует отметить, что указанные нормы начиная с 2016 года неоднократно подвергались критическому анализу со стороны некоммерческого сектора страны.¹ Однако усилия гражданского общества по ликвидации данных норм из НК РК, КоАП РК и упомянутых Приказов Министра финансов, ввиду их дискриминационного характера и политической мотивированности, не были восприняты Правительством.

Многочисленные заявления представителей некоммерческого сектора о том, что эти нормы могут быть политическим финансовым инструментом давления на организации гражданского общества неоднократно отвергались со стороны государственных органов. Основной мотивировкой представителей налоговых органов было то, что эти нормы практически не применялись, что якобы свидетельствовало об объективном подходе государственного сектора к применению данных норм. Однако в 2020 году самые знаковые и крупные общественные организации, и фонды подверглись проверкам и угрозам применения непомерных санкций. Организации, подвергшиеся проверкам со стороны налоговых органов, заявляли о том, что расценивают проверки, как форму давления в связи с их основной деятельностью в период подготовки к выборам в Мажилис Парламента РК.²

1.2. Официальное толкование и разъяснения статьи 29 Налогового кодекса РК

КГД Министерства финансов создал специальный раздел на своем сайте «Мониторинг иностранного финансирования», на котором были размещены ответы на часто задаваемые вопросы по мониторингу иностранного финансирования, а также другие материалы (инфографика, тексты Правил предоставления отчетности и т.п.) Согласно информации КГД, данный раздел обновляется по мере поступления обращений получателей иностранного финансирования, по итогам участия в семинарах, встречах с представителями НКО.³

Для разъяснения одной только статьи 29 НК КГД разработал и выложил на своем сайте 137 вопросов и ответов, которые по факту дублируют текст статьи 29 и приказов, принятых во исполнение этой статьи, отсылают к той или иной норме других законов. При этом ответы нередко противоречат друг другу и тем самым не только не дают четкой и единообразной интерпретации норм закона, но еще больше запутывают читателя. Некоторые из них дают совершенно разные ответы на одни и те же вопросы, некоторые содержат слишком расширительное толкование статьи 29 НК, а некоторые вообще противоречат этой статье. Например, в документе «Вопросы и ответы по вопросу «Мониторинг иностранного финансирования»», опубликованном на сайте КГД в 2018 году, содержится вопрос №7 следующего содержания:

Вопрос: *«Коммерческие предприятия, получающие выплаты за предоставление услуг, включая юридическую помощь, от зарубежных компаний, обязаны ли заполнять, и представлять в органы государственных доходов отчетность по формам 017.00, 018.00 согласно пункту 1 статьи 29 Налогового кодекса?»*

Ответ: *«Согласно пункту 1 статьи 29 Налогового кодекса РК требования по предоставлению отчетности распространяются на физических и юридических лиц и (или) структурных подразделений юридического лица, получивших деньги и (или) иное*

¹ Например, https://lprc.kz/wp-content/uploads/2020/06/REKOMENDACZII-PO-ZAKONODATELSTVU_19-05-2017.pdf

² Подробнее.: <https://rus.azattyq.org/a/31075790.html>; <https://rus.azattyq.org/a/31083951.html>; <https://factcheck.kz/v-mire/kazaxstanskije-npo-zayavili-ob-okazyvaemom-na-nix-davlenii/>; <https://echo.kz/214-neobosnovannoe-davlenie-na-npo-press-reliz.html>; <https://informburo.kz/novosti/evgeniy-zhovtis-ob-atake-nalogovyh-sluzhb-na-npo-protokol-byl-sfalsificirovan.html>

³ По ссылке: <http://kgd.gov.kz/ru/section/monitoring-inostrannogo-finansirovaniya>

имущество от иностранных источников на виды деятельности, установленные указанной статьей Налогового кодекса РК. В этой связи, если указанная деятельность осуществляется в коммерческих целях, то обязательства по заполнению и представлению отчетности по формам 017.00, 018.00 отсутствуют».

Данный ответ противоречит пп.1) п.1 статьи 29 НК, где четко предусмотрено, что лица и (или) структурные подразделения юридического лица обязаны «1) в порядке, по форме и в сроки, которые установлены уполномоченным органом, уведомлять налоговые органы о получении денег и (или) иного имущества от иностранных государств, международных и иностранных организаций, иностранцев, лиц без гражданства в размере, превышающем установленный уполномоченным органом размер, в случае, когда деятельность получателя денег и (или) иного имущества направлена на **оказание юридической помощи, в том числе правовое информирование, защиту и представительство интересов граждан и организаций, а также их консультирование**». По данному направлению деятельности не предусмотрено исключение, когда указанная деятельность осуществляется в коммерческих целях. Соответственно, коммерческие организации, осуществляющие юридическую помощь, должны **заполнять и представлять отчетность по формам 017.00, 018.00.**

Более того, статус опубликованных ответов КГД по иностранному финансированию вообще непонятен, так как они размещены на сайте КГД в виде Word файлов, без каких-либо опознавательных реквизитов Комитета, подписи и печатей, и не позволяют установить ни автора этих документов, ни дату принятия этих документов. Более того, они могут быть в любой момент изменены разработчиком и такое изменение также невозможно будет отследить. В суде такие документы однозначно не будут иметь силы и суд будет ориентироваться в первую очередь на саму статью 29 НК РК и на подзаконные акты в части, не противоречащие ей.

При этом нужно отметить, что на сайте КГД отсутствует открытая база данных получателей иностранного финансирования. Есть только возможность поиска сведений о лицах-получателях денег и (или) иного имущества из иностранных источников⁴, однако для поиска необходимо знать БИН или ИИН того лица, о котором нужно получить сведения, таким образом сложно назвать данный ресурс открытой базой данных.

Кроме того, есть примеры, когда организация регулярно сдает отчетность по иностранному финансированию, а ее нет в базе или организация есть в базе, но сумма, указанная в ней, не соответствует действительности.

Напомним, что внедрение мониторинга иностранного финансирования было разработано с целью повышения степени прозрачности использования средств, полученных из иностранных источников. Иными словами, создание и постоянное обновление открытой базы данных получателей иностранного финансирования является основной целью введения новой отчетности, которая, к сожалению, так пока и не достигнута.

1.3. Основные проблемы статьи 29 Налогового кодекса РК

Можно выделить несколько ключевых проблем в положениях НК РК:

1. Закон в целом устанавливает обременительные требования для широкого круга субъектов при отсутствии обоснования государственного интереса.
2. Нарушение принципа определённости налогового законодательства.

⁴ По ссылке: <http://kgd.gov.kz/ru/app/kgd-search-money-from-foreign-sources-web>

3. Оказание юридической помощи признается квалифицирующей деятельностью⁵ в случае, когда такая деятельность осуществляется в коммерческих целях.

а) Статья 29 НК РК в целом устанавливает обременительные требования для широкого круга субъектов при отсутствии реального государственного интереса.

Юридические (в том числе НКО) и физические лица должны уведомлять налоговые органы о получении и о расходовании средств из иностранных источников, если они осуществляют деятельность в определенных сферах. Непонятно, в чем интерес у государства осуществлять мониторинг и наказывать все подряд субъекты, осуществляющие законную квалифицированную деятельность в случае не сдачи или несвоевременной сдачи информации. Речь идет, по крайней мере, о десятках, если не сотнях тысяч граждан и организаций. Эту информацию нужно обрабатывать, на что требуются государственные ресурсы, а потом использовать с пользой для государства, иначе ресурсы будут неэффективно потрачены. Сколько человек нужно в КГД, чтобы они обработали сотни тысяч отчетов и приняли решение, что с ними делать?

Единственный реально исполнимый и противоречащий государственному интересу вариант - вычитки и проверки выборочно, по усмотрению государственного служащего, что является общеизвестным полем для коррупции, с которой Казахстан так успешно боролся в последние годы. Исполнение закона в том виде, в котором он существует, может обеспечить всплеск коррупции, особенно учитывая административные санкции за его неисполнение со стороны физических и юридических лиц, подлежащих отчетности, отсутствие четкости формулировок, и практически неограниченный круг его субъектов и объектов.

Какой государственный интерес, например, в том, чтобы все казахстанские юридические фирмы отчитывались по каждой консультации, данной иностранному гражданину или иностранной компании? Или, какой потенциальный вред государству могут принести юридические консультации гражданам и организациям, чтобы помочь им соблюдать закон и защитить их права в соответствии с законом, даже если они финансируются из иностранных источников? Было бы более целесообразным, до принятия закона, во-первых, провести анализ рисков, кто и в каких сферах совершает нарушения, чтобы в законе решались конкретные проблемы, вместо того, чтобы наложить бремя на всех подряд. Во-вторых, более четко и ограниченно сформулировать, кто и при каких условиях должен соответствовать требованиям отчетности. Это помогло бы уменьшить объем работы и повысить эффективность траты государственных и негосударственных ресурсов как для государства, так и для субъектов.

Государственные органы не скрывают того, что данная отчетность была введена для некоммерческих организаций (НКО) и физических лиц. Об этом не раз было заявлено во время выступлений должностных лиц Министерства финансов, а также на сайте КГД выложены ролики с вопросами и ответами по мониторингу иностранного финансирования, в которых четко говорится на какого направлены требования по новой отчетности.

Среди причин введения новой отчетности упоминаются следующие:

1) Это необходимо в контексте реализации «Стратегии-2050», идеи «Мэнгилик ел», концепции вхождения Казахстана в список 30 развитых государств мира.

⁵ Под «квалифицирующей деятельностью» мы подразумеваем одно из трех направлений деятельности, перечисленных в пп. 1) п.1-1 статьи 14 Налогового кодекса РК.

- 2) Создание благоприятных внешних условий для политических, экономических и социальных преобразований внутри страны, защита национальных интересов на международной арене.
- 3) Казахстан совершенствует систему контроля денежных потоков из иностранных источников, поскольку этот поток недостаточно прозрачен.
- 4) Это необходимо для того, чтобы обеспечить прозрачность использования средств, получаемых из-за рубежа некоммерческими неправительственными организациями.

Нужно отметить, что Казахстан перегнал по требованиям отчетности такого рода все демократические страны (например, ни в одной европейской стране такого законодательства нет.) Мы проводили сравнительный анализ аналогичного законодательства с некоторыми иными странами (Россия, Таджикистан, Израиль и Азербайджан) и в случае необходимости готовы поделиться этой информацией.

Данная отчетность способствует нерациональному расходованию государственных ресурсов (зачем перегружать административную систему государства контролем за мелочью (сделки на сумму более 1 тенге)? Кроме того, введение данной отчетности привело к дублированию информации, которую НКО и так предоставляют в рамках других видов отчетности, а также к дублированию функций других государственных органов по надзору за иностранным финансированием.

б) Нарушение принципа определённости налогового законодательства

В соответствии с редакцией пп.1 п.1 статьи 29 НК РК «Лица и (или) структурные подразделения юридического лица обязаны:

1) в порядке, по форме и в сроки, установленные уполномоченным органом, уведомлять налоговые органы о получении денег и (или) иного имущества от иностранных государств, международных и иностранных организаций, иностранцев, лиц без гражданства в размере, превышающем установленный уполномоченным органом размер, в случае, когда деятельность получателя денег и (или) иного имущества направлена на: оказание юридической помощи, в том числе правовое информирование, защиту и представительство интересов граждан и организаций, а также их консультирование; изучение и проведение опросов общественного мнения, социологических опросов (за исключением опросов общественного мнения и социологических опросов, проводимых в коммерческих целях), а также распространение и размещение их результатов; сбор, анализ и распространение информации, за исключением случаев, когда указанная деятельность осуществляется в коммерческих целях».

Используемая в данном пункте терминология не соответствует требованиям юридической определенности и предсказуемости, что нарушает принцип правовой определенности налогового законодательства и предполагает возможность произвольной интерпретации положений данного пункта.

Согласно статье 6 НК РК, налоги и другие обязательные платежи в бюджет Республики Казахстан должны быть определенными. Определенность налогообложения означает установление в налоговом законодательстве Республики Казахстан всех оснований и порядка возникновения, исполнения и прекращения налогового обязательства налогоплательщика, обязанности налогового агента по исчислению, удержанию и перечислению налогов. Конституционный Совет РК в ряде своих нормативных постановлений указывал, что закон должен соответствовать требованиям юридической точности и предсказуемости последствий, то есть его нормы должны быть сформулированы с достаточной степенью четкости и основаны на понятных критериях,

позволяющих со всей определенностью отличать правомерное поведение от противоправного, исключая возможность произвольной интерпретации положений закон.

Другими словами, закон должен быть четко сформулированным и предсказуемым в отношении его применения, в противном случае:

- не может быть обеспечено одинаковое применение закона;
- не исключается неограниченность трактовки в правоприменительной практике;
- и все это неизбежно приведет к произволу.

В частности, следующие положения из вышеприведенной статьи нечетко сформулированы и допускают произвольную интерпретацию:

1) Неясно, будет ли на практике перевод средств в рамках одного юридического лица рассматриваться сделкой и подлежать требованиям отчетности в соответствии со статьей 29 НК РК. Этот вопрос особо актуален для представительств и филиалов (структурных подразделений) иностранных юридических лиц, головные офисы которых перечисляют им средства на заработную плату сотрудников структурных подразделений, аренду офиса и иные текущие расходы. В соответствии с общими положениями статьи 29 средства на обозначенные виды деятельности должны быть получены от иного лица, а собственные ресурсы не должны подлежать уведомлению и отчетности. Однако для того, чтобы избежать недоразумений на практике, ситуацию, когда иностранное лицо использует собственные ресурсы на указанные в статье 29 НК РК виды деятельности (например, представительство юридического лица получает средства от своего головного офиса), было бы полезным уточнить.

2) Двусмысленно звучит фраза *«оказание юридической помощи, в том числе правовое информирование, защиту и представительство интересов граждан и организаций, а также их консультирование»*. Слова *«а также их консультирование»* могут быть рассмотрены как самостоятельно выделенный вид деятельности - *«а также их (граждан и организаций) консультирование»*, т.е. любое консультирование, не имеющее отношение к правовым вопросам, хотя, по нашему мнению, такое толкование не являлось намерением разработчиков закона.

3) Что понимается под формулировкой *«проводимых в коммерческих целях»* по абзацам 3-4 пп.1 п.1 статье 29 НК РК? Понятие *«коммерческие цели»* отсутствует в налоговом и ином законодательстве РК. Гражданское законодательство использует понятие *«предпринимательская деятельность»*, *«предпринимательство»*. В соответствии со статьей 10 Гражданского кодекса РК (ГК РК) *«Предпринимательством является самостоятельная, инициативная деятельность граждан, оралманов и юридических лиц, направленная на получение чистого дохода путем использования имущества, производства, продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг, основанная на праве частной собственности Предпринимательская деятельность осуществляется от имени, за риск и под имущественную ответственность предпринимателя»*.

Гражданское законодательство также содержит деление по статусу организаций (коммерческая и некоммерческая), которые в свою очередь различаются в зависимости от основных целей деятельности, - извлечение дохода либо отсутствие такового. Правильно ли мы понимаем, что отчетность не сдается получателями иностранного финансирования, если деятельность осуществляется с основной целью извлечения дохода как такового, и, соответственно, сдается, если отсутствует цель извлечения дохода?

В связи с этим неясно, сдается ли получателями иностранного финансирования отчетность, если по конкретной сделке осуществляется предпринимательская деятельность, которая в контексте правовой нормы п.1-1 статьи 29 НК РК приравнивается к коммерческим целям, вне зависимости от того, кто такую деятельность осуществляет (коммерческая или некоммерческая организация). Например, НКО получила средства от иностранной фармацевтической компании на проведение социологических опросов респондентов и эти опросы осуществлялись в рамках договора на оказание возмездных услуг (т.е. за плату). Мы считаем, что в данном случае, отчетность по иностранному финансированию сдаваться не должна.

Ответ КГД по данному вопросу, который содержится в файле «ВОПРОСЫ И ОТВЕТЫ по вопросу «Мониторинг иностранного финансирования» в принципе подтверждает нашу точку зрения:

«Вопрос: Что понимается под «осуществлением деятельности в коммерческих целях»?

Ответ: Согласно положений Налогового кодекса, осуществление деятельности, которая:

- 1) не имеет цели извлечения дохода в качестве такового;
- 2) не распределяет полученный чистый полученный или имущество между участниками, относится к некоммерческой деятельности.

В связи с чем, при наличии указанных условий, деятельность будет приравниваться к некоммерческой».

Однако, учитывая неопределенность статуса данных Вопросов и Ответов, ссылаться на них при разногласиях с налоговыми органами или в суде будет проблематично.

4) Что понимается под «сбором, анализом и распространением информации»? В НК не дается определение «информация». Такое определение содержится в статье 1 Закона РК «О доступе к информации»: *«информация - сведения о лицах, предметах, фактах, событиях, явлениях и процессах, полученные или созданные обладателем информации, зафиксированные на любом носителе и имеющие реквизиты, позволяющие ее идентифицировать».*

Как мы видим, определение информации в вышеуказанном Законе очень широкое, и его применение в контексте статьи 29 НК и ее толкования КГД позволяет отнести к такому виду деятельности как сбор, анализ и распространение информации любую деятельность физического и юридического лица. В связи с чем, отпадает смысл в перечислении трех направлений деятельности в статье 29.

Данное определение позволяет отнести к данному виду деятельности любую деятельность любой организации, так как в век информационных технологий любая деятельность сопровождается информированием тем или иным образом. Например, отправка электронной почты сотрудниками, или просмотр вебсайтов на рабочем компьютере. Правильно ли мы понимаем, что в данном случае, законодатель подразумевал, что отчетность сдается получателем иностранного финансирования, если его основная деятельность в рамках сделки и за счет полученных средств направлена на сбор, анализ и распространение информации?

То есть, если деятельность организации в рамках заключенной сделки направлена на любые цели, не имеющие отношения к перечисленным в пп.1 статьи 29 НК РК, и при этом она информирует (то есть только распространяет информацию) о своей деятельности в рамках проекта, то это не будет подпадать под требование об отчетности, а если

происходит одновременно сбор, анализ, и распространение конкретной информации в рамках проекта и это является основным предметом сделки, то обязанность отчитываться наступает.

КГД расширительно толкует этот момент в ответе 15 «ВОПРОСЫ И ОТВЕТЫ по вопросу «Мониторинг иностранного финансирования»:

Вопрос: *«Согласно статье 29 Налогового кодекса представление отчетности предусмотрено при осуществлении деятельности «сбор, анализ и распространение информации». Если НПО занимается одним из подвидов этой деятельности, например, сбором, должна ли представляться отчетность в этом случае?»*

Ответ: *Да. Статья 29 Налогового кодекса РК не предусматривает разделение указанных в пункте 1 данной статьи видов деятельности на основную и дополнительную, соответственно, обязанность возникает также и в том случае, если НПО занимается одним из подвидов указанной деятельности.*

Таким образом, исходя из логики ответа, если организация не распространяет информацию, а только собирает информацию для каких-то целей, или даже не собирает, а просто анализирует полученную от кого-то информацию, то она в любом случае должна отчитываться по форме **017.00** и **018.00**.

5) Неясно, возникает ли у получателя иностранного финансирования обязанность уведомлять налоговые органы и сдавать отчет в случае частичного направления деятельности по полученному финансированию на оказание правовой помощи, социологических опросов, информирования и т.д. по статье 29 НК.

Например, компании, оказывающие платные информационные услуги по предоставлению правовых актов, семинаров по законодательству (т.е. сбор, анализ и распространение информации в коммерческих целях) иностранному гражданину или лицу без гражданства или иностранной компании. Сопутствующей деятельностью в рамках платных информационных услуг может быть юридическое консультирование по налогообложению, трудовым отношениям и т.д. на своем портале. Правильно ли мы понимаем, что уведомление и отчетность не сдается получателями иностранного финансирования, если средства получены на иную деятельность, в рамках которой только частично осуществляется какая-либо деятельность, предусмотренная статьей 29 НК РК?

Отсутствует определенность в части возникающей обязанности по уведомлению и сдаче отчетности по иностранному финансированию в случае частичного осуществления деятельности, предусмотренной абзацами 2-4 пп.1 п.1 статьи 29 НК. На практике очень часто проекты НКО бывают многогранными, включающими в себя одновременно несколько разных видов деятельности, объединенных одной целью.

Например, некоммерческая организация осуществляет проект по оказанию психологической и материальной помощи жертвам трудового рабства, и в рамках оказания этой помощи информирует жертвы трудового рабства об их правах на получение государственных пособий, что по факту означает 5 минут внимания этой теме при передаче продуктовой помощи, либо организация осуществляет любой проект, не имеющий отношения к видам деятельности, обозначенным в п.1 статьи 29 НК, и по итогам проекта проводит пресс конференцию с представлением его результатов, и часто на саму пресс-конференцию вообще не предусмотрены в проекте денежные средства.

В связи с чем неясно, возникает ли у получателя иностранного финансирования обязанность уведомлять налоговые органы и сдавать отчет в случае частичного осуществления деятельности по полученному финансированию на оказание правовой помощи, социологических опросов, информирования и т.д. по пп.1 п.1 статьи 29 НК. Если руководствоваться ответами КГД, опубликованными на их сайте, то ответ будет «нет». По мнению КГД статья 29 НК РК не предусматривает разделение указанных в пункте 1-1 видов деятельности на основную и дополнительную, соответственно обязанность отчитываться возникает в любом случае.

в) Оказание юридической помощи признается квалифицирующей деятельностью в случае, когда такая деятельность осуществляется в коммерческих целях

В статье 29 НК сказано, что юридические и физические лица обязаны предоставлять установленную этим законом отчетность в случае, когда деятельность получателя денег и (или) иного имущества направлена на *«оказание юридической помощи, в том числе правовое информирование, защиту и представительство интересов граждан и организаций, а также их консультирование»*

В Законе РК об адвокатской деятельности и юридической помощи предусмотрены и даны определения следующим понятиям: *«правовое информирование»*, *«правовое консультирование»* и *«гарантированная государством юридическая помощь»*. Данные виды юридической помощи оказываются **неопределенному кругу лиц**. Внушает опасение, что применение ст.29 НК РК на практике затруднит исполнение иного Закона. Не совсем понятно, какой государственный интерес, например, в том, чтобы все казахстанские юридические фирмы отчитывались по каждой консультации, данной иностранному гражданину или иностранной компании?

Такого опыта нет ни в одной известной нам стране. Ожидаемый результат - офшор и, для Казахстана, потеря в уплате налогов в государственный бюджет, которые юридические фирмы платят даже более аккуратно, чем другие субъекты налогообложения.

1.4. Дополнительные проблемы, выявленные НПО в процессе практической реализации норм налоговой отчетности

За почти двухлетний срок существования данного вида отчетности было собрано достаточно случаев из практики, подтверждающих негативные прогнозы, высказанные экспертами некоммерческого сектора при введении вышеуказанных норм.

Первая возникающая практическая проблема при отчетности обязанных это делать по закону субъектов заключается в том, что органы государственных доходов считают, что все поступления, которые были отражены в 017.00 и 018.00 формах и расходы по ним, которые отражаются в 018.00 форме должны совпадать по суммам. Однако это не всегда так, что вызывает проблемы в правоприменительной практике и потенциально может повлечь за собой применение штрафных санкций.

Неясно, каким образом отчитываться по форме 018.00 если сумма израсходованных средств составляет по итогам использования сумму больше, чем сумма полученных средств и отраженных в 017.00 и 018.00 в результате влияния курса валют.

При получении средств из иностранного источника в иностранной валюте, вся полученная сумма фиксируется в заявлении 017.00 и форме 018.00 в части поступления средств по курсу тенге на дату поступления. Однако получатели средств часто конвертируют

полученную валюту по мере реализации проектов, в связи с чем каждая конвертация валюты приводит к тому, что израсходованные деньги в тенге по формам 018.00 превышают отраженные в 017.00 и 018.00 формах суммы поступлений в тенге.

И у налоговых органов возникают вопросы в отношении несоответствия сумм поступлений и сумм расходов, которые трактуются ими как неправильные заполнения формы 018.00, что потенциально подпадает под административное наказание в виде штрафных санкций 200 МРП с приостановлением деятельности некоммерческой организации.

Кроме того, НКО на практике не раз сталкивались со следующей проблемой: отсутствие определенности в части возникающей обязанности по уведомлению и сдаче отчетности по иностранному финансированию **в случае, если деятельность организации согласно Уставу, подпадает под виды деятельности**, описанные абзацами 2-4 пп.1 п.1 статьи 29 НК РК, **однако иностранное финансирование получено на иные цели**, не указанные в данной норме.

Огромное количество вопросов у НКО вызвало следующее направление деятельности, предусмотренное в абзаце 4, пп.1 п.1 статьи 29 НК РК ***«сбор, анализ и распространение информации, за исключением случаев, когда указанная деятельность осуществляется в коммерческих целях»*** (более подробнее об этой проблеме смотрите выше).

Еще одна проблема, с которой столкнулись НКО, получающие иностранное финансирование, это применение на практике исключения, предусмотренного статьей 29 НК РК, **когда средства (деньги и (или) иное имущество) получены «на основании международных договоров Республики Казахстан».**

Из положения в НК непонятно, какой документ может подтвердить, что средства действительно получены на основании международных договоров РК. Например, в соответствии с Соглашением между Казахстаном и США относительно сотрудничества по облегчению оказания содействия не перечисляются конкретные лица и организации, которые будут осуществлять деятельность по реализации Соглашения при финансировании Правительством США.

Однако сотни как американских, так и казахстанских юридических лиц реализуют это Соглашение. Было бы целесообразным, если все эти лица были бы освобождены от требований уведомления и отчетности по НК. При этом они должны были бы подтвердить факт осуществления деятельности за счет средств, полученных на основании Соглашения.

Как уже отмечалось ранее, группой экспертов гражданского общества неоднократно направлялись рекомендации в КГД и Министерство национальной экономики РК по улучшению статьи 29 НК РК и подзаконных актов к ней. В частности, по данному вопросу предлагалось предусмотреть механизм и порядок выдачи документа, который бы мог подтвердить факт осуществления деятельности за счет средств, полученных на основании международных договоров Республики Казахстан. КГД несколько раз заявлял, что готовится Постановление Правительства по перечню исключений из статьи 29 НК РК, где можно будет найти ответ и на этот вопрос. Однако такое постановление так и не появилось.

При этом, в Вопросах и Ответах по иностранному финансированию КГД, опубликованных на сайте КГД в 2016 году, данный вопрос фигурирует следующим образом:

Вопрос: «Необходимо разъяснение по вопросу освобождения от отчетности (списку исключений) – Например, что означает «деньги и (или) имущество), полученное на основе международных договоров»? Означает ли это, что получатели грантов ЮСАИД освобождены от необходимости предоставлять отчетность на основе того, что есть двустороннее межправительственное соглашение между США и Казахстаном? То же касается и других доноров, работающих в Казахстане в рамках международных договоров и соглашений (СОРОС, ООН и пр.)?»

Ответ: В соответствии с Законом РК «О международных договорах Республики Казахстан» международный договор Республики Казахстан - международное соглашение, заключенное Республикой Казахстан с иностранным государством (иностранными государствами) или с международной организацией (международными организациями) в письменной форме и регулируемое международным правом независимо от того, содержится такое соглашение в одном документе или в нескольких связанных между собой документах, а также независимо от его конкретного наименования. В связи с этим, лица, получившие деньги, в том числе гранты на основании международных договоров, заключенных в соответствии с указанным Законом, освобождаются от представления отчетности о получении денег и (или) иного имущества от иностранных государств, международных и иностранных организаций, иностранцев, лиц без гражданства.

Если руководствоваться только этим ответом, то получатели грантов ЮСАИД не должны предоставлять отчетность по иностранному финансированию. Однако неформальный статус этого документа, а также устные разъяснения представителей КГД и МИД РК не дают юридических гарантий по данному вопросу.

Практика показывает, что сами налоговые органы не совсем разбираются в том, в каких случаях следует сдавать отчетность об иностранном финансировании.

Так, например, ОФ «Фонд диабетического просвещения в РК» обратился в КГД и Департамент ГД г.Алматы с письмом от 09.02.2017, в котором перечислил свои уставные виды деятельности, сообщил о получении иностранного финансирования на указанные виды деятельности, подчеркнул, что не занимается ни одним из видов деятельности, подпадающим под отчетность и просил ответить, распространяется ли на фонд требование о предоставлении отчетности по форме 018.00.

На этот запрос был получен ответ из КГД от 16.02.2017 г Исх № КГД-19-9635-КГД-4013, что на данный фонд распространяется требование о предоставлении отчетности по форме 018.00. К сожалению, в письме не были указаны причины такого решения. Поэтому, в данном случае, осталось неясным, каким образом КГД сделало вывод о необходимости сдачи отчетности данной организации и какой именно вид деятельности послужил причиной для такого вывода.

После этого было еще два ответа от КГД и Департамента государственных доходов г. Алматы, в которых говорилось о том, что если организация не осуществляет виды деятельности, предусмотренные в п.1 статьи 29 НК РК, то она не должна уведомлять и предоставлять отчетность по иностранному финансированию. После этого бухгалтер фонда встречался с налоговыми органами для разъяснения ответа и получил устный ответ, что формы им сдавать не надо, и они согласны с аргументами фонда. До сегодняшнего дня однозначного письменного ответа от налоговых органов фонд так и не дождался.

Также с проблемами в процессе имплементации статьи 29 НК РК столкнулись представительства и филиалы иностранных коммерческих и некоммерческих

организаций. Согласно Вопросам и Ответам, подготовленным и размещенным на сайте КГД, а именно, в п.2 файла «ВОПРОСЫ И ОТВЕТЫ по вопросу «Мониторинг иностранного финансирования» содержится следующее пояснение:

«Вопрос: *«Иностранная компания перечисляет деньги своему постоянному учреждению (ПУ) без заключения сделки. Какую форму отчетности должно сдавать ПУ – форму 017.00 или 018.00?»*

Ответ: *Отчетность формы 018.00 «Сведения, представляемые физическими и юридическими лицами и (или) структурными подразделениями юридического лица органам государственных доходов о получении и расходовании денег и (или) имущества, полученных от иностранных государств, международных и (или) иностранных организаций, иностранцев, лиц без гражданства»».*

Иными словами, данное пояснение означает, что филиалы и представительства иностранных некоммерческих организаций, получающих ежемесячные поступления на свое содержание из головных организаций, находящихся за рубежом, не должны предоставлять уведомления (форму 017.00) в департаменты государственных доходов, если только они не получают дополнительно финансирование от других организаций. Такое разъяснение было дано во время семинаров и встреч Комитета государственных доходов с НКО.

В результате, большинство представительств иностранных НКО в Казахстане решили следовать данному пояснению и сдавали лишь форму 018.00 (о получении и расходовании средств). Однако, в конце 2017 года некоторые представительства иностранных НКО стали получать уведомления от ДГД о наличии расхождения сумм между формами 017.00 и 018.00 и требованием явиться в ДГД для дачи объяснений. Как оказалось, представители ДГД на местах были не осведомлены о том, что КГД дал такое пояснение в Вопросах и Ответах.

В целом можно сказать, что даже среди представительств иностранных НКО в Казахстане не было единой практики применения статьи 29 НК РК. Кто-то сдавал и 017.00, и 018.00 форму, кто-то только 018.00, кто-то вообще ничего не сдавал.

Начиная с 30 марта 2018, после вступления в силу новых приказов Министра финансов №241 и №242, представительства уже не могут больше ссылаться на отсутствие сделки с головным офисом и на этом основании не сдавать форму 017.00 (уведомление). Теперь Представительства вынуждены уведомлять налоговые органы каждый раз, как на их счет поступают деньги от головной организации.

1.5. Правоприменительная практика

Если говорить о правоприменительной практике, то активное привлечение к административной ответственности по статье 460-1 КоАП РК за нарушения статьи 29 НК РК началось с ноября-декабря 2020 г.

Однако самый первый случай был связан с гражданским активистом Галымом Агелеуовым, который получил уведомление от налоговых органов о выплате штрафа за непредоставление его организацией отчетности по иностранному финансированию. Это было в конце 2016 года⁶. Второй случай произошел уже в 2018 году, когда привлекли к

⁶ со слов Галыма Агелеуова.

административной ответственности Республиканскую коллегия адвокатов⁷. Оба случая в СМИ и в официальных источниках упомянуты не были.

Начиная с конца 2017 года – начала 2018 года КГД рассылал всем НПО и представительств/филиалам иностранных и международных организаций (как коммерческих, так и некоммерческих) извещения, в которых утверждалось, что имеется расхождение между формами 017.00 и 018.00 за определенные кварталы, и требованием прийти в налоговый орган с письменным объяснением в установленное в извещении время. К некоторым организациям звонили и предупреждали об административной ответственности, если они не сдадут отчетность или не принесут письменное объяснение в налоговый орган. Были случаи, когда физическим лицам и индивидуальным предпринимателям также присылали такие извещения (в основном тем, кто получал заработную плату или оплату по договорам услуг от НКО). Цифры, указанные в извещениях, абсолютно не совпадали с данными, которые НКО и представительства сдавали в налоговые органы ежеквартально. Бухгалтеры и директора приходили в налоговый орган и доказывали свою невиновность, оставляли письменные объяснения. По окончании этой «акции» никто не пострадал, а точнее нет официальной и неофициальной информации, что кого-то привлекли к административной ответственности за не сдачу, несвоевременную сдачу или сдачу недостоверных сведений по статье 29 НК РК.

Нужно отметить, за прошедшее время многие неправительственные организации обращались в КГД и в территориальные налоговые комитеты с просьбой разъяснить неясные положения новых требований отчетности. Как правило, некоммерческим организациям было непонятно, подпадают ли они под требование отчетности по иностранному финансированию, если они получают иностранное финансирование, но их деятельность не связана с оказанием правовой помощи и консультированием, проведением социологических опросов, сбором, анализом и распространением информации.

В 2016 - 2018 гг. была выявлена еще одна большая проблема, связанная с имплементацией норм по отчетности по иностранному финансированию. По некоторым сведениям, уведомления от налоговых органов стали получать также физические лица, являющиеся сотрудниками НКО, получающих иностранное финансирование, в которых указывалось, что они не выполняют требования Налогового кодекса о предоставлении отчетности о получении иностранного финансирования. Хотя исходя из сути положений статьи 29 НК РК, требование отчетности не распространяется на физических лиц, являющихся сотрудниками НКО, получающего иностранное финансирование. Данное требование может распространяться либо на организации, либо на физических лиц, самостоятельно осуществляющих соответствующую деятельность на основании договора, но никак не на сотрудников организаций, которая и так отчитывается по полученному иностранному финансированию.

Также уведомления от налоговых органов стали получать казахстанские НКО, которые реализовывали гранты Фонда Сорос-Казахстан и Фонда Евразия. Налоговые органы приглашали представителей НКО к себе и требовали дать разъяснение, почему они не выполняют требования НК РК о предоставлении отчетности о получении иностранного финансирования. Между тем, гранты этих двух фондов не могут рассматриваться как иностранное финансирование, так как они сами являются казахстанскими НКО.

⁷ со слов сотрудницы КГД.

Подобные случаи происходили и с физическими лицами. Так, ОФ ИНМИР реализовывал проект при поддержке GAIN в 2016 году. В рамках этого проекта был договор услуг с физическим лицом на проведение независимого мониторинга проекта. Гонорар был уплачен и соответствующие налоги тоже. В этом году этого человека вызвали в налоговые органы и сказали, что он получал иностранное финансирование и нужно платить налоги и сдавать отчетность. Между тем, ОФ «ИНМИР» является казахстанским фондом и средства, полученные от этого фонда, не могут рассматриваться как иностранное финансирование. С налогами разобрались, предоставили подтверждающие документы, но вопрос об иностранном финансировании остается открытым. Все описанное было лишь «тренировкой» перед активным применением статьи 29 НК РК налоговыми органами зимой 2020 г.

В ноябре-декабре 2020 года ряд НКО Казахстана получили извещения о том, что необходимо явиться в налоговые органы для составления протоколов об административных правонарушениях, связанные с несвоевременным предоставлением форм отчетности и с неправильным отражением данных по поступлениям и расходам.

Все предъявленные НКО нарушения были связаны как раз с отсутствием определенности, с различными толкованиями нормы статьи 29 НК РК и Правил по формам 017.00 и 018.00, которые описаны выше, с отсутствием регламентации отдельных ситуаций, которые возникают в деятельности НКО, но не нашли отражения в Правилах, например, по несоответствиям сумм поступлений и расходов ввиду разных курсов валют. А также ввиду отсутствия в НК РК четкой регламентации под какие формы налогового контроля вне налоговой проверки попадает контроль органов государственных доходов над поступлениями и расходованием средств, полученных как иностранное финансирование.

Для устранения подобного рода неопределенностей недостаточно просто проводить разъяснительную работу (давать разъяснения в ответ на запросы, размещать на сайте вопросы – ответы, а также инфографику по иностранному финансированию, проводить семинары и т.д.). Это к сожалению, не решит проблему. Необходимо вносить изменения в статьи 29 НК РК, статьи, касающиеся налогового контроля, а также в подзаконные акты, разработанные во исполнение этой статьи.

1.6. Правовой и налоговый статус грантов в РК

Как мы указывали ранее действие статьи 29 НК РК, в первую очередь, направлено на организации некоммерческого сектора, осуществляющие деятельность на средства международных и иностранных организаций, а также дипломатических представительств. Как правило, иностранное финансирование осуществляется в виде предоставления гранта для реализации проектов по защите прав и свобод и/или социальных проектов, направленных на определенные социальные группы.

Как показывает изучение законодательства и правоприменительной практики с понятием грант и его налоговым статусом у НКО возникает не меньше затруднений, чем с вышеописанными нормами законодательства.

Так, например, определение «гранта» содержится в следующих нормативных правовых актах:

- 1) Налоговый кодекс РК - *грант*;
- 2) Бюджетный кодекс РК - *связанные и несвязанные гранты*;
- 3) Предпринимательский кодекс РК - *инновационные гранты*;
- 4) Земельный кодекс РК - *государственные натурные гранты*;

- 5) Закон РК о государственном социальном заказе, грантах и премиях для НПО в РК - *грант для НПО*;
 - 6) Закон РК о благотворительности - *благотворительный грант*;
 - 7) Закон РК об образовании - *образовательный грант*;
- и других НПА.

Мы не будем останавливаться и подробно описывать все виды грантов, предусмотренных законодательством, но которые мало применимы или вообще не применимы в общественной деятельности НКО (например, инновационные, образовательные гранты и т.д.). А поговорим только о двух.

Согласно п.7-1) статьи 1 Закона о государственном социальном заказе *«грантом для НПО»* являются *«средства, предоставляемые неправительственным организациям оператором в сфере грантового финансирования неправительственных организаций, в целях поддержки гражданских инициатив, привлечения потенциала институтов гражданского общества к решению актуальных вопросов развития социальной сферы»*.

Оператором в сфере грантового финансирования НПО является НАО «Центр поддержки гражданских инициатив» со 100% участием государства (ЦПГИ). В настоящее время ЦПГИ предоставляет НПО государственные гранты. Однако по этому Закону ЦПГИ может также выдавать гранты, полученные из негосударственных источников, т.е. от физических и юридических лиц, в том числе от международных и иностранных организаций, которые приняли решение выдавать гранты казахстанским НПО через ЦПГИ.

Определение *«благотворительного гранта»* дается в Законе о благотворительности. Благотворительный грант – *«деньги, выделяемые для финансовой помощи пользователю, целевое использование которых подтверждается отчетом»*. Использование благотворительного гранта осуществляется пользователем в соответствии с договором, заключенным с благотворителем. На практике пока не ясно, какова особенность правового регулирования благотворительного гранта, по сравнению с уже существующими определениями гранта.

Понятие *«грант»* с точки зрения налогообложения содержится в статье 1 НК РК. Грантом признается *«имущество, предоставляемое на безвозмездной основе для достижения определенных целей (задач):*

- государствами, правительствами государств - Республике Казахстан, Правительству Республики Казахстан, физическим, а также юридическим лицам;
- международными и государственными организациями, зарубежными и казахстанскими неправительственными общественными организациями и фондами, чья деятельность носит благотворительный и (или) международный характер и не противоречит Конституции Республики Казахстан, включенными в перечень, устанавливаемый Правительством Республики Казахстан по заключениям государственных органов, - Республике Казахстан, Правительству Республики Казахстан, физическим, а также юридическим лицам;
- иностранцами и лицами без гражданства - Республике Казахстан и Правительству Республики Казахстан».

Из этого определения следует, что для того, чтобы НКО имело право на налоговые льготы, предоставляемые для получателей грантов, зарубежные и казахстанские грантодатели должны соответствовать ряду условий:

- 1) грантодатель должен быть «общественной» организацией (при этом казахстанское законодательство не содержит критерия, который позволял бы четко ответить на вопрос, является ли та или иная организация общественной или нет);
- 2) грантодатель должен быть «неправительственной» организацией (при этом непонятно, как это будет определяться в отношении зарубежных организаций, критерия, что понимать под «неправительственностью», тоже нет. В отношении казахстанских организаций все более или менее ясно, так как есть определение НПО в Законе об государственном социальном заказе;
- 3) деятельность грантодателя-фонда должна носить благотворительный и (или) международный характер (при этом неясно как будет на практике определяться «международный характер» фонда, учитывая, что критериев в казахстанском законодательстве тоже нет);
- 4) деятельность грантодателя не должна противоречить Конституции РК;
- 5) грантодатель должен быть включены в Перечень грантодателей, утвержденный Правительством РК.

Анализ выше представленных определений гранта показывает, что они никак не согласуются между собой. Так, грант для НПО никак не согласуется с определением «гранта» в Налоговом кодексе (о котором речь пойдет ниже). ЦПГИ не входит в Перечень грантодателей, а, следовательно, его грант не будет рассматриваться в качестве гранта с точки зрения налогообложения (что лишает возможности применения налоговых льгот, предусмотренных специально для грантов). Это очень странно, учитывая, что такие гранты выдаются государством через ЦПГИ и государство должно быть заинтересовано, чтобы распоряжение бюджетными средствами было максимально эффективным. Определение благотворительного гранта где-то уже, а где-то шире определения гранта в НК.

Благотворительный грант может получить лицо в качестве финансовой помощи только для решения вопросов социального характера, а в НК РК – нет такого ограничения; благотворительный грант подразумевает только передачу денег, а грант по НК РК – имущества (денег и иного имущества); благотворительный грант может выдаваться любым благотворителем (лицом, филантропом и (или) спонсором, и (или) меценатом, и (или) лицом, оказывающем поддержку малой родине, осуществляющими благотворительность), а грант по НК РК – только теми организациями, которые включены в Перечень грантодателей. В правоприменительной практике эти противоречия решаются легко, так как Налоговый кодекс в иерархии правовых актов выше чем Закон о благотворительности и при решении вопроса о налоговых льготах, будут учитываться только определение «гранта» из Налогового кодекса. Тогда вообще не ясны цели введения термина «благотворительный грант».

Таким образом, если речь идет не о государствах, правительствах государств, иностранцах и лицах без гражданства, выступающих грантодателями, то на практике самым весомым и единственным аргументом признания той или иной организации грантодающей, является нахождение в Перечне грантодателей. В настоящее время в Перечне грантодателей, утвержденном Правительством РК, присутствуют 98 организаций. Процедура включения в данный Перечень, а также исключения из него нигде подробно не регламентирована. В Перечне грантодателей указано, что уполномоченный орган, осуществляющий координацию работ по привлечению и использованию грантов, после проведения мероприятий по определению соответствия деятельности организаций, предлагаемых заинтересованными государственными органами к включению в перечень, требованиям НК РК, в случае целесообразности вносит в Правительство РК до 20 февраля ежегодно проект соответствующего решения о внесении дополнений в перечень. Критерии

целесообразности тоже нигде не расписаны. Единственное, что понятно из Постановления это то, что для того, чтобы иностранная организация, желающая предоставить грант для НКО, была включена в Перечень, нужно, чтобы какой-то заинтересованный казахстанский государственный орган внес на рассмотрение Правительства решение о ее включении в Перечень.

Таким образом, если НКО получает гранты от казахстанских или зарубежных коммерческих юридических лиц, либо от казахстанских или зарубежных неправительственных организаций, не включенных в Перечень, то такие доходы не будут признаваться «грантом» в целях налогообложения и являются просто безвозмездным доходом получателя. Данный доход не облагается корпоративным подоходным налогом, поскольку является доходом в виде безвозмездно полученного имущества, но при этом на выплаты по данному доходу не распространяются льготы, предусмотренные Налоговым кодексом в отношении грантов (по социальному налогу, индивидуальному подоходному налогу, налогу на добавленную стоимость, а также таможенным платежам).

Крайне непонятен подход Правительства РК в отношении формирования списка организаций, которые подлежат включению в Перечень грантодателей и вообще смысл и цель существования самого перечня.

Из практики видно, что включение в этот Перечень – очень непростой и не быстрый процесс, а при отсутствии прозрачности этого процесса и каких-либо конкретно расписанных процедур включения/исключения из Перечня, невозможно спрогнозировать результат и понять от чего вообще он будет зависеть.

В итоге, часть зарубежных и казахстанских организаций, входящих в Перечень грантодателей, предоставляющих безвозмездную помощь гражданам, НКО и государству, оказываются в привилегированном положении и могут называть свою помощь «грантом» и пользоваться льготами, предусмотренными в НК (впрочем, как и получатели их помощи), а остальные – нет, только на том основании, что по непонятным причинам их нет в Перечне.

Что касается цели существования Перечня, то изначально он был сформирован для того, чтобы установить контроль за финансовой и другой помощью, оказываемой международными и иностранными организациями в Казахстане. Первый Перечень грантодателей вступил в силу в январе 2002 г. И возможно на тот период это было оптимальное решение. Однако, с тех пор прошло почти 20 лет. За это время законодательство существенно изменилось и у государства появились многочисленные инструменты контроля за иностранным финансированием, были введены многочисленные виды отчетности, включая отчетность по иностранному финансированию, ужесточена ответственность за непредоставление отчетности и т.д. Рассмотрим только некоторые из них.

В рамках борьбы с финансированием терроризма в Казахстане был принят обширный пакет правовых актов, включающий Закон РК о противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» В этом Законе указано, какие операции с деньгами и (или) иным имуществом подлежат финансовому мониторингу, а также указываются операции, по которым мониторинг не проводится. Уголовный кодекс РК и Кодекс об административных правонарушениях содержат статьи, предусматривающие ответственность за правонарушения в этой области (статья 218 УК РК «Легализация (отмывание) денег и (или) иного имущества, полученных преступным путем», статья 214 УК РК «Нарушение законодательства Республики

Казахстан о противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» и др.). Поправками от 13.05.2020 г. в Закон также была введена дополнительная ответственность субъектов финансового мониторинга за несоблюдение требований законодательства в части не предоставления информации по запросу уполномоченного органа.

Таким образом, субъекты финансового мониторинга (банки, биржи, страховые (перестраховочные) организации, ЕНПФ, нотариусы, адвокаты, бухгалтерские и аудиторские организации, операторы почты и др.) по закону обязаны информировать уполномоченный орган о любых операциях с деньгами и иным имуществом, в отношении которой есть подозрения о том, что деньги и иное имущество, используемое для ее совершения, являются доходом от преступной деятельности, либо сама операция направлена на легализацию (отмывание) доходов, полученных преступным путем, или финансирование терроризма либо иную преступную деятельность. При этом совершение операций с деньгами/имуществом с участием НКО, поступления из-за рубежа денежных средств на счета НКО, совершение операций с деньгами/имуществом, связанных с благотворительной деятельностью без участия НКО, совершение операций с деньгами/имуществом с участием НКО с религиозным направлением – рассматривается как подозрительная операция и подлежит финансовому мониторингу. Таким образом, финансовому мониторингу подлежат абсолютно все средства, полученные НКО, а не только гранты.

Помимо этого, НКО ежегодно сдают сведения о своей деятельности за год в Министерство информации и общественного развития, где подробно расписывают все свои доходы и расходы, реализуемые проекты, как за счет отечественных, так и зарубежных источников.

Также существует отчетность по иностранному финансированию, установленная в ст. 29 НК РК «Обязанности лица и (или) структурных подразделений юридического лица при получении, расходовании денег и (или) иного имущества от иностранных государств, международных и иностранных организаций, иностранцев, лиц без гражданства в отдельных случаях», которая распространяется не только на НКО, но и всех лиц, получающих деньги или имущество из иностранных источников.

На наш взгляд, ввиду вышеперечисленных мер мониторинга и контроля за иностранным финансированием НКО, необходимость в Перечне грантодателей давно отпала и необходимо пересмотреть подход в регулировании грантов в рамках Налогового кодекса.

1.7. Дополнительные вопросы, связанные с иностранным финансированием

Статья 289 НК РК посвященная налогообложению некоммерческих организаций в части 2 предусматривает, что *«Доход некоммерческой организации по договору на осуществление государственного социального заказа, в виде вознаграждения по депозитам, вступительных и членских взносов, взносов участников кондоминиума, превышения суммы положительной курсовой разницы над суммой отрицательной курсовой разницы, возникшей по размещенным на депозите денежным средствам, в том числе по вознаграждениям по ним, а также в виде безвозмездно полученного имущества, в том числе благотворительной помощи, гранта, спонсорской помощи, денег и другого имущества, полученных на безвозмездной основе, подлежит исключению из совокупного годового дохода некоммерческой организации при соблюдении условий, указанных в пункте 1 настоящей статьи».*

Следует отметить, что в настоящий момент НК РК содержит норму по исключению из совокупного годового дохода, доходов по превышению суммы положительной курсовой разницы над суммой отрицательной курсовой разницы, возникшей по денежным средствам, размещенным на депозите, в том числе по вознаграждениям по ним. Однако, у НКО образуется курсовая разница как отрицательная, так и положительная не только по валютным депозитам.

Так в течение налогового периода, НКО получает различные безвозмездные поступления (благотворительная и спонсорская помощь, гранты, членские взносы), в том числе в иностранной валюте. Согласно МСФО и НСФО по этой валюте в течение года образуется курсовая разница, но она никак не связана с предпринимательством.

Во-первых, деньги, образовавшиеся из-за курсовой разницы в течение года, НКО не имеет право распределять между участниками, как это может сделать коммерческая организация. НКО обязаны израсходовать появившиеся дополнительно деньги на цели, которые были заявлены при предоставлении безвозмездных средств (например, на реализацию проекта в рамках гранта и грантодатель требует полное расходование средств).

Во-вторых, курсовая разница может возникнуть на средства в иностранной валюте, оставшиеся на банковском счете НКО в последний операционный день календарного года (согласно требованиям МСФО) и тогда НКО должна будет заплатить корпоративный подоходный налог с несуществующего дохода, образовавшегося чисто математическим путем.

В-третьих, не ясно, как должна НКО отразить в налоговых формах отрицательную курсовую разницу, если она образовалась по безвозмездно полученным доходам, не связанным с предпринимательской деятельностью?

РЕКОМЕНДАЦИИ

Спектр проблем, освещенных в настоящем заключении требует скорейшего разрешения, поскольку очевидно, что правоприменительная практика демонстрирует, что все больше НКО подвергаются проверкам и привлечению к ответственности в связи с обязательствами по специальной отчетности по иностранному финансированию, предусмотренной НК РК.

В связи с этим предлагается:

1. Закон требует фундаментальной переработки, с участием НКО и широким участием общественности, чтобы сделать его полезным для государства и эффективным в правоприменительной практике. Мы призываем отменить или максимально упростить отчетность для получателей иностранного финансирования. В связи с этим рекомендуется пересмотреть нормы, регулирующие порядок уведомления о получении средств из иностранных источников и порядок использования таких средств на предмет их целесообразности и разумности, правовой определенности и соответствия международным стандартам.
2. Важно предусмотреть, что поступление и расходование средств из иностранного финансирования может не совпадать в отчетном периоде ввиду 1) разницы курсов, поступления средств и курса конвертации и курса расходования; 2) неравномерного использования средств в рамках проекта; 3) вложения собственных средств организации на условиях последующей их компенсации.

3. Для разъяснения коммерческой цели указанных в законе видов деятельности указать, что деятельность должна осуществляться с основной целью извлечения дохода.
4. Необходимо внести уточнение в подзаконные акты. Например, включить следующее положение: «Требования пунктов 1 и 2 статьи 29 Кодекса Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» не распространяются на представительства и филиалы иностранных юридических лиц, получающие средства от своих головных организаций и (или) других структурных подразделений в рамках одного юридического лица».
5. Исключить *«оказание юридической помощи, в том числе правовое информирование, защиту и представительство интересов граждан и организаций, а также их консультирование»* из перечня квалифицируемых в целях отчетности либо освободить от требований отчетности в тех случаях, когда деятельность, осуществлялась в коммерческих целях.
6. Определить каким образом субъекты отчетности могли бы подтвердить факт осуществления деятельности за счет средств, полученных на основании международных договоров Республики Казахстан.
7. Пересмотреть определение «грант» в ст. 1 НК РК с учетом лучшей международной практики и существующих определений грантов, содержащихся в законодательстве РК.
8. Отменить действие Перечня международных и государственных организаций, зарубежных и казахстанских неправительственных общественных организаций и фондов, предоставляющих гранты, утвержденный Постановлением Правительства РК от 9 апреля 2018 года.
9. Доработать и усилить определение «грант» в НК РК путем:
 - исключения ссылки на Перечень грантодателей из определения «грант»;
 - отказа от использования терминов, которых нет в законодательстве РК (например, «неправительственные общественные организации», «благотворительный и международный характер»)
 - установления новых критериев, помогающих отнести безвозмездную помощь к грантам (например, обязательное указание в договоре гранта бенефициария/-ев гранта, который не должен быть грантодателем или членом его семьи). При этом, допускается, что выгода у грантодателя может быть, но случайного, второстепенного характера.
 - указания на то, что грант предоставляется на основе проектной заявки, сделанной лицом, подающим на грант, и победившим на конкурсе.
 - указания на то, что целевое использование гранта подтверждается программным и финансовым отчетом, предоставляемый грантодателю, на основе заранее установленного бюджета гранта.
10. Убрать из Закона о благотворительности термин «благотворительный грант», так как он не решает каких-либо вопросов, и при этом входит в противоречие с Налоговым кодексом.
11. Предлагаем всю курсовую разницу, которая образуется по безвозмездным поступлениям, исключать из совокупного годового дохода (СГД). С этой целью целесообразно включить в проект Налогового кодекса изменения в статью 289 «Налогообложение некоммерческих организаций» в части курсовой разницы, и курсовую

разницу не только по депозитам, но и ту, что которая образуется по безвозмездным поступлениям, предусмотренным п.2 статьи 289 Налогового кодекса исключать из СГД.

2. Анализ законодательства о некоммерческих организациях относительно некоторых аспектов создания, регистрации и организационно-правовых форм некоммерческих организаций, законности и незаконности вмешательства государства в деятельность общественных объединений

1.1. Организационно-правовые формы НКО (нечленские НКО)

Проблема, связанная с ограниченным числом организационно-правовых форм некоммерческих организаций, как вида юридических лиц, существует еще с начала 90-х годов.

По существу, исходя из смысла второй фразы п.1 статьи 23, а также из статьи 5 Конституции РК, конституционно закреплена только одна форма объединения (ассоциации) граждан – общественные объединения, деятельность которых регулируется законом, хотя общественные объединения лишь одна из организационно-правовых форм юридических лиц в виде некоммерческих организаций, в том числе общественных организаций.

Более того, согласно п.3 статьи 5 Конституции РК *«запрещаются создание и деятельность общественных объединений, цели или действия которых направлены на насильственное изменение конституционного строя, нарушение целостности Республики, подрыв безопасности государства, разжигание социальной, расовой, национальной, религиозной, сословной и родовой розни»*, хотя очевидно, что данные действия должны быть запрещены и любым другим юридическим лицам, в том числе некоммерческим организациям, да и физическим лицам тоже.

Первая попытка исправить ситуацию в отношении различных организационно-правовых форм общественных организаций была предпринята в Гражданском кодексе Республики Казахстан (ГК РК) 1994 года, где в параграфе 2 «Юридические лица» главы 2 «Субъекты гражданских прав», в разделе VII «Некоммерческие организации», помимо общественных объединений, появились другие организационно-правовые формы общественных образований: учреждение, общественный фонд, потребительские кооперативы (на основе добровольного объединения граждан), религиозные объединения (которые по своей природе являются общественными объединениями), объединения индивидуальных предпринимателей и (или) юридических лиц в форме ассоциации (союза) (тоже членские организации).

Важно отметить, что в ГК РК впервые общественные образования перечисленных организационно-правовых форм получили статус некоммерческих.

Более того, в статье 34 ГК РК и статье 6 Закона о некоммерческих организациях, помимо перечисленных организационно-правовых форм юридического лица, являющегося некоммерческой организацией, предусматривается возможность существования иных форм самой некоммерческой организации, которые, однако, должны быть *«предусмотрены законодательными актами»*.

Наконец, в статье 6 Закона некоммерческих организациях к иной организационно-правовой форме НКО отнесены автономные организации образования, автономный кластерный фонд, нотариальные палаты, коллегии адвокатов, адвокатские конторы,

Национальная палата предпринимателей Республики Казахстан, Палата судебных экспертов Республики Казахстан, Республиканская палата частных судебных исполнителей, Арбитражная палата Казахстана, профессиональные аудиторские организации, кооперативы собственников квартир, объединения собственников имущества многоквартирных жилых домов и предусмотрена возможность создания и других некоммерческих организаций.

Эти организации, в принципе, можно отнести к учреждениям (когда речь идет об организациях образования) или к профессиональным ассоциациям, членским организациям, но не общественным объединениям (как, например, коллегии адвокатов или палаты частных судебных исполнителей).

Предметом данного анализа являются организационно-правовые формы НКО, связанные именно с общественной деятельностью.

В отношении таких общественных организаций, в течение семи лет (1994-2001 гг.), до принятия в 2001 г. Закона РК «О некоммерческих организациях», единственным законодательным актом, где упоминались некоммерческие общественные образования иных организационно-правовых форм, помимо общественного объединения, был ГК РК, где упоминались еще две такие формы: учреждение и общественный фонд. Кстати, Закон РК «О некоммерческих организациях» практически ничего в этом смысле не добавил.

В результате все общественные инициативы граждан по созданию и деятельности общественных образований были практически уложены в «прокрустово ложе» лишь трех организационно-правовых форм: общественного объединения, учреждения или общественного фонда. Это, кстати, создало серьезные проблемы на пути развития гражданского общества.

С точки зрения практического воплощения это выглядит следующим образом.

Несколько лиц (два и более) решили объединиться для реализации своих общих общественных целей и задач и создать общественное образование с приобретением статуса юридического лица.

Какую организационно-правовую форму они должны выбрать? Общественное объединение? Но тогда, согласно Закону «Об общественных объединениях» этих граждан должно быть не менее 10, их организация должна иметь членство, определенную структуру управления и т.д.

А если этих граждан меньше десяти, и/или они не хотят иметь членскую организацию, общее собрание в качестве органа управления и т.д., то они должны создавать некоммерческую организацию в форме учреждения или фонда.

Однако частное учреждение как организационно-правовая форма некоммерческой общественной организации имеет свои недостатки, в частности, в том, что учредитель (собственник) несет ответственность всем своим имуществом по обязательствам учреждения при недостатке у этой некоммерческой организации своего имущества. Кроме того, по действующему налоговому законодательству такая организационно-правовая форма как учреждение не относится к некоммерческим организациям для целей налогообложения (статья 289 Налогового кодекса Республики Казахстан), кроме некоторых учреждений, которые могут воспользоваться налоговыми льготами, если они смогут доказать, что осуществляют вид деятельности, указанный в статье 290 НК РК. Понятно, что это положение «отпугивает» общественно инициативных граждан от выбора

учреждения как организационно-правовой формы общественной некоммерческой организации.

Фонд же, как правило, вообще имеет иную правовую природу с точки зрения его отнесения к некоммерческой общественной организации и чаще всего рассматривается в контексте благотворительной деятельности, под которой понимается один из способов добровольной бескорыстной (безвозмездной) помощи (в том числе, передача имущества, денежных средств, предоставление услуг и иной поддержки), осуществляемой в интересах поддержки и защиты группы лиц, которые в силу физических или иных особенностей/обстоятельств неспособны самостоятельно удовлетворять свои потребности, реализовывать свои права и законные интересы. В то же время, с учетом специфики развития некоммерческого законодательства в Казахстане имеет смысл более гибко подходить к существованию такой формы некоммерческой организации как фонд для регистрации общественных организаций.

В результате все общественные организации, создаваемые в Казахстане, с 1994 по 2001 годы, а, впрочем, и до настоящего времени, вынуждены блуждать меж трех организационно-правовых «сосен»: общественного объединения, учреждения и фонда.

В стране стали появляться десятки фондов, которые в принципе фондами не являлись, поскольку не аккумулировали денежных и иных ресурсов и не занимались их распределением или благотворительностью; десятки учреждений, граждане-инициаторы создания которых все время ощущали себя под угрозой предъявления к ним лично имущественных исков в связи с недостатком имущества у учреждения.

Наконец, сотни общественных организаций пошли по наиболее логичному пути – создания общественных объединений, хотя у многих их инициаторов не было никакого желания искать дополнительных людей для выполнения требования закона - не менее 10 граждан-инициаторов, становиться членской организацией и т.д.

Более того, в 2012 году в Закон РК «Об общественных объединениях» были внесены изменения, и вместо **граждан-инициаторов**, общественное объединение создают **учредители**, что по существу приравняло эти общественные образования к коммерческим организациям и другим организационно-правовым формам юридических лиц – некоммерческих организаций в части их создания (учреждения).

Таким образом, по результатам анализа можно сделать вывод, что существующие три организационно-правовые формы некоммерческих организаций – учреждение, общественное объединение, фонд – ограничивают возможности граждан и других физических или юридических лиц для создания организаций гражданского общества.

В связи с этим предлагается внести изменения и дополнения в законодательство о некоммерческих организациях, определив в нем понятие «общественная организация», как не членская, в отличие от общественного объединения, некоммерческая организация иной организационно-правовой формы, установив достаточно общие требования к её созданию и управлению, при условии некоммерческого характера деятельности.

2. Обязательность регистрации общественных объединений, запрет деятельности незарегистрированных общественных объединений

На протяжении, как минимум, 15 последних лет международные органы и организации, в

в том числе Совет ООН по правам человека (в рамках Универсального периодического обзора), Комитет ООН по правам человека (в рамках рассмотрения докладов Казахстана о выполнении обязательств по Международному пакту о гражданских и политических правах) и Международная организация труда в рамках оценки имплементации норм) указывают, что целый ряд положений казахстанского законодательства в области обеспечения и защиты права на свободу объединения (ассоциации) не соответствует международным стандартам.

В Казахстане существует запрет на деятельность незарегистрированных общественных объединений, однако нет единого понимания и официального толкования, что понимается под «незарегистрированным общественным объединением» и каким признакам должна соответствовать группа людей, чтобы ее могли признать «незарегистрированным общественным объединением».

Нормы, касающиеся этого вопроса, содержатся в Конституции РК (статья 5, статья 23), Законе РК «Об общественных объединениях» от 31 мая 1996 г. (статья 5) (далее - Закон об общественных объединениях), а также в Кодексе об административных правонарушениях РК (КоАП) (статья 489).

Если буквально читать первое предложение п.1 статьи 23 Конституции *«Граждане Республики Казахстан имеют право на свободу объединений»*, то можно сделать вывод о том, что Конституция гарантирует гражданину право на свободу объединения в широком смысле (любые объединения граждан, независимо от регистрации в качестве юридического лица). Однако, последующее предложение: *«Деятельность общественных объединений регулируется законом»* и другие нормы Конституции, касающиеся объединений, наталкивают на мысль о том, что речь идет о праве объединяться с другими гражданами в целях создания именно общественных объединений, под которыми понимается объединение граждан в рамках одной из организационно-правовых форм НКО – «общественное объединение».

Согласно статье 2 Закона об общественных объединениях *«Общественными объединениями в Республике Казахстан признаются политические партии, профессиональные союзы и другие объединения граждан, созданные на добровольной основе для достижения ими общих целей, не противоречащих законодательству»*. Такое узкое понимание «общественных объединений» подтверждают и постановления Конституционного Совета РК (постановление «Об официальном толковании пункта 2 статьи 5 Конституции РК» от 29 апреля 1997, утратившее силу, а также постановление «Об официальном толковании пункта 2 статьи 23 Конституции РК» от 5 июля 2000 г. №13/2, действующее).

В статье 5 Закона об общественных объединениях прямо предусмотрен запрет деятельности незарегистрированных общественных объединений.

Соответственно, формально, запрет на деятельность без регистрации распространяется не на все некоммерческие организации, а только на незарегистрированные общественные объединения. Однако, до официальной регистрации юридического лица невозможно идентифицировать, является ли данная инициативная группа граждан незарегистрированным общественным объединением или, к примеру, незарегистрированным общественным фондом. Такая неопределенность способствует тому, что данный запрет может быть распространен на все незарегистрированные группы людей, которые объединены какой-то общей целью, не противоречащей законодательству.

КоАП предусматривает крупные штрафы для лиц, участвующих в деятельности незарегистрированных объединений, руководящих или финансирующих такую деятельность.

Между тем, деятельность различных групп граждан без образования юридического лица предусматривается действующим законодательством (группы волонтеров, простое товарищество и др.). Однако, пока деятельность неформальных объединений граждан находится под запретом, любые активные группы граждан, объединившиеся для достижения какой-либо общей цели, находятся в зоне риска.

Как показывает практика, санкции за деятельность незарегистрированного общественного объединения применяются чаще всего к незарегистрированным политическим партиям или незарегистрированным религиозным объединениям.

Аргументы в пользу отмены запрета на деятельность незарегистрированных общественных объединений

а) Международная положительная практика и международные стандарты

Запрет деятельности незарегистрированных общественных объединений нарушает принципы, заложенные в основных международных документах в области прав человека: Всеобщей декларации прав человека (статья 20), МПЭСКП (статья 8), а также МПГПП (статья 22).

Защищаемое в международных масштабах право на свободу объединения включает в себя право на создание неформальных объединений, то есть групп без образования юридического лица.

Многие источники международного права подтверждают, что осуществление права на свободу объединения не требует от человека регистрации общественной организации или даже уведомления правительства о ее создании. Так, согласно стандартам Партнерства «Открытое правительство» (OGP) возможность свободной деятельности объединений без регистрации – является базовым условием для Открытого Правительства.

Казахстан, как участник вышеупомянутых международных договоров, и международных организаций, таких как ООН, ОБСЕ и др., а также желающий принять участие в таких международных инициативах как ОЭСР и OGP, несет обязательства в области защиты прав человека, в том числе права на свободу объединения.

Важным документом, в котором изложены четкие минимальные требования в отношении соответствия международным стандартам в области свободы объединения является документ «Руководящие принципы по свободе объединений» 2016 года (далее – Руководящие принципы).

Данные Руководящие принципы были разработаны Бюро ОБСЕ по демократическим институтам и правам человека (БДИПЧ) и Комиссией Совета Европы за демократию через право (Венецианская комиссия) в рамках помощи законодателям в государствах-участниках ОБСЕ и государствах-членах Венецианской комиссии в их усилиях по приведению своего законодательства, в том числе касающегося свободы объединений, в соответствие с международными стандартами и обязательствами ОБСЕ.

Требования, касающиеся неформальных объединений, изложены в семи пунктах Руководящих принципов.

В частности, в них указано:

«48. Законодательство должно признавать как формальные, так и неформальные объединения или, как минимум, разрешать деятельность последних и не рассматривать ее как незаконную. Этот принцип является особенно важным, поскольку возможность свободно создавать неформальные объединения и вступать в них, а также вести соответствующую деятельность должна быть и у тех лиц или групп лиц, которые, возможно, сталкиваются с юридическими, практическими, социальными, религиозными или культурными препятствиями при создании объединений. Законодательство не должно заставлять объединения получать статус юридического лица, но оно должно предоставлять объединениям возможность это сделать.

49. В частности, законодательство не должно требовать обязательной официальной регистрации объединений. Вместо этого объединениям следует предоставлять возможность использовать механизмы правовой защиты для отстаивания своих прав независимо от того, прошли они регистрацию или нет. Не следует запрещать объединение лишь по той причине, что оно не имеет статуса юридического лица. Если объединение желает пройти регистрацию с целью получения такого статуса, в целях содействия этому процессу следует сделать соответствующие процедуры необременительными, простыми и быстрыми.

50. Приобретая статус юридического лица, объединение получает юридические права и обязанности, в том числе право заключать договоры и выступать в качестве стороны в судебном процессе. Неформальные объединения полагаются на правоспособность своих членов в любых подобных действиях, необходимых для преследования целей объединения.

...

74. Позитивная обязанность государства содействовать осуществлению права на свободу объединений включает в себя создание благоприятных условий, в которых могут создаваться и вести свою деятельность формальные и неформальные объединения. ...

148. Как правило, договоренность, достигнутая между двумя или более лицами или группами лиц, составляет достаточную основу для создания объединения. Если, согласно законодательству, для создания объединения требуется большее число лиц, это число не должно быть ни чрезмерно большим, ни несовместимым с характером объединения. Данное требование в любом случае не должно предъявляться к неформальным объединениям.

149. При том, что создание объединения, обладающего статусом юридического лица, может быть подчинено определенным формальным требованиям, закон, тем не менее, не должен запрещать или необоснованным образом вводить ограничения на создание неформального объединения.

150. Более того, благодаря современным технологиям все больше объединений создается в Интернете. Хотя может показаться, что такие объединения бросают вызов устоявшимся представлениям о создании объединений и членстве в них, их главным отличием от «обычных» объединений является, в сущности, лишь отсутствие «физических» собраний членов; при этом имеются и общие цели, и рамки, регулирующие деятельность таких объединений. В связи с этим законодательство должно поддерживать такую форму создания объединений и последующего развития их

деятельности. Помимо этого, необходимо обеспечить доступ к Интернету как к площадке для свободного выражения мнений».

Основная мысль, которая объединяет в принципе все вышеупомянутые пункты, содержится в пункте 74 Руководящих принципов, который предусматривает позитивную обязанность государства содействовать осуществлению права на свободу объединений, включающую в себя создание благоприятных условий, в которых могут создаваться и вести свою деятельность формальные и неформальные объединения. Из этого уже следует, что государство не должно запрещать неформальные объединения и не создавать им препятствия. Регистрация объединения должна оставаться правом, а не обязанностью.

В США, европейских странах и отдельных странах СНГ (Россия, Кыргызстан, Украина, Таджикистан и т. д.) давно уже нет запрета на незарегистрированные неформальные объединения.

Так в Модернизированном единообразном законе о незарегистрированных некоммерческих объединениях в США (2008) определено, что термин *«незарегистрированное некоммерческое объединение»* обозначает незарегистрированную организацию, состоящую из [двух] или более членов, объединенных согласно договоренности, которая может быть устной, письменной или вытекающей из поведения, для достижения одной и более общих некоммерческих целей.

Данный термин не включает в себя: а) траст; б) брак, гражданское партнерство, домашнее партнерство по общему праву, гражданский брак или другие виды совместного проживания; в) организацию, созданную согласно любому иному законодательному акту, регулирующему создание и функционирование незарегистрированных объединений; г) совместное владение, общее долевое владение или нераздельное совладение, даже если совладельцы совместно используют имущество в некоммерческих целях; д) взаимоотношения по соглашению, составленному в письменной форме и прямо предусматривающему, что взаимоотношения между сторонами не составляют незарегистрированное некоммерческое объединение».

В Статье 1 Закона Французской республики о договоре об объединении (1901 г., с последними поправками 2005 г.) определено: *«Объединение есть соглашение, согласно которому два лица или более на постоянной основе объединяют свои знания или действия для достижения иной цели, нежели совместное получение прибыли. Юридическая действительность такого соглашения регулируется общими правовыми нормами, применимыми к договорам и обязательствам».*

В Нидерландах объединение приобретает статус юридического лица в силу закона. Отсутствуют какие-либо дополнительные формальности и условия. Закон различает объединения, созданные путем регистрации у государственного нотариуса («формальные объединения»), и объединения, созданные по устному или письменному соглашению («неформальные объединения»). Объединения первого вида обладают полной правосубъектностью (пункт 2 статьи 2:26 Гражданского кодекса Нидерландов). Объединения второго вида обладают ограниченной правосубъектностью (пункт 1 статьи 30 Гражданского кодекса Нидерландов); они могут в любое время зарегистрировать свои уставные документы у государственного нотариуса, с тем чтобы приобрести полную правосубъектность (статья 2:28 Гражданского кодекса Нидерландов).

Наконец, согласно статье 5 Федерального закона Российской Федерации «Об общественных объединениях», *«под общественным объединением понимается*

добровольное, самоуправляемое, некоммерческое формирование, созданное по инициативе граждан, объединившихся на основе общности интересов для реализации общих целей, указанных в уставе общественного объединения (далее - уставные цели). Право граждан на создание общественных объединений реализуется как непосредственно путем объединения физических лиц, так и через юридические лица - общественные объединения».

В статье 18 Федерального закона «Об общественных объединениях» определено *«Общественные объединения создаются по инициативе их учредителей - не менее трёх физических лиц. Количество учредителей для создания отдельных видов общественных объединений может устанавливаться специальными законами о соответствующих видах общественных объединений. В состав учредителей наряду с физическими лицами могут входить юридические лица - общественные объединения.*

Решения о создании общественного объединения, об утверждении его устава и о формировании руководящих и контрольно-ревизионного органов принимаются на съезде (конференции) или общем собрании. С момента принятия указанных решений общественное объединение считается созданным: осуществляет свою уставную деятельность, приобретает права, за исключением прав юридического лица, и принимает на себя обязанности, предусмотренные настоящим Федеральным законом.

Правоспособность общественного объединения как юридического лица возникает с момента государственной регистрации данного объединения».

Таким образом, законом предусмотрено, что граждане могут создавать общественные объединения, в том числе, в форме общественных организаций и общественных движений. При этом указанные организации приобретают права юридических лиц только после соответствующей регистрации.

Отсутствие регистрации не мешает организации действовать без образования юридического лица.

б) Другие аргументы

Одним из аргументов может служить понимание того, что на определенном этапе своего развития неформальная группа граждан сама обычно приходит к выводу о необходимости получения статуса юридического лица. Это должно происходить естественно, по инициативе самих граждан.

Государство при этом не регулирует, не контролирует, не вмешивается и не ограничивает процесс создания общественных организаций, объединений, клубов. Государство регулирует процесс создания и деятельности таких объединений, групп, в случае, если они хотят вступить с государством во взаимоотношения, предполагающие получение дополнительных прав, преимуществ и льгот, гарантируемых государством, и, соответственно, дающих право государству возлагать на объединение соответствующие обязательства.

В этом случае, самой группе граждан будет выгодно на каком-то этапе своего развития зарегистрироваться как юридическое лицо, ведь тогда она сможет получить преимущества или налоговые льготы, предусмотренные для юридических лиц, при соблюдении определенных условий. Этот шаг также будет способствовать устойчивости и дальнейшему развитию группы и расширению сферы ее деятельности.

Однако бывают конечно и случаи, когда группа не ставит перед собой цели по расширению своей деятельности и тогда необходимость в создании юридического лица вообще не возникает, и такие организации независимо от законодательства и запретов как существовали, так и будут существовать (родительские комитеты, дворовые клубы и т.д.). Следующим аргументом в пользу отмены бессмысленного запрета может послужить намерение Казахстана вступить в OGP и ОЭСР. Согласно стандартам OGP возможность свободной деятельности объединений без регистрации – является базовым условием для Открытого Правительства. ОЭСР же рекомендует всем странам присоединиться к OGP и следовать его высоким стандартам.

По результатам анализа можно сделать вывод, что запрет на деятельность незарегистрированных общественных объединений не только противоречит международным стандартам и положительной международной практике, но и здравому смыслу. Данный запрет не обоснован, а ответственность за его нарушение не соразмерно деянию. Если цели и деятельность группы граждан законны, то государство должно только поощрять такую гражданскую инициативу.

Группа граждан, так же, как и отдельный гражданин, должна иметь право ставить любые законные цели и заниматься любыми законными видами деятельности.

Если же эти цели или деятельность незаконны, то они могут быть привлечены к административной или даже уголовной ответственности именно как отдельный гражданин или группа граждан. Для этого в Уголовном кодексе РК существуют определения «организованная преступная группа» или «преступное сообщество (преступная организация)» и конкретные составы правонарушений.

2.3. Право на объединение. Правовая основа в Конституции Казахстана

Деятельность общественных объединений, фондов и иных форм реализации права на свободу объединения, в том числе неформальных организаций (не зарегистрированных в качестве юридических лиц), основывается на общепризнанных нормах и принципах международного права в области прав человека. В частности, всем известные Международный пакт о гражданских и политических правах ООН (МПГПП), Международный пакт об экономических, социальных и культурных правах (МПЭСКП) Руководящие принципы по свободе объединения БДИП/ОБСЕ (Руководящие принципы), Конвенции МОТ 1948 года о свободе ассоциации и защите права на организацию и других документах.

В этих документах раскрываются как общие, так и специальные принципы реализации этого права, которые государство должно и обязано соблюдать.

Право на свободу объединений – это право, которым могут пользоваться лица в индивидуальном порядке, а также сами объединения в ходе осуществления своей деятельности и отстаивания общих интересов своих учредителей и членов. При этом объединение в смысле международных стандартов является более широким понятием, чем «общественные объединения» по законодательству Казахстана. **Поэтому для целей настоящего анализа мы будем применять широкое понятие объединений на основе международных стандартов, которое может включать различные организационно-правовые формы некоммерческих юридических лиц (общественные объединения, фонды, профсоюзы и т.д.) а также неформальные организации, не требующие регистрации в качестве юридического лица.**

Чтобы проиллюстрировать основные принципы, по которым государство должно взаимодействовать с объединениями в контексте законного и не законного вмешательства, будет полезным привести цитаты из Руководящих принципов по свободе объединения БДИП/ОБСЕ: *«При разработке законодательства, касающегося осуществления права на свободу объединений, необходимо стремиться к тому, чтобы способствовать созданию объединений и обеспечить условия для достижения ими своих целей. Помимо этого, законы должны быть составлены достаточно ясно и точно, с тем чтобы они давали возможность соответствующим исполнительным органам правильно их применять.*

21. ЕСПЧ признает, что государства несут **позитивную обязанность обеспечить реализацию права на свободу объединений**. В частности, Суд постановил, что **«подлинное и реальное уважение права на свободу объединений не может сводиться к простой обязанности государства воздерживаться от вмешательства [...] В этой связи государственные власти обязаны гарантировать нормальное функционирование объединения или политической партии, даже если они раздражают или оскорбляют лиц, выступающих против законных идей, которые эти объединения стремятся поддерживать»**. Помимо этого, Комитет МОТ по свободе объединений подчеркнул значение проведения консультаций с организациями работодателей и работников в ходе подготовки и применения законодательства, которое затрагивает их интересы.

22. По указанным причинам правовые положения, касающиеся объединений, должны быть хорошо проработаны. **Они должны быть ясными, точными и бесспорными**. Помимо этого, для того, чтобы можно было гарантировать, что содержание закона встретит поддержку всех заинтересованных сторон, процесс принятия таких положений должен быть открытым, доступным для всех и основанным на участии всех заинтересованных сторон. В дополнение к этому, данные положения должны подлежать регулярному пересмотру, поскольку они должны неизменно отвечать потребностям объединений, и их следует своевременно изменять с учетом постоянно меняющихся условий, в которых Руководящие принципы по свободе объединений действуют объединения, – в том числе, в результате развития и использования новых технологий.

23. Положения законодательства, касающиеся объединений, следует толковать и применять таким образом, чтобы это способствовало действительному осуществлению права на свободу объединений для обеспечения реальной и эффективной, а не абстрактной или мнимой реализации этого права.

24. Помимо этого, международными стандартами признано, что ограничения данного права допустимы лишь в очень небольшом числе случаев в связи со строго определенными обстоятельствами. Статья 22 МПГПП гласит, что допустимы лишь ограничения, которые *«предусматриваются законом и [...] необходимы в демократическом обществе в интересах государственной или общественной безопасности, общественного порядка, охраны здоровья и нравственности населения или защиты прав и свобод других лиц»*.

Аналогичным образом, статья 11 ЕКПЧ гласит, что допустимы лишь ограничения, *«которые предусмотрены законом и необходимы в демократическом обществе в интересах национальной безопасности и общественного порядка, в целях предотвращения беспорядков и преступлений, для охраны здоровья и нравственности или защиты прав и свобод других лиц»*. Эти стандарты включают в себя и критерий соразмерности, означающий, что **при введении ограничений необходимо отдавать приоритет мерам, сопряженным с наименьшим вмешательством**. Помимо этого, **ограничения ни при каких обстоятельствах не должны приводить к аннулированию**

данного права или к посягательству на его сущность. Данные «Руководящие принципы» послужат улучшению понимания того небольшого числа случаев, когда допустимо применение ограничений.

25. Наконец, суд или другой независимый и беспристрастный орган должны иметь полномочия рассматривать правомочность толкования и применения положений законодательства, касающихся объединений, – в том числе тех, которые направлены на ограничение деятельности объединений

228. Все нормативные акты и практика, касающиеся надзора и контроля за объединениями, должны исходить из принципа минимального вмешательства со стороны государства в деятельность объединений. Как указывалось, выше, право на неприкосновенность частной жизни применяется к объединениям и их членам. Это означает, что надзор и контроль должны иметь четкую правовую основу и должны быть соразмерными законным целям, которые они преследуют. Надзор и контроль за объединениями не должны быть связаны с вмешательством. При этом объединения не должны подвергаться более строгому надзору и контролю, чем частные коммерческие компании. Следует всегда исходить из презумпции законности объединения и его деятельности. Помимо этого, при осуществлении надзора недопустимо вмешательство во внутреннее управление объединением и принуждение объединения к координированию своих целей и деятельности с государственной политикой и управлением».

Таким образом, обобщая международные стандарты, можно вывести некий набор принципов (не являющийся окончательным и полным) деятельности государства⁸ во взаимоотношениях с общественными объединениями:

- государство должно создавать реальные условия для создания объединений и достижения ими своих целей. Это является позитивной обязанностью государства;
- законы, регулирующие объединения, должны быть ясными, точными и бесспорными;
- государство должно воздерживаться от вмешательства в деятельность объединений;
- при введении ограничений необходимо отдавать приоритет мерам, сопряженным с наименьшим вмешательством;
- недопустимо вмешательство во внутреннее управление объединением и принуждение объединения к координированию своих целей и деятельности с государственной политикой и управлением;
- надзор и контроль за объединениями не должны быть связаны с вмешательством. При этом объединения не должны подвергаться более строгому надзору и контролю, чем частные коммерческие компании. Следует всегда исходить из презумпции законности объединения и его деятельности.

Беглый анализ казахстанского законодательства позволяет сделать вывод, что обозначенные выше принципы и правовые гарантии невмешательства государства в свободу объединений в целом отсутствуют.

На уровне Конституции Казахстана прописаны нормы-декларации, которые теоретически должны способствовать соблюдению свободы объединения.

Однако во всем тексте Конституции можно найти лишь одну статью, упоминающую некие принципы взаимоотношений государства и общественных объединений, направленных на обеспечение свободы и невмешательства:

«Статья 5.

⁸ При этом данный перечень не является исчерпывающим или приоритетным. Автор данного анализа считает его уместным в контексте раскрытия темы законного и незаконного вмешательства государства в дела объединений.

1. В Республике Казахстан признаются идеологическое и политическое многообразие. Не допускается создание в государственных органах организаций политических партий.
2. Общественные объединения равны перед законом. Не допускается незаконное вмешательство государства в дела общественных объединений и общественных объединений в дела государства, возложение на общественные объединения функций государственных органов.
3. Запрещаются создание и деятельность общественных объединений, цели или действия которых направлены на насильственное изменение конституционного строя, нарушение целостности Республики, подрыв безопасности государства, разжигание социальной, расовой, национальной, религиозной, сословной и родовой розни, а также создание непредусмотренных законодательством военизированных формирований.
4. В Республике не допускается деятельность политических партий и профессиональных союзов других государств, партий на религиозной основе, а также финансирование политических партий и профессиональных союзов иностранными юридическими лицами и гражданами, иностранными государствами и международными организациями.
5. Деятельность иностранных религиозных объединений на территории Республики, а также назначение иностранными религиозными центрами руководителей религиозных объединений в Республике осуществляются по согласованию с соответствующими государственными органами Республики».

При этом только положения пункта 2 статьи 5 можно отнести к таковым. Все остальные нормы — это нормы-запреты. Также необходимо отметить, что под общественными объединениями понимаются в основном политические партии, профсоюзы и объединения граждан. Все остальные организации, подпадающие под защиту международного права в области прав человека (фонды, учреждения, ассоциации юридических лиц, неформальные организации), не имеют правовой защиты от незаконного вмешательства государства на уровне Конституции Казахстана. Эта проблема связана с тем, что Конституция Казахстана защищает право на создание и деятельность организации как юридического лица лишь в одной организационно-правовой форме общественного объединения и не охватывает право как таковое – свободу объединения людей для достижения своих некоммерческих целей.

Для лучшего понимания приведем ниже текст статьи 23 Конституции на казахском и русском языках:

«23-бап

1. Қазақстан Республикасы азаматтарының бірлесу бостандығына құқығы бар. Қоғамдық бірлестіктердің қызметі заңмен реттеледі.
2. Әскери қызметшілер, ұлттық қауіпсіздік органдарының, құқық қорғау органдарының қызметкерлері мен судьялар партияларда, кәсіптік одақтарда болмауға, қандай да бір саяси партияны қолдап сөйлемеуге тиіс».

«Статья 23

1. Граждане Республики Казахстан имеют право на свободу объединений. Деятельность общественных объединений регулируется законом.
2. Военнослужащие, работники органов национальной безопасности, правоохранительных органов и судьи не должны состоять в партиях, профессиональных союзах, выступать в поддержку какой-либо политической партии».

Даже поверхностный перевод первого предложения текста данной статьи с казахского языка показывает совсем иной смысл, нежели в аналогичной версии на русском языке. В переводе этот пункт означает, что граждане имеют право на свободу «объединения», а не «объединений», как в русской версии Конституции.

Законодательство Казахстана в области общественных объединений и некоммерческих организаций основывается на русской версии, в связи с чем можно констатировать факт: **Республика Казахстан не ПРИЗНАЕТ право на объединения в объеме, признаваемом в международных договорах и документах, ратифицированных Республикой Казахстан. В частности, в статье 22 МПГПП: «1. Каждый человек имеет право на свободу ассоциации с другими, включая право создавать профсоюзы и вступать в таковые для защиты своих интересов.**

2. Пользование этим правом не подлежит никаким ограничениям, кроме тех, которые предусматриваются законом и которые необходимы в демократическом обществе в интересах государственной или общественной безопасности, общественного порядка, охраны здоровья и нравственности населения или защиты прав и свобод других лиц. Настоящая статья не препятствует введению законных ограничений пользования этим правом для лиц, входящих в состав вооруженных сил и полиции.

3. Ничто в настоящей статье не дает право Государствам, участвующим в Конвенции Международной организации труда 1948 года относительно свободы ассоциаций и защиты права на организацию, принимать законодательные акты в ущерб гарантиям, предусматриваемым в указанной Конвенции, или применять закон таким образом, чтобы наносился ущерб этим гарантиям».

Признание права на объединение в объеме, меньшем чем это закреплено МПГПП, запрещено самим пактом в статье 5:

«Статья 5

1. Ничто в настоящем Пакте не может толковаться как означающее, что какое-либо государство, какая-либо группа или какое-либо лицо имеет право заниматься какой бы то ни было деятельностью или совершать какие бы то ни было действия, направленные на уничтожение любых прав или свобод, признанных в настоящем Пакте, или на ограничение их в большей мере, чем предусматривается в настоящем Пакте.

2. Никакое ограничение или умаление каких бы то ни было основных прав человека, признаваемых или существующих в каком-либо участвующем в настоящем Пакте государстве в силу закона, конвенций, правил или обычаев, не допускается под тем предлогом, что в настоящем Пакте не признаются такие права или что в нем они признаются в меньшем объеме».

Все остальные проблемы в сфере государственного регулирования деятельности объединений, а равно незаконного вмешательства государства в свободу объединений являются следствием признания Казахстаном права на объединение в меньшем объеме, чем это установлено международными документами, ратифицированными самим государством. Единственным способом это исправить является приведение в соответствие редакций статей 5 и 23 Конституции Казахстана с МПГПП, МПЭСКП, Конвенцией Международной Организации Труда №87 о свободе объединений и защите права объединяться в профсоюзы, а также другими международными документами.

2.4. Пределы полномочий государства по регулированию деятельности организаций гражданского общества. Вмешательство во внутренние дела, подлежащие регулированию согласно уставов объединений и фондов

Несмотря на то, что Конституция Республики Казахстан в статье 5 устанавливает, что «Общественные объединения равны перед законом. Не допускается незаконное вмешательство государства в дела общественных объединений и общественных объединений в дела государства, возложение на общественные объединения функций государственных органов», на уровне законов и иных правовых актов реализация

принципов невмешательства в свободу объединения до сих пор не обеспечена в должной мере.

Тенденция усиления государственного вмешательства в дела объединений путем установления дополнительных обязанностей (обязательность членства в зонтичных, республиканских объединениях), уменьшение свободы саморегулирования и независимости организаций набирает обороты.

Отсутствие должных процедурных гарантий дает возможности для незаконного вмешательства в дела организаций.

Наиболее ярким примером вмешательства государства в свободу объединения можно назвать неудержимое желание возложения на объединения новых обязанностей в виде обязательного членства в республиканских объединениях.

Так, в 2014 году был принят новый Закон РК о профессиональных союзах. Законом была введена обязанность локальных профсоюзов входить в состав (быть членами) отраслевого профсоюза. В свою очередь, отраслевой профсоюз должен входить в состав республиканского объединения профсоюзов (РОП). Отраслевой профсоюз должен объединять не менее половины общего числа работников отрасли и смежных с ней отраслей или организаций отрасли и смежных с ней отраслей или иметь структурные подразделения, членские организации на территории более половины областей, городов республиканского значения и столицы. Республиканское объединение профсоюзов должно иметь членские организации на территории более половины областей, городов республиканского значения и столицы.

Этот закон подвергся серьезной критике международных и правозащитных организаций. В частности, Хьюман Райтс Уотч в своем докладе указала: *«Правительство Казахстана не обеспечивает работникам гарантии прав на свободу ассоциации и полной защиты их трудовых прав. Работникам приходится преодолевать значительные препятствия законодательного и правоприменительного характера, чтобы реализовать свое право на организацию. Изменения в законодательстве за последние годы усложнили порядок свободного объединения в профсоюзы и ведение коллективных переговоров, а также ввели уголовную ответственность за руководство или активное участие в незаконных забастовках. Бескомпромиссные профсоюзные лидеры и рабочие активисты подвергаются притеснениям, слежке, а иногда и увольнению»*⁹.

Эта правозащитная организация также отметила: *«Принятый в июне 2014 г. новый закон Республики Казахстан «О профессиональных союзах» вводит серьезные ограничения на свободу ассоциации и право работников на организацию. Закон предусматривает усложненный двухступенчатый порядок регистрации, который приводит к тому, что некоторым локальным профсоюзам не удается пройти перерегистрацию вообще или пройти ее с большим запозданием, либо они получают отказ в перерегистрации по надуманным основаниям. Закон также обязывает локальные профсоюзы входить в отраслевые объединения, что подрывает их право на свободное определение своей структуры. Несмотря на то, что в новом законе сохранен ряд важных положений, в том числе в части невмешательства в создание профсоюзов и запрета дискриминации, он в целом, как показано ниже, не соответствует международным стандартам в области трудовых отношений и прав человека»*¹⁰.

⁹ <https://www.hrw.org/ru/report/2016/11/24/296535>

¹⁰ https://www.hrw.org/sites/default/files/report_pdf/kazakhstan1116ru_web_0.pdf

Этим законом были ликвидированы права и свободы деятельности профсоюзов, которые были закреплены в ранее действовавшем Законе о профессиональных союзах 1993 года:

«Статья 4. Свобода создания профессиональных союзов

Граждане Республики Казахстан имеют право объединяться в профессиональные союзы. Профессиональные союзы создаются на основе равноправия их членов. Количество профессиональных союзов, создаваемых в рамках одной профессии (групп профессий), не ограничивается. Всем профессиональным союзам предоставляются равные правовые возможности. Воспрепятствование созданию профессионального союза, а равно противодействие его деятельности преследуются по закону.

Статья 5. Принципы создания и взаимоотношения профессиональных союзов

Профессиональные союзы создаются по производственно-отраслевому принципу. Внутренняя структура профессионального союза определяется его уставом. Профессиональные союзы могут на добровольных началах создавать объединения союзов по производственному (отраслевому), территориальному и иным принципам, а также вступать в них, заключать друг с другом временные и постоянные договоры и соглашения, проводить совместные акции и мероприятия.

Статья 8. Образование профессионального союза

Профессиональный союз создается по инициативе группы граждан не менее десяти человек, созывающих учредительный съезд (конференцию, собрание), на котором утверждается устав союза и формируются руководящие органы. Условия и порядок приобретения и утраты членства определяются уставом профессионального союза. Правоспособность профессионального союза как юридического лица возникает с момента регистрации. Регистрация профессиональных союзов производится в соответствии с Законом Республики Казахстан «Об общественных объединениях» и Законом Республики Казахстан «О государственной регистрации юридических лиц и учетной регистрации филиалов и представительств». Регистрирующий орган не осуществляет контроль за деятельностью профсоюзов».

Только в мае 2020 года в Закон о профсоюзах были внесены изменения, в результате которых было отменено обязательное членство местных профсоюзов в отраслевых или территориальных профсоюзах, но за время действия этой нормы десятки независимых профсоюзов были ликвидированы по причине несоответствия этому требованию.

Еще одним примером навязывания объединениям «зонтичных структур» и вмешательства в свободу объединения и самоуправления является Закон РК об адвокатской деятельности и юридической помощи.

Этот закон также ввел обязательным членство адвокатов в Республиканской коллегии адвокатов, которая в свою очередь получила широкие полномочия регулирования деятельности рядовых адвокатов. Сама обязательность создания адвокатским сообществом республиканской коллегии адвокатов была введена ранее в 2011 году. И тогда она создавалась в обязательном порядке коллегиями адвокатов. Также вводилось обязательное членство юристов, работающих в основном по гражданским делам в Палатах юридических консультантов (ПЮК). Для создания ПЮК требовалось не менее 50 членов.

Министерству юстиции этих ужесточений и централизации деятельности адвокатов оказалось, видимо, мало и в результате в течение прошлого и текущего года появился проект Закона Республики Казахстан «О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты Республики Казахстан по вопросам адвокатской деятельности и юридической помощи», в котором закреплены:

- обязательность создания и членства ПЮК в Республиканской коллегии юридических консультантов (РКЮК);
- увеличение минимального количества членов ПЮК с 50 до 200;
- обязательная подписка на услуги информационной системы «Е-юридическая помощь» и оплата ее услуг каждым юридическим консультантом и адвокатом;
- установление минимального размера взносов в РКЮК, в размере не менее 1 МРП с каждого члена ПЮК.

Все это можно квалифицировать не только как вмешательство в свободу объединения и саморегулирования юридической профессии, но и уже как тотальное огосударствление сферы деятельности!

Международное сообщество подвергло жесткой критике эти поправки и считает их вмешательством в свободу и независимость юридической профессии: *«Парламент Республики Казахстан принял поправки в Закон «Об адвокатской деятельности и юридической помощи», которые нарушают свободу объединений юристов и адвокатов и фактически ставят их под централизованный контроль. FIDH и Парижская ассоциация адвокатов выступают за отмену новой редакции закона, поскольку она не соответствует международным стандартам права на доступ к юридическим услугам и независимости юридической профессии»¹¹.*

На момент написания данного анализа пришло сообщение о том, что Президент Казахстана Касым-Жомарт Токаев отправил Закон Республики Казахстан «О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты Республики Казахстан по вопросам адвокатской деятельности и юридической помощи», принятый Парламентом 8 апреля 2021 года, в Конституционный Совет РК для проверки на соответствие Конституции. Будем надеяться, что разум возобладает.

Все новшества и поправки, указанные выше в качестве примеров, могут и должны решаться самими объединениями без вмешательства государства и могут быть результатом естественного развития этих организаций. Об этом же говорят и Руководящие принципы БДИПЧ/ОБСЕ.

2.5. Вмешательство в свободу объединения, в том числе профсоюзов, в процессе государственного контроля и надзора

Процедура проверок деятельности объединений является произвольной, не имеющей никаких гарантий, а также дискриминационной по сравнению с коммерческими организациями. Очевидно, что это повлечет вмешательство в свободу объединений.

Кейс 13 НПО в 2020 году

В 2020 году несколько казахстанских правозащитных организаций и других НПО были привлечены к административной ответственности по статье 460-1 КоАП «Нарушение порядка представления сведений о получении денег и (или) иного имущества от иностранных государств, международных и иностранных организаций, иностранцев, лиц без гражданства или их расходовании». Часть организаций получили уведомления, а часть просто письма из органов государственных доходов с указанием о том, что **в результате**

¹¹ FIDH совместно с Парижской Ассоциацией Юристов: новые правила регулирования юридической деятельности подрывают независимость юридической профессии в Казахстане. <https://www.fidh.org/ru/regiony/evropa-i-central-naya-aziya/kazahstan/fidh-sovmestno-s-parizhskoj-associaciej-yuristov-novye-pravila?fbclid=IwAR1f7O5dbA0rdvd64B04tbkSa-Ep5g9Y4uvKWAReukJaJxISRLhvbDgk1dM>

анализа отчетности были выявлены расхождения в сведениях налоговой отчетности, в связи с чем эти организации будут привлечены к административной ответственности.

Между тем, налоговое законодательство не предусматривает такой формы контроля как «анализ». В ходе судебного разбирательства органы госдоходов высказали аргумент о том, что «анализ» является *«иной формой государственного контроля»*, о чем указано в п.2 ст.69 Налогового кодекса (*«налоговый контроль осуществляется в: 1) форме налоговой проверки; 2) иных формах государственного контроля»*). Естественно, никаких норм закона, в которых это было бы недвусмысленно и четко указано, приведено не было.

Все эти доводы были высказаны только лишь с целью «узаконить» возможность уклонения органами госдоходов от установленных процедур камерального контроля, так как эта форма контроля предоставляет налогоплательщикам некие процедурные гарантии, право на исправление отчетности в течении 30 дней и не позволяет напрямую привлекать к административной ответственности.

Международные правозащитные организации выступили с серьезными заявлениями и осудили действия властей Казахстана. В частности, Amnesty International (Международная амнистия), Front Line Defenders, Human Rights Watch и International Partnership for Human Rights (Международное партнерство по правам человека) отметили что¹²: *«За последний месяц налоговые чиновники уведомили не менее 13 неправительственных организаций о том, что они неправильно заполнили формы деклараций, касающихся зарубежных грантов. Подвергнувшиеся проверкам организации заявляют, что эти утверждения не обоснованы.*

Обвинение более десяти правозащитных организаций в якобы допущенных нарушениях налоговой отчетности – это грубейшее превышение своих полномочий налоговыми органами Казахстана, – говорит Мари Струтерс, директор по Восточной Европе и Центральной Азии «Международной амнистии» – Это циничная попытка погасить любую критику именно тогда, когда независимое мнение имеет наибольшее значение».

В период с середины октября по конец ноября по меньшей мере 13 организаций по всему Казахстану получили уведомления о том, что они нарушили ст. 460-1 Кодекса об административных правонарушениях в связи с тем, что каждая из них не проинформировала должным образом о полученных ими иностранных средствах, в некоторых случаях еще в 2018 году. Нарушение влечет наложение штрафа в размере 555 600 тенге (около 1300 долл. США) и приостановку деятельности, с наложением более крупного штрафа и запретом на деятельность за повторное нарушение в течение года. «Эти обвинения в нарушении налогового законодательства пахнут откровенным вмешательством в законную деятельность правозащитных организаций, – считает Хью Уильямсон, директор по Европе и Центральной Азии Human Rights Watch. – Правительство Казахстана должно положить конец этому преследованию и позволить правозащитным организациям продолжить свою важную работу».

Среди тех, кто подвергся нападкам властей – ведущие правозащитные организации Казахстана, такие как Казахстанское международное бюро по правам человека и соблюдению законности, Международная правовая инициатива, Кадыр-Касиет и общественное объединение «Эхо». Эти организации работают в области прав человека и

¹² <https://www.hrw.org/news/2020/12/03/kazakhstan-human-rights-groups-under-pressure>

Казахстан: Правозащитные организации под давлением. <https://bureau.kz/novosti/kazakhstan-pravozashhitnye-organizaczii-pod-davleniem/>

другим вопросам, начиная от мониторинга выборов и экологических прав и заканчивая свободой выражения мнений и свободой СМИ.

Статья 460-1 Кодекса об административных правонарушениях была введена в 2016 году в рамках пакета изменений, налагающих обременительные обязательства по отчетности на неправительственные организации. Закон подвергся повсеместной критике, как со стороны местных и международных правозащитных объединений, так и со стороны других международных органов, таких как Управление Верховного комиссара по правам человека Организации Объединенных Наций. В то время Специальный докладчик по вопросу о праве на свободу мирных собраний и праве на ассоциацию Майна Киаи предупредил, что законопроект «может не только поставить под угрозу независимость ассоциаций, но и поставить под сомнение само их существование».

Власти Казахстана должны немедленно отказаться от этих необоснованных претензий в отношении независимых организаций гражданского общества и выполнить свои международные обязательства в области прав человека по соблюдению, защите, поощрению и реализации прав человека, в том числе права на свободу объединений, заявили международные организации.

Зарубежные партнеры Казахстана, включая Европейский Союз и его государства-члены и другие страны, должны призвать своих казахстанских коллег прекратить запугивание, преследование и нападения на правозащитные организации.

«Очень важно, чтобы власти Казахстана уважали, защищали и облегчали работу правозащитников и правозащитных объединений, не препятствуя их усилиям необоснованными обвинениями», – высказалась Бриджит Дюфур, директор Международного партнерства по правам человека».

Несмотря на то, что судебные органы Казахстана отменили протоколы в отношении этих организаций и приняли решения против налоговых органов, тем не менее, возможность применения аналогичных процедур против других организаций до сих пор остается, так как не все аргументы были приняты во внимание судом и не на все нарушения была дана адекватная правовая оценка. К тому же, само законодательство не изменилось и остается прежним со всеми своими недостатками.

Кейс МПИ

В 2016 году Общественный фонд «Международная Правовая Инициатива» (МПИ) подвергся комплексной налоговой проверке только лишь на основании заявления некоего физического лица. В своем заявлении он не указал никаких фактов, а только перечислил мифы и страхи. Чтобы не пересказывать это «шедевральное» произведение, мы решили привести его копию для наглядности:

КГД МФ РК
от Ж [REDACTED] А.А.
ИИН: 8704 [REDACTED]
адрес: г.Астана,
мкр. Аль-Фараби [REDACTED]
тел.: +7 [REDACTED]

Заявление

11 июля 2016 года на сайте NUR.kz вышла статья под названием «Сколько иностранные фонды тратят на подготовку активистов в Казахстане».

В данной статье подробно расписано как в различные казахстанские НПО поступают непонятные денежные потоки из-за рубежа.

Основными получателями денег упоминаются такие общественные организации как [REDACTED], ОФ «Международная правовая инициатива», [REDACTED] и другие.

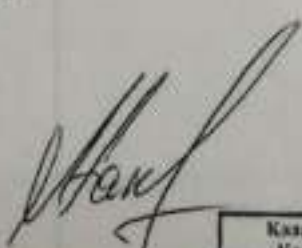
Я, как гражданин Республики Казахстан в свете происходящих событий на западе Казахстана (теракты, митинги), не могу понять над чем работают указанные НПО. Возможно их работа направлена против самой главной ценности нашего общества – СТАБИЛЬНОСТИ. Поэтому, я очень обеспокоен будущим страны.

Во-первых, я никогда не слышал о существовании, тем более о деятельности данных общественных организаций.

Во-вторых, поток поступаемых многомиллионных сумм для финансирования этих НПО меня реально пугает.

Поэтому я прошу проверить деятельность указанных организаций на соответствие с законодательством РК. Меня интересуют ответы на вопросы:

1. Реальное количество поступаемых денег в указанные непонятные НПО?
2. Облагаются ли эти деньги казахстанскими налогами?
3. Перед кем они должны отчитываться? если отчитываются, то говорят ли они правду?

18 июля 2016 г. 

[REDACTED] Р
А.А.

Казахстан Республикасы
Қаржы министрлігінің
Мемлекеттік кірістер комитеті
Астана қаласы
[REDACTED]

Как видно, заявление поступило в КГД МФ РК 18 июля 2016 года. Далее Комитет госдоходов молниеносно берет «под козырек» и отправляет приказ в Департамент госдоходов города Алматы в срок до 1 августа назначить проверку ОФ МПИ! Городской Департамент, в свою очередь, также быстро назначает проверку с 1 августа 2016 года.

Не обнаружив никаких фактов нарушений, а тем более обстоятельств, «пугающих» заявителя, налоговые органы не придумали ничего путного, кроме как в очередной раз «придумать» нарушение там, где его нет.

9 января 2017 года МПИ было вручено уведомление о результатах проверки со стороны РГУ «Департамент государственных доходов по городу Алматы КГД МФ РК» №1725 от 30.12.2016 года. В данном уведомлении сообщили о доначислении налогов и пени на основании Акта документальной налоговой проверки №1725 от 30.12.2016 года в размере 1082447.00 (один миллион восемьдесят две тысячи четыреста сорок семь) тенге.

Целый ряд ведущих международных правозащитных организаций выступили с заявлением в защиту МПИ¹³. Не будем перечислять все перипетии судебных разбирательств, длившихся почти полтора года. Укажем только, что 7 марта 2018 года судебная коллегия Верховного суда РК отменила все решения нижестоящих судов и удовлетворила ходатайство МПИ, тем самым полностью признав отсутствие каких-либо нарушений налогового законодательства со стороны МПИ.

Несмотря на благоприятный исход, возможность повторения такого же случая с любой другой организацией в Казахстане по-прежнему остается, поскольку законодательство и практика его применения к сожалению, не претерпела существенных изменений.

Кейс лидера профсоюзов Ларисы Харьковой

06.01.2017 года в Управление внутренних дел города Шымкент поступило заявление от гражданина Б. с просьбой привлечь Л.Харькову к уголовной ответственности. Как указал гражданин Б. в своем заявлении: «Харькова Л. **могла** присвоить примерно 3 000 000 (три миллиона) тенге и потратить эти средства не на нужды профсоюза. Поэтому прошу проверить законность использования средств профсоюза Харьковой Л.».

16 января 2017 года в ДВД ЮКО поступило заявление от гражданки А., которая является председателем Общественным объединением «Локальный профессиональный союз работников скорой медицинской помощи» (далее ОО ЛПРСМП), с просьбой проверить, на какие цели были потрачены средства, перечисленные в Республиканский отраслевой профсоюз Конфедерации независимых профсоюзов РК (РОП КНП РК), возглавляемый Харьковой Л.

23 мая 2017 года в Управление внутренних дел Южно-Казахстанской области поступило заявление от гражданки Н. с просьбой привлечь Харьковку Ларису к уголовной ответственности. Как указала гражданка Н. в своем заявлении: «Я **считаю**, что Харьковка Л. растратила либо присвоила денежные средства ОЮЛ «КСП ЮКО», учредителем которого она являлась, приблизительно на 19 000 000 (девятнадцать миллионов) Поэтому прошу проверить законность использования средств профсоюза Харьковой Л.».

Во всех трех случаях заявления о якобы нарушениях в деятельности профсоюзной организации, причем основанные на предположениях, которые должны были рассматриваться в рамках гражданского процесса, привели к уголовному преследованию профсоюзного лидера Л.Харьковой, что прямо связано с ее деятельностью.

¹³ <https://www.frontlinedefenders.org/ru/case/judicial-harassment-international-legal-initiative-foundation>

<https://www.hrw.org/news/2017/02/22/kazakhstan-rights-groups-harassed>

<https://www.omct.org/en/resources/urgent-interventions/harassment-on-the-part-of-the-kazakh-tax-authorities-against-human-rights-ngo-international-legal-initiative>

В результате 4 января 2017 года Специализированный межрайонный экономический суд Южно-Казахстанской области вынес решение о ликвидации РОП КНП РК по иску Министерства юстиции Республики Казахстан, а преследование Харьковой в уголовном порядке было направлено на ее отстранение от профсоюзной деятельности и попытки дискредитации в глазах других членов профсоюзного движения, а в конечном счете на подрыв работы независимых профсоюзных организаций.

Как уже отмечалось, после принятия нового Закона Республики Казахстан о профессиональных союзах прошла целая волна по ликвидации независимых профсоюзов, отказов в регистрации профсоюзов и преследований профсоюзных лидеров и рядовых членов профсоюзов в Казахстане, а Республика Казахстан также была внесена в специальный параграф отчета Комитета по применению норм 108-й Международной конференции труда, проходившей 9-21 июня 2019 года в Женеве. Такое решение было принято Комитетом в связи с отсутствием прогресса в реализации трудовых прав и прав профсоюзов в стране.

Рассмотрение вопроса о соответствии законодательства и правоприменительной практики в Казахстане нормам Конвенции №87 о свободе объединений и защите права объединяться в профсоюзы состоялось 18 июня 2019 года. В ходе слушаний были вскрыты факты многочисленных нарушений права на объединение в независимые профсоюзы, преследований профсоюзных активистов, отказа правительства изменять ситуацию в соответствии с согласованной с МОТ «дорожной картой» необходимых изменений в законодательстве и правоприменительной практике.

В заключении Комитета сделан ряд серьезных и жестких рекомендаций в адрес правительства Республики Казахстан. Среди них:

- в соответствии с Конвенцией №87 изменить положения Закона «О профсоюзах», предусматривающие чрезмерные ограничения для структур профсоюзов, которые, в свою очередь, ограничивают право работников свободно создавать профессиональные союзы и вступать в них;
- воздерживаться от практики введения ограничений на право занимать выборные должности в профсоюзах и на право свободного передвижения для участия в законной профсоюзной деятельности;
- обеспечить расследование заявлений о применении насилия в отношении членов профсоюзов;
- пересмотреть, в консультации с социальными партнерами, действующее законодательство и правоприменительную практику в части перерегистрации профсоюзов с тем, чтобы существующие препятствия были преодолены;
- в консультации с наиболее представительными, свободными и независимыми организациями работодателей, изменить положения Закона «О Национальной палате предпринимателей Республики Казахстан» и связанных с ним нормативных актов с тем, чтобы обеспечить полную автономию и независимость организаций работодателей как свободных и независимых организаций без какого-либо промедления. В частности, исключить положения о широком мандате Национальной палаты предпринимателей на представление работодателей и об аккредитации организаций работодателей со стороны Национальной палаты предпринимателей;
- обеспечить Конфедерации независимых профсоюзов Республики Казахстан и ее членским организациям обладание полной автономией и независимостью как свободных и независимых рабочих организаций без какого-либо промедления, а также предоставить им автономию и независимость, необходимые для осуществления данного им мандата и представления их членов;

- подтвердить внесение изменений в законодательство, позволяющих судьям, пожарным и тюремному персоналу, не состоящим на воинской службе, создавать профессиональные организации и вступать в них;
- принять законодательство, гарантирующее, что национальные организации работников и работодателей не будут лишены возможности получать финансовую или другую поддержку от международных организаций. В этой связи, представить информацию о правовом статусе и содержании рекомендаций, касающихся предоставления организациям работников и работодателей возможности получать финансовую поддержку от международных организаций;
- в срочном порядке обеспечить выполнение дорожной карты 2018 года в консультации с социальными партнерами.

В своем заключении Комитет выразил сожаление в связи с продолжительным отсутствием прогресса с момента последнего обсуждения ситуации в Казахстане и предложил правительству страны оказать необходимую техническую помощь МОТ в решении поставленных вопросов, а затем доложить о проделанной работе до 1 сентября 2019 года. Было принято решение включить это заключение и рекомендации в специальный параграф отчета Комитета по применению норм.

Комитет по применению норм является одним из основным контрольных механизмов Международной организации труда. Его решения являются критически важными для осуществления национальными государствами возможностей международной интеграции, использования различных режимом благоприятствования во внешней торговле, иных экономических преференций, определения уровня гражданских и демократических свобод.

Внесение страны в специальный параграф отчета Комитета по применению норм означает крайнюю степень обеспокоенности МОТ ситуацией с основополагающими правами наемных работников.

РЕКОМЕНДАЦИИ

По результатам проведенного анализа предлагается при соответствующей проработке:

1. Закрепить в гражданском законодательстве новую организационно-правовую форму некоммерческой организации - общественную организацию, отличающуюся от общественного объединения отсутствием членства.
2. Отменить территориальное ограничение для общественных объединений.
3. Сократить минимальное количество граждан-инициаторов общественного объединения до 3 человек.
4. Исключить термин «учредители» в нормах, регулирующих создание и деятельность общественных объединений.
5. Внести изменения в Закон о некоммерческих организациях в части, касающейся требований к высшему органу управления НКО. А именно, дать право НКО самим определять в своих уставах какой орган у них будет высшим органом управления (учредитель, учредительное собрание, попечительский совет или другой единоличный/коллегиальный орган управления).

6. Провести анализ правоприменительной практики по статье 489 КоАП.
7. Получить официальное толкование Конституционного Совета РК пункта 1 статьи 23 Конституции РК в части права граждан на свободу объединения в любых формах, как формальных, так и неформальных организаций.
8. Отменить запрет на деятельность незарегистрированных общественных объединений в законодательстве РК (исключить норму из Закона об общественных объединениях)
9. Исключить из законодательства об административных правонарушениях административную ответственность за создание или участие в деятельности незарегистрированной группы граждан, имеющей признаки общественного объединения, если в действиях конкретного лица или группы лиц нет признаков состава другого административного правонарушения или уголовного преступления.
10. Привести в соответствие тексты статей 5 и 23 Конституции Казахстана с МПГПП, МПЭСКП, Конвенции Международной Организации Труда № 87 о свободе объединений и защите права объединяться в профсоюзы и другими международными документами.
11. На уровне законодательства Казахстана прописать конкретные принципы взаимоотношений государства и объединений граждан в контексте обеспечения правовых гарантий от незаконного вмешательства в свободу объединения. В том числе исключить возможность государства регулировать вопросы, являющиеся по своей правовой природе внутренними делами, решаемыми самим объединением согласно устава.
12. Продолжить работу по приведению законодательства о профсоюзах в соответствие с международными стандартами.
13. Расширить процедурные гарантии от вмешательства третьих лиц и государства во внутренние дела объединений и организаций в сфере уголовного, административного и налогового права.
14. Провести анализ контрольно-надзорных механизмов государственных органов в отношении объединений и других НКО с целью исключения незаконного вмешательства государства.

3. Анализ законодательства об административных правонарушениях в части порядка и процедур осуществления административного производства в отношении некоммерческих организаций по результатам проверок налоговой и иной отчетности

Проведенный анализ выполнялся в отношении проблематики статей 460-1, 460-2 Кодекса Республики Казахстан об административных правонарушениях (КоАП).

3.1. Срок давности привлечения к административной ответственности (ст.62 КоАП)

Вопрос сроков давности привлечения к административной ответственности является принципиально важным, поскольку их соблюдение или несоблюдение могут сказаться на возможности возбуждения производства по делам об административных правонарушениях и его дальнейшей судьбе.

Учитывая малую степень общественной опасности административных правонарушений, сроки давности в указанном производстве являются небольшими. По общему правилу они составляют два месяца со дня совершения административного правонарушения (ч.1 статьи 62 КоАП).

Вместе с тем, за отдельные правонарушения устанавливаются более длительные сроки (ч.ч. 1-3, 6 статьи 62 КоАП). Самые длительные из них действуют за нарушения в фискальной, антимонопольной сфере и в сфере защиты конкуренции. Это объясняется повышенным вниманием государства к этим сферам по разным причинам (необходимость обеспечения поступлений в государственный бюджет, сдерживание монополистов, обеспечение конкуренции на рынке).

Поэтому правильная квалификация правонарушения, с точки зрения его объектной принадлежности, влияет на определение срока давности привлечения к административной ответственности.

Статьи 460-1, 460-2 находятся в главе 27 КоАП «Административные правонарушения, посягающие на установленный порядок управления». Соответственно, к ним должны применяться общие сроки давности привлечения к административной ответственности (2 месяца).

Однако, ситуация осложняется тем, что обязанность по предоставлению в органы государственных доходов уведомления о получении денег и (или) иного имущества от иностранных субъектов (невыполнение которой наказывается по статье 460-1 КоАП) и обязанность указывать соответствующие сведения при публикации материалов по договорам с иностранными субъектами (невыполнение которой наказывается по статье 460-2 КоАП) закреплены в Налоговом кодексе Республики Казахстан от 25 декабря 2017 г (соответственно, пп.1 п.1 статьи 29 и п.2 статьи 29).

В случае с обязанностью указывать соответствующие сведения при публикации материалов по договорам с иностранными субъектами, сомнений о возможности отнесения этой обязанности к налоговым обязательствам не должно возникать вообще. В связи с тем, что речь не идет о предоставлении каких-либо форм или отчетов в органы государственных доходов, никаких налоговых обязательств быть не может.

В случае с обязанностью по предоставлению в органы государственных доходов уведомления о получении денег и (или) иного имущества от иностранных субъектов, формально такая обязанность относится к налоговому обязательству в соответствии с п.1 статьи 31, пп.4, п.2 статьи 36 Налогового кодекса. Но, по сути, обязанность уведомления не связана с обязательными денежными платежами в бюджет, что, в первую очередь, характерно для налогообложения.

Именно поэтому законодатель включил статью 460-1 в главу об административных правонарушениях, посягающих на установленный порядок управления (глава 27), а не в главу об административных правонарушениях в сфере налогообложения (глава 16).

Таким образом, и с формальной точки зрения (закрепление рассматриваемых составов с учетом их объекта в конкретной главе КоАП), и с содержательной точки зрения (невозможность отнесения анализируемых обязанностей по своей природе к налоговым обязательствам), правонарушения, предусмотренные статьями 460-1 и 460-2 КоАП, не могут относиться к правонарушениям в сфере налогообложения. И, соответственно, к ним не могут применяться сроки давности привлечения к административной ответственности, характерные для налоговых правонарушений.

Поскольку достаточно очевидные вещи вызывают проблемы в правоприменительной практике, имеет смысл сделать корректировку в законодательстве. Концептуально, обязанности, за нарушение которых предусмотрена административная ответственность по статьям 460-1, 460-2 КоАП, должны быть выведены из Налогового кодекса. Либо следует ставить вопрос о необходимости разъяснения этого вопроса в соответствующем Нормативном постановлении Верховного Суда Республики Казахстан.

3.2. Множественность административных правонарушений (ст.58 КоАП)

Вопросы множественности административных правонарушений и различных ее проявлений являются очень дискуссионными в административно-правовой литературе. До сих пор присутствует концептуальная неопределенность в этих вопросах¹⁴. Во многих случаях применяются подходы, принятые в уголовном праве, хотя особенности административных правонарушений, выражающиеся в их массовости, разнообъектности, последствиях предполагают собственное решение проблем множественности.

В анализируемых статьях основной проблемой является идентификация их в качестве отдельных, самостоятельных правонарушений или разных эпизодов одного правонарушения. Решение проблемы может зависеть от различных обстоятельств: времени, кратности, способа обнаружения и фиксации правонарушения и т.д.

В идеальной ситуации, а именно, когда речь идет о единичном случае нарушения порядка представления сведений (статья 460-1 КоАП) и нарушения порядка публикации (статья 460-2 КоАП), такие нарушения будут рассматриваться как простые без признаков какой-либо множественности.

В том случае, когда речь идет о нескольких правонарушениях, с одной стороны, каждый факт нарушений, предусмотренных статьями 460-1 и 460-2 КоАП, является самостоятельным и окончательным правонарушением, не требует связки с другими и, соответственно, подлежит наказанию. В таком случае говорят о т.н. тождественных правонарушениях, то есть обладающих признаками одного и того же состава. Но с другой стороны, подобный подход был бы применим в случае отдельного выявления и фиксирования нарушений.

В ситуации, когда нарушения совершаются неоднократно, в разное время, но обнаруживаются одним лицом в результате одной проверки, анализа или иных действий, логически направленных на проверку определенного периода, тогда, во всяком случае, в доктрине административного права, считается, что административная ответственность должна наступать за одно правонарушение. Такой подход обнаруживается еще в литературе советского периода. При признании противоречивой практики (с доминированием подхода, что за тождественные проступки, совершенные до составления протокола об административном правонарушении наступает ответственность как за одно правонарушение), указывалось, что если проступки совершены в одном районе (городе), до составления протокола о первом из них – о всем содеянном целесообразно составить один протокол, за несколько проступков вынести одно взыскание¹⁵.

¹⁴ См., об этом, например: Ахтанина Н.А. Концептуальная неопределенность института множественности административных правонарушений в российском законодательстве // Актуальные проблемы административного права и процесса. 2019. № 3. С.15-18.

¹⁵ Бахрах Д.Н. Административная ответственность граждан в СССР. Учеб.пособие. – Свердловск: Изд-во Урал. ун-та, 1989. С.89.

Практика деятельности самих органов государственных доходов подтверждает такой подход. При проведении налоговых проверок, тождественные нарушения, выявленные за разные периоды в пределах срока проверки, не оформляются в самостоятельные правонарушения, а охватываются одним составом, например, занижение сумм налогов и других обязательных платежей в бюджет.

Таким образом, вопрос квалификации нескольких правонарушений зависит от различных обстоятельств. Учитывая, что многие вопросы множественности разъясняются в доктрине, основанной на правоприменительной практике, не имеет смысла закреплять соответствующие положения в КоАП. Более адекватной реакцией выглядит их разъяснение в Нормативном постановлении Верховного Суда Республики Казахстан.

3.3. Порядок возбуждения дела об административном правонарушении (статья 802 КоАП)

КоАП различает поводы и основания для возбуждения дела об административном правонарушении и перечисляет их в статье 802.

Основанием для возбуждения дела об административном правонарушении является наличие достаточных данных, указывающих на признаки административного правонарушения при отсутствии обстоятельств, исключающих производство по делу, предусмотренных статьей 741 КоАП.

Применительно к анализируемым статьям *поводами* для возбуждения дел об административном правонарушении могут являться:

- непосредственное обнаружение уполномоченным должностным лицом факта совершения административного правонарушения с учетом положений части третьей статьи 802 КоАП;
- материалы, поступившие из правоохранительных органов, а также других государственных органов, органов местного самоуправления;
- сообщения или заявления физических и юридических лиц, а также сообщения в средствах массовой информации.

Два последних остаются за пределами настоящего анализа. Несмотря на гипотетическую возможность их применения, наиболее актуальным является анализ непосредственного обнаружения уполномоченным должностным лицом факта совершения административного правонарушения

Непосредственное обнаружение является достаточно распространенным поводом для возбуждения дела. Ярким примером являются действия сотрудников полиции при охране общественного порядка.

В случае, когда речь идет о непосредственном обнаружении в процессе деятельности контрольно-надзорных органов, не являющихся правоохранительными, возбуждение дела - по общему правилу - связывается с результатами проверки, проводимой в соответствии с Предпринимательским кодексом Республики Казахстан от 29 октября 2015 г. (ч.3 статьи 802 КоАП). Это относится и к проверкам, осуществляемым органами государственных доходов (далее – «налоговым проверкам»). Следует учитывать, что вопросы налоговых проверок регулируются не только Предпринимательским кодексом, но Налоговым кодексом.

Несмотря на то, что действия субъектов, предусмотренные статьями 460-1, 460-2 КоАП, не относятся к предпринимательству, а сами субъекты ответственности, чаще всего, не являются субъектами предпринимательства, они рассматриваются в качестве субъектов контроля и надзора (п.1 статьи 132 Предпринимательского кодекса), а контроль осуществляемый органами государственных доходов является государственным контролем (п.1 статьи 69 Налогового кодекса). Соответственно, к таким действиям применимы положения и Предпринимательского, и Налогового кодексов. Так же как применим подход, закрепленный в КоАП, что непосредственное обнаружение правонарушения контрольно-надзорным органом без связи с результатами проверки не может служить поводом для возбуждения дела об административном правонарушении.

Следует отметить, что в соответствии с п.2 статьи 69 Налогового кодекса налоговая проверка является одной из форм налогового контроля. Иные формы включают в себя налоговое обследование, камеральный контроль, налоговый мониторинг и др. Но дело об административном правонарушении может возбуждаться только по результатам проверки. Хотя само нарушение может обнаруживаться при приеме налоговых форм или осуществлении камерального контроля.

Таким образом, проведение налоговой проверки является обязательным основанием для возбуждения дела об административном правонарушении тогда, когда речь идет о непосредственном обнаружении правонарушения контрольно-надзорным органом (за исключением случаев, оговоренных в законодательстве и не относящихся к анализируемой ситуации).

Следует вспомнить, что обязанности, предусмотренные статьями 460-1, 460-2 КоАП, не являются, по сути, налоговыми. Поэтому будет логичным признать, что в случае их нарушения, должны применяться другие подходы в части обнаружения и фиксирования состава. Соответственно, требуется разработка и закрепление отдельной процедуры обнаружения и фиксирования правонарушения с корреспондирующими изменениями в статье 802 КоАП.

3.4. Порядок прекращения производства об административном правонарушении (ст.ст. 741, 742, 809 КоАП)

Обстоятельства, исключающие производство по делу об административном правонарушении, перечислены в статье 741 КоАП. Кроме того, в КоАП указаны обстоятельства, исключающие административную ответственность (глава 5) и обстоятельства, позволяющие не привлекать к административной ответственности (статья 742).

Обращение к положениям об этих обстоятельствах возможно на разных стадиях производства по делам об административных правонарушениях.

В свете настоящего анализа представляется важным анализ вопросов прекращения производства по делу об административном правонарушении в связи с отсутствием события правонарушения (пп.1 ч.1 статьи 741 КоАП) и истечением сроков давности привлечения к административной ответственности (пп.5 ч.1 статья 741 КоАП).

а) Отсутствие события правонарушения

Определение наличия события правонарушения является очень сложным процессом, связанным с анализом конкретных составов, обстоятельств дела, правовых возможностей

участников производства по делам об административных правонарушениях и многих других вопросов.

В составах, предусмотренных статьями 460-1, 460-2 КоАП, имеются различные подходы в части определения события правонарушения в том случае, когда лицо, в отношении которого ведется производство, исправило допущенные нарушения.

Так уведомление или представление сведений, указанных в ч.1 статьи 460-1 КоАП с нарушением сроков, такие как исправление ситуации с публикацией, распространением или размещением материалов, указанных в ч. 1 статьи 460-2 КоАП, не влияет на признание наличия события правонарушения. Несоблюдение установленных законом конкретных сроков и требований к публикации не исключает при последующем исправлении привлечения к административной ответственности (при надлежащем фиксировании и оформлении).

Другая ситуация складывается в случае представления недостоверных или заведомо ложных сведений, особенно, когда речь идет о недостоверных сведениях (ч.2 статьи 461).

Если подобные нарушения выявляются в результате проведения камерального контроля (именно при проведении этой формы чаще всего возможно выявление нарушений, хотя, как было сказано ранее, оно может быть выявлено и при принятии налоговых форм), то следует иметь в виду, что в соответствии с п.9 статьи 94 Налогового кодекса, целью камерального контроля является *предоставление налогоплательщику права самостоятельного устранения нарушений, выявленных налоговыми органами по результатам камерального контроля*. По смыслу данной статьи даже при обнаружении нарушения субъекту предоставляется возможность самостоятельного его исправления, без инициирования процедур привлечения к ответственности.

Примерно такое же понимание содержится в статье 211 Налогового кодекса, регулирующей вопросы внесения изменений в налоговую отчетность. В соответствии с п.3 этой статьи, при представлении дополнительной и (или) дополнительной по уведомлению налоговой отчетности выявленные налогоплательщиком (налоговым агентом) или налоговым органом по результатам камерального контроля суммы налогов, платежей подлежат внесению в бюджет без привлечения налогоплательщика (налогового агента) к ответственности, установленной законами Республики Казахстан. Примечательно, что даже если речь идет об отчетности, связанной с платежами в бюджет, закон говорит, что в случае внесения изменений в отчетность, налогоплательщик не должен привлекаться к ответственности.

Таким образом, по смыслу законодательства, факт исправления сведений и принятие этого исправления государственным органом, исключает возможность привлечения к административной ответственности.

Кроме того, если речь идет о камеральном контроле, то существуют определенные процедуры, которые должны быть выполнены до возбуждения дела об административном правонарушении: вынесение решения о признании уведомления об устранении нарушений, выявленных налоговыми органами по результатам камерального контроля, не исполненным, обжалование решения и т.д. (глава 10 Налогового кодекса).

Что касается законодательства об административных правонарушениях, то по смыслу части 2 статьи 460-1 КоАП сведения действительно могут являться недостоверными на момент проведения анализа. Но если юридическому лицу была предоставлена

возможность сделать исправления до составления протокола об административном правонарушении, то нет оснований составлять протокол, так как сведения уже следует считать достоверными. Это исключает возможность возбуждения дела об административном правонарушении из-за отсутствия события правонарушения (пп. 1 п.1 статьи 741 КоАП).

Такой вывод объясняется природой данного правонарушения. В результате дозволенных законом процедур, а именно, внесения исправлений, ранее предоставленная информация перестает быть недостоверной и, соответственно, отпадают основания для квалификации действий лица, направившего сведения и, позже, исправления, в качестве правонарушения. Заметим, что не во всех случаях административных правонарушений такое возможно, например, переход улицы в неустановленном месте или превышение скорости не могут быть «исправлены».

Иная ситуация может сложиться в случае проведения налоговой проверки или запрета предоставления дополнительной отчетности (исправления сведений).

При этом отсутствие признаков, указывающих на событие правонарушения позволяет не начинать производство по делу об административном правонарушении в силу пп.5 ч.1 статьи 741 КоАП. Если производство было все-таки возбуждено (то есть событие презюмируется), то вопрос о наличии или отсутствии события правонарушения, по нашему мнению, чаще всего будет решаться в процессе рассмотрения дела об административном правонарушении. Это объясняется особенностями производства по делу об административном правонарушении, в котором составление протокола завершает итоги административного расследования и или просто заменяет его и - по сути - фиксирует обвинительную позицию государственного органа. Вместе с тем нельзя исключать того, что до передачи дела на рассмотрение уполномоченный орган не ревизует свое мнение о наличии события правонарушения. К примеру, он может получить дополнительную информацию, которая будет доказывать отсутствие события правонарушения и отпадет необходимость направления протокола для дальнейшего рассмотрения дела.

б) Истечение сроков давности привлечения к административной ответственности

Истечение сроков давности привлечения к административной ответственности является безусловным основанием для прекращения производства по делу об административном правонарушении.

Это прекращение должно быть произведено на любой стадии производства по делу об административном правонарушении.

Более того, в соответствии с п.1 статьи 741 КоАП, в случае истечения срока давности дело не может быть начато. То есть речь идет о невозможности возбуждения дела, если истек срок давности. Поэтому в случае, если факт истечения срока давности обнаруживается до или в момент составления протокола об административном правонарушении, то, по нашему мнению, протокол вообще не должен оформляться. И нет необходимости в вынесении процессуального документа.

Если же вопрос о применении срока давности возник на первой стадии (возбуждение дела, административное расследование), то есть до направления протокола для рассмотрения дела и непосредственного рассмотрения дела, то решение этого вопроса должно происходить на этой же стадии. В отличие от такого основания как отсутствие события правонарушения, установление срока давности в большинстве случаев не представляет

большой сложности, является формальным актом и позволяет без проблем применить статью 809 КоАП, говорящую о том, что при наличии хотя бы одного из обстоятельств, предусмотренных статьями 741 и 742 КоАП, должностное лицо, в производстве которого находится дело, выносит постановление о прекращении производства по делу об административном правонарушении. Причем срок давности может истечь в процессе возбуждения дела и административного расследования. Кроме того, на истечение срока давности может быть обращено внимание как самим государственным органом, так и лицом, в отношении которого ведется производство до направления протокола для рассмотрения дела с вынесением процессуального решения. В КоАП имеются общие положения, обязывающие уполномоченный орган (должностное лицо) разрешать ходатайства. В соответствии с ч.1 статьи 740, ч.1 статьи 744 лица, участвующие в производстве, вправе заявлять ходатайства на любой стадии, а ходатайства подлежат немедленному рассмотрению. Учитывая, что вопрос о применении срока давности представляется принципиально важным для дальнейшего производства по делу, то, конечно, такое ходатайство должно быть рассмотрено и разрешено по существу как можно скорее. К этому обязывает статья 741 КоАП.

Что касается, рассмотрения вопросов о сроке давности в уполномоченном органе, то в КоАП не предусмотрены специальные положения о возможности прекращения производства по делу на стадии подготовки к рассмотрению дела должностным лицом (в отличие от суда, который в процессе подготовки выясняет, имеются ли обстоятельства, исключающие производство по делу, а также обстоятельства, позволяющие не привлекать лицо к административной ответственности – см. пп. 4 статьи 829-6 КоАП. Хотя соответствующее процессуальное решение и в этом случае не предусмотрено). Однако, это не освобождает должностное лицо от обязанности прекратить производство по следующим причинам.

Во-первых, имеется общая статья 741 КоАП, предписывающая прекратить дело на любой стадии. Указание или неуказание такой возможности на конкретной стадии вторично по отношению к этому положению. В противном случае смысл статьи 741 КоАП теряется.

Во-вторых, по сути, в случае рассмотрения дела органом государственных доходов, дело находится в одном органе. Для юридического лица, в отношении которого ведется производство, не так важна внутренняя структура государственного органа. Производство по делу, и в случае его нахождения у должностного лица, составившего протокол, и в случае передачи его должностному лицу, уполномоченному его рассматривать, находится в одной государственной структуре.

В-третьих, если производство может быть прекращено до передачи дела на рассмотрение (статья 809 КоАП), то тем более оно может быть прекращено на стадии подготовки к рассмотрению. Одно из предназначений этой стадии состоит в принципиальном определении возможности рассмотрения дела.

Если вопрос со сроками давности «дошел» до стадии рассмотрения дела уполномоченным органом, то он может быть рассмотрен как по инициативе самого уполномоченного органа, так и по инициативе лица, в отношении которого ведется производство.

В случае если имеются основания для применения срока давности, то должностное лицо должно прекратить рассмотрение дела по существу и вынести постановление о прекращении производства по делу (пп.2 ч.1 статьи 822 КоАП). Какое-либо другое решение (игнорирование срока давности, перенос этого решения на более позднее время) не соответствует закону.

Отдельного внимания заслуживает такое обстоятельство, позволяющее не привлекать к административной ответственности, как малозначительность (статьи 64-1, 742 КоАП). Малозначительность является нереабилитирующим основанием и ее применение означает доказанность в совершении административного правонарушения. К малозначительности нельзя прибегать в том случае, когда имеются веские основания для применения обстоятельств, исключающих производство по делу об административном правонарушении, предусмотренных статьей 741 КоАП.

Таким образом, анализ положений о порядке прекращения производства об административном правонарушении при применении статей 460-1, 460-2 КоАП обнаруживает серьезные процессуальные пробелы, которые на сегодняшний день могут быть заполнены в результате применения принципов права и процесса, аналогии права и закона, доктринальных разработок. Концептуально требуется внесение поправок в КоАП с целью формирования большей определенности в вопросах прекращения производства по делам об административных правонарушениях либо разъяснение соответствующих положений в Нормативном постановлении Верховного Суда Республики Казахстан.

3.5. Размер и виды административных санкций (ст.ст. 460-1, 460-2 КоАП)

Основная проблема связана с административными санкциями в статье 460-1 КоАП. В ч.1 статьи 460-2 КоАП предусмотрена самая мягкая мера административного взыскания – предупреждение, а в ч.2 – сравнительно небольшой штраф.

Санкции по статье 460-1 КоАП в отношении некоммерческих организаций составляют:

- а) штраф в размере 100 месячных расчетных показателей (МРП) – часть 1;
- б) штраф в размере 200 МРП с приостановлением деятельности – часть 2;
- в) штраф в размере 250 МРП с запрещением деятельности – часть 3.

Одними из основных принципов правовой ответственности, которые, к сожалению, не нашли отражения в КоАП, но считаются общепризнанными в правовой доктрине, являются принципы справедливости, целесообразности и соразмерности.

В КоАП только в ч.2 статьи 55 говорится, что административное взыскание должно быть справедливым, соответствующим характеру правонарушения, обстоятельствам его совершения, личности правонарушителя. Но в данном контексте говорится о справедливости при наложении конкретной меры взыскания за конкретное правонарушение.

Несмотря на отсутствие нормативного закрепления этих принципов, очевидно, что они должны учитываться при формировании как составов административного правонарушений, так и санкций за них. То есть криминализация деяния должна иметь определенную цель. Наказание должно соответствовать характеру и степени общественной опасности, последствиям правонарушения.

Вопросы криминализации действий, предусмотренных статьями 460-1, 460-2 КоАП остаются за рамками настоящего анализа. Что касается санкций, установленных различными частями статьи 460-1 КоАП, то очевидно, что они несправедливы и несоразмерны.

В ч.1 говорится о неуведомлении, непредставлении или несвоевременном представлении государственным органам определенных сведений. Речь, по сути, идет о нарушении отчетной дисциплины, которое не представляет серьезной общественной опасности, не

влечет никаких последствий и не сопряжено с другими негативными обстоятельствами. При таких условиях штраф в размере 100 МРП является, очевидно, непропорциональным. Более адекватным было бы применение предупреждения за впервые совершенное нарушение.

В ч.2 за представление недостоверных или заведомо ложных сведений к штрафу в размере 200 МРП добавляется приостановление деятельности. Причем санкции безальтернативные. Вызывает возражение, что одна и та же санкция действует как в случае умышленного правонарушения (предоставление заведомо ложных сведений), так и неосторожного (предоставление недостоверных сведений), что очевидно, несправедливо. Так же как в случае с ч.1, солидный для некоммерческой организации штраф накладывается за незначительное правонарушение: упущения в содержании предоставленной отчетности. При этом опять имеет смысл упомянуть низкий уровень общественной опасности, отсутствие последствий или других негативных обстоятельств.

Но еще более сомнительной выглядит возможность приостановления деятельности за такого рода правонарушения. Нет сомнений, что применение одной из самых жестких мер административного взыскания непропорционально в данном случае.

Часть третья, предусматривающая ответственность за повторность еще сильнее ужесточает наказание: штраф в размере 250 МРП и запрещение деятельности. И снова санкции безальтернативные. При этом запрещение деятельности означает ликвидацию юридического лица, допустившего повторные нарушения, не представляющие большой общественной опасности (которые к тому же могут быть совершены как умышленно, так и неумышленно). Подобная санкция (запрещение деятельности) чрезмерно репрессивна, несправедлива и непропорциональна.

Таким образом, санкции за правонарушения, предусмотренные статьей 460-1 КоАП должны быть пересмотрены в сторону смягчения посредством снижения размеров штрафов, исключения приостановления и запрещения деятельности и (или) введения альтернативных санкций и, в первую очередь, предупреждения.

3.6. Длющиеся административные правонарушения (ст.62 КоАП)

В соответствии с Примечанием к статье 62 КоАП, длющимся признается правонарушение, которое характеризуется непрерывным осуществлением единого состава определенного деяния, предусмотренного статьей Особенной части раздела 2 КоАП, и не завершено к моменту его обнаружения.

Правонарушения, предусмотренные ч.2 статьи 460-1 КоАП и ч.1 статьи 460-2 КоАП, по нашему мнению, очевидно, не относятся к числу длющихся, поскольку представляют собой простые действия, не обладающие признаками непрерывности и продолжительности, и являются завершенными к моменту их обнаружения (то есть данные предоставлены, материалы распространены).

Более сложная ситуация складывается в случае с ч.1 статьи 460-1 КоАП. С одной стороны, юридическим лицом не выполнена обязанность по уведомлению и, соответственно, можно считать, что правонарушение продолжается. С другой стороны, после истечения срока, обязанность предоставления информации прекращается и правонарушение можно считать завершенным. Следует заметить, что во многих других случаях, неисполнение обязанности в установленный срок, не освобождает от исполнения обязанностей и появляются другие обстоятельства, влияющие на признание или непризнание

правонарушения в качестве длящегося (произвести регистрацию, уплатить обязательные платежи и т.д.).

По данному вопросу существует давняя и серьезная дискуссия в административно-деликтном праве¹⁶. Однако, административная и судебная практика показывают, что невыполнение обязанности, предусмотренной нормативным правовым актом в том случае, когда установлен срок выполнения этой обязанности, не признается длящимся правонарушением. В п.15 Нормативного постановления Верховного суда Республики Казахстан от 22 декабря 2016 года. «О некоторых вопросах применения судами норм общей части Кодекса Республики Казахстан об административных правонарушениях» указано, что сроки давности наложения административного взыскания за совершение административных правонарушений в области налогообложения предусмотрены частью второй статьи 62 КоАП. Не допускается исчисление срока давности наложения административного взыскания за такие правонарушения в соответствии с частью третьей статьи 62 КоАП. Таким образом, различные (налоговые) правонарушения, связанные с невыполнением обязанностей к установленному сроку, по мнению высшей судебной инстанции, исключаются из числа длящихся.

Сами органы государственных доходов придерживаются подобного подхода в случае с правонарушениями в сфере налогообложения.

Определение более четких критериев длящегося правонарушения давно назревает. Вероятнее всего это следует сделать в Нормативном постановлении Верховного Суда.

3.7. Недостоверные сведения (ч.2 ст.460-1 КоАП)

Одним из важнейших принципов международного права является принцип юридической (правовой) определенности и предсказуемости, согласно которому любой нормативный правовой акт может являться источником права только в том случае, если носит определенный характер, а используемые правовые понятия ясны, точны и позволяют легко отличать правомерное поведение от противоправного.

Особенно это важно, когда речь идет о привлечении лица к уголовной или административной ответственности.

Вообще следование принципу правовой определенности и предсказуемости позволяет с точки зрения возможности и разумности ограничивать дискреционные полномочия публичной власти и гарантирует соблюдение прав лица, привлекаемого к юридической ответственности.

Определенность правовой нормы должна обеспечиваться определенными требованиями к законодательной технике; в частности, язык закона должен быть ясным, исключать неоднозначность и тем более коллизионность в процессе правоприменения. К минимуму должна быть сведена также возможность субъективной оценки истинного содержания нормы, допускающей ее двойственное толкование¹⁷.

В ч.2 статьи 460-1 КоАП используется понятие «недостоверные сведения».

¹⁶ См., например, Панов А.Б. Административная ответственность юридических лиц: монография. – М.: Норма : ИНФРА-М, 2014. С. 81-108.

¹⁷ См. Троицкий С.В. Принцип правовой определенности как дефект нормотворчества, выявленный Конституционным Судом Российской Федерации: Вестник МИЭП. 2017. №2 (27). С.55-62

Словари русского языка определяют «недостоверные сведения» как не обладающие достоверностью, вызывающие сомнения в своей достоверности, не соответствующие действительности, иными словами, неправильные, искаженные¹⁸.

Нужно отметить, что это понятие используется и в уголовном законодательстве Республики Казахстан, и в законодательстве об административных правонарушениях. Причем и в том, и в другом случае используется еще один термин - **«заведомо ложные сведения»**.

Очевидно, что эти понятия нельзя считать тождественными. Заведомо ложные - это те сведения, что изначально не соответствовали действительности, при этом самому лицу, предоставляющему их, это было известно. Это лицо могло само их предоставить или поручить это сделать другому лицу. А вот заведомо недостоверные – это те сведения, которые отчасти могли соответствовать действительности, которые представлены не полностью (хотя в законодательстве в этом случае используется еще одно понятие - «неполные сведения»), это может быть умышленное умалчивание относительно тех или иных фактов или обстоятельств, или это сведения, соответствовавшие ранее действительности, однако вследствие тех или иных обстоятельств утратившие свою достоверность.

Наконец, в законодательстве об административных правонарушениях используется понятие недостоверных сведений без признака заведомости, предоставление которых может явиться основанием для привлечения физического или юридического лица к административной ответственности, и тогда очевидно, что данное правонарушение относится к совершенным по неосторожности.

И в таком случае применение этого понятия в ч.2 статьи 460-1 КоАП, правонарушение в которой характеризуется формальным составом, создает проблемы с точки зрения соблюдения принципа правовой определенности.

Это связано с тем, что здесь не содержится четкой дифференциации «недостоверности» сведений между их предоставлением, с одной стороны, при предвидении возможности наступления вредных последствий предоставления таких сведений, но без достаточных к тому оснований с легкомысленным расчетом на их предотвращение, либо при отсутствии такого предвидения, хотя при должной внимательности и предусмотрительности это можно было предвидеть, и, с другой стороны, возможной ошибкой, неправильным пониманием или неправильным заполнением форм отчетности о финансировании из иностранных источников.

Как уже отмечалось, в Уголовном кодексе РК, в основном, используются два понятия: **«заведомо недостоверные сведения»** и **«заведомо ложные сведения»**.

Анализ их закрепления в уголовном законодательстве показывает, что в основном это касается уголовных правонарушений в сфере экономической деятельности (глава 8 УК РК: ст.ст. 219 «Незаконное получение кредита или нецелевое использование бюджетного кредита», 224 «Нарушение эмитентом порядка выпуска эмиссионных ценных бумаг», 225 «Непредоставление информации либо представление заведомо ложных сведений должностным лицом эмитента ценных бумаг», 227 «Представление заведомо ложных

¹⁸ См., например: Словарь русского языка: В 4-х т. / РАН, Ин-т лингвистич. исследований; Под ред. А. П. Евгеньевой. — 4-е изд., стер. — М.: Рус. яз.; Полиграфресурсы, 1999; (электронная версия)

сведений профессиональными участниками рынка ценных бумаг», 249 «Рейдерство»). Причем все эти уголовные правонарушения с материальным составом.

В этой же главе находятся статьи 226 «Внесение в реестр держателей ценных бумаг заведомо ложных сведений» и 242 «Представление заведомо ложных сведений о банковских операциях», в которых указаны и формальный, и материальный составы уголовных правонарушений.

Выделяются в этом отношении уголовные правонарушения в статьях 234 «Экономическая контрабанда» и 286 «Контрабанда изъятых из обращения предметов или предметов, обращение которых ограничено», где указано и предоставление **заведомо недостоверных сведений**, и недействительных документов, поддельных и (или) содержащих **заведомо недостоверные (ложные) сведения**. Это создает некоторую путаницу в понятиях, потому что в других статьях Уголовного кодекса понятия «заведомо недостоверных» и «заведомо ложных» сведений используются как самостоятельные. Здесь составы правонарушений тоже и формальные, и материальные.

В статье 369 «Служебный подлог», относящейся к коррупционным и иным уголовным правонарушениям против интересов государственной службы и государственного управления, уголовная ответственность связана с внесением в официальные документы заведомо ложных сведений.

В статьях 241 «Нарушение законодательства Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности» и 274 «Распространение заведомо ложной информации» используется понятие **«заведомо ложная информация»**.

И, наконец, в статье 224 «Нарушение эмитентом порядка выпуска эмиссионных ценных бумаг» используется понятие **«заведомо недостоверный отчет»**, которое тоже имеет отношение к предоставлению какой-либо информации или сведений, при нарушении порядка предоставления которых или требований к ним может наступить уголовная ответственность.

Таким образом, в уголовном законодательстве все правонарушения, где уголовная ответственность связана с предоставлением недостоверных или ложных сведений, характеризуются признаком заведомости, то есть субъективная сторона таких правонарушений – прямой умысел. И состав таких правонарушений – материальный.

В отличие от Уголовного кодекса РК, где, в основном, используется два понятия **«заведомо ложные сведения»** и **«заведомо недостоверные сведения»**, и в отдельных случаях **«заведомо ложная информация»** и **«заведомо недостоверный отчет»**, в КоАП РК таких используемых понятий значительно больше, что создает еще *большие* проблемы с точки зрения соблюдения принципа правовой определенности.

Так в КоАП используются понятия **«заведомо ложные сведения»**, **«заведомо ложная информация»**, **«заведомо недостоверные сведения»**, **«недостоверные сведения»**, **«недостоверная информация»**, **«неполные сведения»**, **«неполная информация»**, **«недостоверная отчетность»**, **«неполная отчетность»** и даже **«неточная информация»** и **«вводящая в заблуждение информация»**.

Административная ответственность за предоставление заведомо ложных сведений или информации, недостоверных или заведомо недостоверных сведений или информации,

недостовойной отчетности, неполных сведений, информации или отчетности предусмотрена в различных главах и статьях КоАП РК.

Такая административная ответственность предусмотрена:

- в Главе 10 «Административные правонарушения, посягающие на права личности» (ст.ст. 73-3 «Клевета», 78 «Отказ в предоставлении физическому лицу информации», 91 «Нарушение законодательства Республики Казахстан о пенсионном обеспечении, а также неисполнение обязанностей по выплате государственных пособий»);
- в Главе 11 «Административные правонарушения, посягающие на избирательные права (право на участие в республиканском референдуме)» (ст.104 «Распространение заведомо ложных сведений о кандидатах, политических партиях»);
- в Главе 14 «Административные правонарушения в области предпринимательской деятельности» (ст.ст. 162 «Невыполнение предписания антимонопольного органа. Нарушение обязательств по предоставлению информации и создание препятствий доступу в помещения и на территорию», 166 «Нарушение обязанностей субъектом общественно значимого рынка недостоверной и (или) неполной информации в уполномоченный орган», 170 «Нарушение требований законодательства Республики Казахстан о газе и газоснабжении», 172 «Нарушение законодательства Республики Казахстан об электроэнергетике», 187 «Нарушение законодательства Республики Казахстан о туристской деятельности»);
- в Главе 15 «Административные правонарушения в области торговли и финансов» (ст.ст. 211-1 «Нарушение требований законодательства Республики Казахстан о коллекторской деятельности», 217 «Нарушение агентами валютного контроля порядка представления отчетов по валютным операциям клиентов», 218 «Нарушение порядка представления отчетов для целей мониторинга источников спроса и предложения на внутреннем валютном рынке Республики Казахстан или отчетов о деятельности по организации обменных операций с наличной иностранной валютой», 233 «Получение либо использование кредита, займа с нарушением законодательства Республики Казахстан», 239 «Нарушение законодательства Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности», 243 «Нарушение филиалами (представительствами) иностранных нефинансовых организаций порядка представления отчетов для целей мониторинга валютных операций», 244 «Нарушение порядка получения учетного номера для валютного договора или счета в иностранном банке и представления по ним информации, документов и отчетов», 249 «Предоставление аудируемым субъектом несвоевременной, недостоверной или неполной информации аудиторской организации», 256 «Нарушение профессиональным участником рынка ценных бумаг и иными лицами требований по предоставлению отчетности, информации, сведений», 262 «Нарушение требований, установленных законодательством Республики Казахстан о рынке ценных бумаг и об акционерных обществах», 265 «Нарушение требований Закона Республики Казахстан «Об инвестиционных и венчурных фондах», 268 «Нарушение законодательства Республики Казахстан о товарных биржах»);
- в Главе 16 «Административные правонарушения в области налогообложения» (ст.ст. 272 «Непредставление налоговой отчетности, документов, необходимых для определения финансовой прибыли контролируемой иностранной компании, а также представление неполных, недостоверных сведений в налоговой отчетности», 273 «Непредставление, отказ в представлении отчетности по мониторингу сделок, отчетности по трансфертному ценообразованию, документов, необходимых для осуществления контроля при трансфертном ценообразовании», 285 «Неисполнение банками и организациями, осуществляющими отдельные виды банковских операций, обязанностей, установленных налоговым законодательством Республики Казахстан», 285-1 «Неисполнение кастодианами, брокерами и (или) дилерами, обладающими правом ведения счетов клиентов в качестве номинальных держателей ценных бумаг,

- управляющими инвестиционным портфелем, страховыми организациями, коллекторскими агентствами обязанностей, установленных налоговым законодательством Республики Казахстан», 286 «Представление заведомо ложных сведений о банковских операциях»);
- в Главе 18 «Административные правонарушения в области промышленности, использования тепловой, электрической и атомной энергии» (ст.299 «Нарушение законодательства Республики Казахстан при проведении аттестуемых видов работ в области промышленной безопасности и безопасности плотин, эксплуатации подпорных гидротехнических сооружений»);
 - в Главе 20 «Административные правонарушения в сферах архитектурной, градостроительной, строительной деятельности и жилищных отношений (ст.320 «Нарушение требований законодательного акта Республики Казахстан о долевом участии в жилищном строительстве и жилищного законодательства Республики Казахстан»);
 - в Главе 21 «Административные правонарушения в области охраны окружающей среды, использования природных ресурсов» (ст.397 «Нарушение законодательства об экологическом аудите»);
 - в Главе 22 «Административные правонарушения в области защиты и карантина растений, зернового рынка и хранения зерна, хлопковой отрасли, семеноводства и государственного ветеринарно-санитарного контроля и надзора, племенного животноводства, производства органической продукции, а также реализации механизмов стабилизации цен на социально значимые продовольственные товары (ст.404 «Нарушение законодательства Республики Казахстан о развитии хлопковой отрасли»);
 - в Главе 24 «Административные правонарушения, посягающие на общественную безопасность и здоровье населения» (ст.432 «Предоставление заведомо ложных сведений и информации при получении разрешительных документов на занятие медицинской, фармацевтической деятельности»);
 - в Главе 25 «Административные правонарушения, посягающие на общественный порядок и нравственность» (ст.439 «Заведомо ложная информация о факте коррупционного правонарушения»);
 - в Главе 26 «Административные правонарушения в области печати и информации» (ст.456-1 «Незаконное ограничение права на доступ к информации»);
 - в Главе 27 «Административные правонарушения, посягающие на установленный порядок управления» (ст.ст. 460-1 «Нарушение порядка представления сведений о получении денег и (или) иного имущества от иностранных государств, международных и иностранных организаций, иностранцев, лиц без гражданства или их расходовании», 464 «Нарушение норм лицензирования», 471 «Невыполнение местными исполнительными органами, иными уполномоченными органами и уполномоченными лицами обязанностей, установленных налоговым законодательством Республики Казахстан», 489-1 «Нарушение законодательства Республики Казахстан о некоммерческих организациях», 491 «Нарушение правил записи актов гражданского состояния», 495 «Представление заведомо ложных сведений в государственные органы Республики Казахстан при получении документов, удостоверяющих личность, либо при подаче заявления для получения разрешения на постоянное проживание в Республике Казахстан или о приеме в гражданство Республики Казахстан либо восстановлении в гражданстве Республики Казахстан»);
 - в Главе 30 «Административные правонарушения на транспорте, в дорожном хозяйстве» (ст.616 «Нарушение правил организации и проведения обязательного технического осмотра механических транспортных средств и прицепов к ним»);
 - в Главе 33 «Административные правонарушения, посягающие на институт государственной власти» (ст.670 «Неисполнение постановления и иного законного требования судебного исполнителя, судебного пристава»).

Как показывает анализ, в подавляющем большинстве статей КоАП, где предусмотрена административная ответственность за предоставление неполной, недостоверной или ложной информации, это связано с теми или иными формами отчетности физических и юридических лиц в государственные контрольно-надзорные органы.

Поэтому не очень понятно, почему при аналогичных признаках административных правонарушений, связанных с нарушением требований к отчетности в контрольно-надзорные органы, в разных статьях КоАП используются различные понятия?

Почему в одной статье используется понятие «сведения», а в другой - «информация»? Какую различную смысловую нагрузку несут эти понятия с точки зрения оснований привлечения к административной ответственности? Чем неполная или неточная информация отличается от недостоверной? Исходя из чего законодатель для одного и того же правонарушения в одной и той же части статьи, например, ч.2 статьи 460-1 КоАП предусмотрел как прямой умысел (предоставление **заведомо** ложной информации), так и неосторожность (предоставление недостоверных сведений без признака заведомости), причем с одинаковыми санкциями за правонарушение, совершенное умышленно или по неосторожности?

Ко всему этому добавляется и то, что субъектом правонарушения, указанного в ч.2 статьи 460-1 КоАП, могут быть и физические, и юридические лица. И, если для физического лица доказательства состава правонарушения включают необходимость доказывания вины в форме прямого умысла или неосторожности, то для юридического лица такая необходимость отсутствует, что, однако, не исключает установление состава административного правонарушения, особенно, когда признаком правонарушения является, например, заведомость.

Наконец, практически во всех статьях КоАП, касающихся административной ответственности за предоставление неполной, недостоверной или ложной информации, состав правонарушений – формальный.

Таким образом, по результатам анализа можно сделать несколько очевидных выводов:

- применение в Особенной части КоАП различных понятий при аналогичных признаках административных правонарушений, связанных с нарушением требований к отчетности в контрольно-надзорные органы, не соответствует принципу правовой определенности и требует пересмотра понятийного аппарата;
- в отношении правонарушений, связанных с отчетностью в контрольно-надзорные органы необходимо более четко определить, какие подобные правонарушения относятся к правонарушениям, совершенным с прямым умыслом, какие - по неосторожности, какие - с формальным составом, а какие – с материальным составом;
- необходимо разделить по санкциям такие правонарушения, совершенные с прямым умыслом и по неосторожности.

3.8. Субъективная сторона состава правонарушения, совершенного юридическим лицом (ч.2 ст.460-1 КоАП)

Наличие состава правонарушения является необходимым основанием всех видов административной ответственности.

Необходимо отметить, что субъектом правонарушения, указанного в статье 460-1 КоАП РК, являются и юридические лица, в том числе некоммерческие организации.

И хотя, согласно ч.1 статьи 25 КоАП РК «административным правонарушением признается противоправное, виновное (умышленное или неосторожное) действие либо бездействие физического лица или **противоправное действие, либо бездействие юридического лица**, за которое настоящим Кодексом предусмотрена административная ответственность», **противоправность действия или бездействия юридического лица по существу является следствием умышленных или неосторожных действий или бездействия его должностных лиц или работников.**

Таким образом, в любом случае установление состава административного правонарушения, совершенного юридическим лицом, непосредственно связано с установлением вины, как психического отношения лица к содеянному, которой у юридического лица быть не может, но которая должна устанавливаться для должностного лица или работника, в результате действий которого было совершено административное правонарушение.

В налоговом законодательстве Республики Казахстан нет таких специальных норм, но, например, в ч.4 статьи 110 Налогового кодекса Российской Федерации указано: «Вина организации в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц либо ее представителей, действия (бездействие) которых обусловили совершение данного налогового правонарушения».

Согласно ч.2 статьи 33 КоАП «...**юридические лица подлежат административной ответственности за административное правонарушение, если предусмотренное Особенной частью настоящего раздела деяние (действие либо бездействие) было совершено, санкционировано, одобрено** органом, лицом, осуществляющим функции управления юридическим лицом, или **работником ... юридического лица, выполняющим ... административно-хозяйственные функции**».

Таким образом, для привлечения юридического лица к административной ответственности необходимо либо доказать, что данное деяние было совершено, санкционировано или одобрено его органами управления, либо, если оно совершено работником, выполняющим административно-хозяйственные функции, доказать противоправность деяния юридического лица, вытекающую из вины данного работника, то есть состав правонарушения.

Согласно статье 766 КоАП РК «**по делу об административном правонарушении подлежат доказыванию: 1) событие и предусмотренные настоящим Кодексом признаки состава административного правонарушения...**».

Наконец, согласно ч.2 статьи 781 КоАП РК «обязанность доказывания наличия оснований административной ответственности и вины лежит на органе (должностном лице), уполномоченном осуществлять производство по делам об административных правонарушениях».

В ч.2 статьи 460-1 КоАП содержатся признаки правонарушения, совершенного с прямым умыслом (предоставление заведомо ложных сведений) или по неосторожности (предоставление недостоверных сведений).

Согласно статье 26 КоАП «административное правонарушение признается совершенным умышленно, если физическое лицо, его совершившее, сознавало противоправный характер своего действия (бездействия), предвидело его вредные последствия и желало

или сознательно допускало наступление этих последствий либо относилось к ним безразлично».

Согласно ст.27 КоАП РК «административное правонарушение признается совершенным по неосторожности, если физическое лицо, его совершившее, предвидело возможность наступления вредных последствий своего действия (бездействия), но без достаточных к тому оснований легкомысленно рассчитывало на их предотвращение либо не предвидело возможности наступления таких последствий, хотя при должной внимательности и предусмотрительности должно было и могло их предвидеть».

И хотя в обоих случаях речь идет только о физическом, а не юридическом, лице, это не исключает необходимости доказывания всех элементов состава административного правонарушения, поскольку КоАП не содержит никаких исключений в этом отношении.

Таким образом, даже, если вину юридического лица невозможно доказать по объективным причинам, применительно к ч.2 статьи 460-1 КоАП необходимо доказывать, что **не предоставление каких-то сведений, предоставление недостоверных или заведомо ложных сведений** были осуществлены для достижения какой-то **противоправной цели**.

Согласно пп.2) ч.1 статьи 741 КоАП РК недоказанность наличия состава правонарушения является бесспорным основанием для прекращения производства по делу об административном правонарушении.

Наконец, согласно пункта 3 Нормативного постановления Верховного суда Республики Казахстан от 22 декабря 2016 года №12 «О некоторых вопросах применения судами норм Общей части Кодекса Республики Казахстан об административных правонарушениях» «...3. При рассмотрении дел об административных правонарушениях **должен неукоснительно соблюдаться** закрепленный в КоАП статье 10 **принцип презумпции невиновности. Любые сомнения в виновности, включая сомнения, возникающие при применении законодательства об административных правонарушениях, должны толковаться и разрешаться в пользу лица, в отношении которого возбуждено дело об административном правонарушении**».

Следует предполагать, что это принцип применим и для юридического лица.

Согласно пункту 3 Нормативного постановления Верховного Суда Республики Казахстан от 6 октября 2017 года №7 «О некоторых вопросах применения судами норм Особенной части Кодекса Республики Казахстан об административных правонарушениях», «работники субъектов предпринимательства, осуществляющих деятельность, требующую специального разрешения, могут быть субъектами таких правонарушений только в случаях, если предусмотренное Особенной частью КоАП деяние не было санкционировано, одобрено, совершено органом, лицом, осуществляющим функции управления юридическим лицом, или работником индивидуального предпринимателя и юридического лица, выполняющим организационно-распорядительные или административно-хозяйственные функции. При этом, учитывая гражданско-правовые последствия для работодателя любых сделок и деликтов, совершенных работником при исполнении трудовых обязанностей, такое одобрение, санкционирование следует считать установленным на основании наличия трудовых отношений (в том числе при отсутствии надлежащего оформления трудовых отношений – по факту допуска к исполнению трудовых обязанностей), пока не доказано иное.

При рассмотрении судами дел об административных правонарушениях по статье 132 КоАП судам следует руководствоваться частью четвертой статьи 33 КоАП, в соответствии с которой **привлечение к административной ответственности индивидуальных предпринимателей и юридических лиц освобождает от административной ответственности за данное правонарушение работника индивидуального предпринимателя и юридического лица.** При совершении данного правонарушения физическим лицом-работником индивидуального предпринимателя или юридического лица привлечению к административной ответственности подлежит субъект предпринимательской деятельности – работодатель такого работника, к которому может быть применено предусмотренное санкцией части второй данной статьи административное взыскание в виде приостановления деятельности или отдельных видов деятельности.

В таком же порядке подлежат разрешению вопросы назначения взыскания по делам об административных правонарушениях, совершаемых работниками субъекта предпринимательства на рабочем месте при исполнении трудовых обязанностей, по статьям Особенной части КоАП, санкция которых предусматривает приостановление либо запрещение деятельности или отдельных видов деятельности, а равно приостановление действия или лишение лицензии на соответствующий вид деятельности».

И хотя некоммерческие организации не являются субъектами предпринимательства, тем не менее санкция ч.2 статьи 460-1 предусматривает приостановление деятельности и ликвидацию юридического лица.

Таким образом, как следует из КоАП и вышеприведенных нормативных постановлений Верховного Суда РК, привлечение к административной ответственности юридического лица, в том числе по ч.2 статьи 460-1 КоАП, и установление состава административного правонарушения неразрывно связано с действиями или бездействием должностных лиц или работников юридического лица при исполнении ими трудовых обязанностей. И даже, если эти должностные лица и работники не привлекаются к административной ответственности, потому что к ней привлекается юридическое лицо, установление состава административного правонарушения в действиях или бездействии юридического лица должно предполагать установление умысла или неосторожности в действиях или бездействии конкретных должностных лиц или работников.

И, как нам представляется, это требует более четкого разъяснения в соответствующих нормативных постановлениях Верховного Суда Республики Казахстан.

3.9. Юридическая неопределенность норм Кодекса Республики Казахстан об административных правонарушениях, затрагивающих деятельность некоммерческих организаций

3.9.1. Статьи 489, 489-1, 460-1 КоАП РК Кодекса Республики Казахстан об административных правонарушениях

Юридическая (правовая) определенность, как фундаментальный принцип, является необходимым инструментом при создании законов с прогнозируемым применением, исключаящих правовой произвол и широкую дискрецию государства. Особенно важно применять принцип юридической определенности в таких материальных отраслях права, как уголовное и административное. В тех отраслях, где последствия применения закона носят санкционный характер.

Казахстанский законодатель в рамках особенной части Кодекса об административных правонарушениях, предусмотрел 609 видов административных деликтов (правонарушений), которые в общей массе соответствуют принципу юридической определенности. Однако, примечательно, что деликтам, направленным на регуляцию деятельности некоммерческих организаций, не присуща юридическая определенность.

Рассмотрим конкретные примеры.

Ярким примером является Статья 489 КоАП РК *«Нарушение законодательства Республики Казахстан об общественных объединениях, а также руководство, участие в деятельности незарегистрированных в установленном законодательством Республики Казахстан порядке общественных, религиозных объединений, финансирование их деятельности»*.

Часть 1 статьи 489 КоАП РК. В части первой этой статьи предусмотрено, что совершение руководителями, членами общественного объединения либо общественным объединением действий, выходящих за пределы целей и задач, определенных уставами этих общественных объединений, влечет предупреждение или штраф на юридических лиц в размере ста месячных расчетных показателей.

Очевидно, что диспозиция части 1 статьи 489 КоАП РК имеет признаки, свидетельствующие об отсутствии юридической определенности, в частности:

а) Неоднозначность и противоречивость формулировки в отношении субъектов правонарушений.

Как видно, законодатель предусмотрел ответственность юридического лица (общественного объединения) за неуставные действия его **руководителей, либо членов**. И здесь на наш взгляд открывается поле для широкой дискреции органов, привлекающих к ответственности по данной статье. Напомним, что согласно статье 11 Закона РК об общественных объединениях членами (участниками) общественных объединений могут быть граждане Республики Казахстан и (или) юридические лица - общественные объединения, за исключением политических партий. Уставами общественных объединений, кроме политических партий, может быть предусмотрено членство (участие) в них иностранцев и лиц без гражданства. Членами (участниками) профессиональных союзов могут являться профессиональные союзы.

Отметим, что законодательство РК не ограничивает граждан (иностранцев и лиц без гражданства), а также юридические лица в количестве общественных объединений, в которых они могут выступать участниками/учредителями, что фактически означает, что у такого субъекта может быть широкий круг уставных целей и задач сразу в нескольких организациях. Не вполне ясно, как органы внутренних дел, ответственные за рассмотрение дел по ч.1 статьи 487 КоАП будут дифференцировать деятельность субъекта, имеющего членство/учредительство в нескольких общественных объединениях, и устанавливать вину такого лица, если дело будет касаться конкретного общественного объединения.

Кроме того, не стоит забывать, что принципы создания и деятельности общественных объединений предусматривают, что участие гражданина в деятельности общественного объединения не может служить основанием для ограничения его прав и свобод.

Как же быть, если, будучи участником/членом или руководителем общественного объединения, гражданин, например, реализовывал свои конституционные права и свободы, которые не были упомянуты в целях и задачах устава организации? Ведь очевидно, что граждане организующие общественные объединения имеют твердую гражданскую позицию и зачастую весьма активны в общественной и политической жизни страны. Ограничить их права и свободы обязательствами соблюдать уставные цели организации, в жизни которой они принимают участие, невозможно и более того, антиконституционно.

А в случае если членами (участниками) общественных объединений являются юридические лица, то они ко всему прочему реализуют и собственные уставные цели, и задачи.

Таким образом по кругу субъектов у профессиональных юристов и граждан возникает множество вопросов, что свидетельствует о том ч.1 статьи 489 КоАП РК грешит непрогнозируемым применением и открывает перед казахстанским правоприменителем возможности неограниченного усмотрения, что ставит под угрозу соблюдение гарантий конституционных прав и свобод.

б) Объективная сторона правонарушения также свидетельствует об отсутствии ясности и четких критериев для последующей оценки правоприменителем.

Так состав правонарушения указывает на то, что административная ответственность грозит субъектам за совершение **действий, выходящих за пределы целей и задач, определенных уставами этих общественных объединений**. С одной стороны, признак конкретного деяния налицо. Но с другой стороны мы видим отсутствие возможности идентифицировать четкие критерии упомянутых в диспозиции «пределов целей и задач». Практика показывает, что как правило в уставах общественных объединений цели и задачи изложены весьма широко. К примеру: «содействие правовому развитию», «защита гражданских прав и свобод», «продвижение верховенства права» и т.п. В таких случаях определить пределы весьма сложно, да и само понятие «пределы» не вполне подходит к понятию «целей и задач».

КоАП РК упоминает слово пределы 79 раз, но как правило речь идет о:

- пределах государственных границ и пределах Республики Казахстан, охранных зон, пределы полосы отвода (что можно четко идентифицировать);
- пределы полномочий и компетенций (в отношении конкретных субъектов, что также можно легко установить, обратившись к законодательству, регулирующему деятельность различных субъектов);
- пределы необходимой обороны и крайней необходимости (что имеет четкие определения и соотносится с причиненным вредом);
- пределы, предусмотренные Особенной частью КоАП или пределы, предусмотренные настоящим Кодексом (отсылочная норма, направленная на реализацию правовой определенности);
- кратные пределы (в случае наложения взысканий);
- пределы правоспособности (например, в отношении банков, при нарушении банковского законодательства);
- пределы суммы (например, налоговой задолженности);
- пределы вопросов (например, содержащихся в определении о назначении судебной экспертизы) или пределы специальных знаний (например, экспертов).

Все эти виды пределов имеют четкую индикацию. Но вот понятие «пределы целей и задач» на практике сталкивается со сложностью их установления ввиду того, что цели и задачи не представляют собой конкретные действия, а дают лишь описание, если хотите, образ конечного результата, который стремиться достичь это общественное объединение, либо непрерывного процесса, например, «содействие правовому развитию».

Отсюда, существует риск, что органы административного преследования могут пойти по пути административного произвола, по своему усмотрению определяя эти пределы.

в) Неоднозначность санкции.

Так ч.1 статьи 489 КоАП РК указывает на то, что совершение вышеуказанных действий влечет предупреждение или штраф на юридических лиц в размере ста месячных расчетных показателей.

Мы не будем останавливаться на адекватности и соразмерности размера штрафа за нарушение, в котором нет общественно опасного деяния и общественно опасных последствий, хотя этот факт сразу обращает на себя внимание в этой статье. Мы посвятим себя размышлениям о том, почему ответственность за деяние возложена исключительно на само общественное объединение, которое фактически в этой части статьи может выступить, как субъектом, так и потерпевшей стороной.

К примеру, член общественной организации в своей личной активности вышел за пределы уставных целей и задач. Его действия не были утверждены решением высшего органа управления некоммерческой организации, а значит потенциально шли вразрез с позицией этой организации и могли принести ей репутационный вред. В таком случае, ущерб/вред причинен будет самой организации. Так почему же организация должна нести ответственность за нерадивого члена? С нашей точки зрения в случае допущения нарушений со стороны участников, членов и руководителей должны быть предметом внутренних дисциплинарных разбирательств в самих общественных объединениях.

Применение этой части усугубляется еще и тем, что часть 3 этой же статьи предусматривает, что *«действие, предусмотренное частью первой настоящей статьи, совершенное повторно в течение года после наложения административного взыскания, - влечет штраф на юридических лиц в размере ста пятидесяти месячных расчетных показателей с приостановлением деятельности общественного объединения на срок от трех до шести месяцев»*.

Таким образом, фактически мы имеем административный деликт с неясными и двусмысленными правовыми нормами, применение которых влечет непосильные для некоммерческой организации штрафы, либо грозит приостановлением деятельности на длительный срок. Очевидно также, что такие меры административных взысканий являются несоразмерными опасности деяния и наступившим последствиям. Что косвенно свидетельствует о политической мотивированности рассмотренных норм.

Учитывая неоднозначность формулировок ч.1 статьи 489 КоАП РК всегда есть риск того, что государственные органы могут неоднократно предъявлять подозрения или обвинения в совершении общественными объединениями действий, предусмотренных деликтом. Такая юридическая неопределенность может привести к парализации деятельности объединения поскольку ч.3 статьи 489 КоАП РК предусматривает, что *действие, предусмотренное частью первой настоящей статьи, совершенное повторно в течение года после наложения административного взыскания, влечет штраф на юридических лиц*

в размере ста пятидесяти месячных расчетных показателей с приостановлением деятельности общественного объединения на срок от трех до шести месяцев. Очевидно, что для многих общественных объединений штраф в размере 150 МРП может оказаться непосильным, а приостановление деятельности на срок до полугода потенциально приведет к потере кадров объединения и потере грантового финансирования.

Часть 2 статьи 489 КоАП РК. Диспозиция части 2 изложена следующим образом: «2. Совершение руководителями, членами общественного объединения либо общественным объединением действий, нарушающих законодательство Республики Казахстан, - влечет предупреждение или штраф на юридических лиц в размере ста месячных расчетных показателей с приостановлением деятельности общественного объединения на срок от трех до шести месяцев».

В теории права и практике правоприменения как само правонарушение, так и наказание за его совершение должны быть четко определены в законе, таким образом, чтобы каждый мог предвидеть уголовно-правовые последствия своих действий или бездействия. Однако ч.2 статьи 489 КоАП РК имеет предельно размытый характер с точки зрения юридической определенности. Это значит, что органы уголовного преследования в данном случае имеют неоправданно широкую дискрецию и возможности привлечь лицо к ответственности:

- за неопределенный круг действий. Трудно идентифицировать какие именно действия (бездействия) будут рассматриваться административно наказуемыми;
- без определения общественных отношений, которые оно нарушает;
- без определения наличия общественно опасных последствий.

В данном случае грубо нарушен принцип «нет правонарушения, если оно не предусмотрено законом» (содержание правонарушения не определено; отсутствует связь между содеянным и мерой наказания).

Эта часть статьи фактически не указывает нам ни на объект правонарушения, не содержит признаков объективной и субъективной стороны правонарушения. Неопределенность нормативного содержания ч.2 статьи 498 КоАП РК приводит к тому, что на практике не обеспечивается ее единообразное понимание.

Ясность норм в рамках административного законодательства в том числе обеспечивается разделением на виды правонарушений, которые так или иначе указывают на некую отраслевую принадлежность.

Статья 489 КоАП РК относится к Главе 27 Кодекса посвященной *административным правонарушениям, посягающим на установленный порядок управления*. Тем не менее очевидно, что диспозиция ч.2 статьи 489 имеет более широкий объект правонарушения. Формулировка настолько широкая, что может охватывать даже разовое нарушение требований любого закона или подзаконного акта РК, действующего на территории РК. Между тем, соблюдение законов и иных нормативных правовых актов РК является обязанностью всех физических и юридических лиц, находящихся на территории РК. В соответствии с п.1 статьи 34 Конституции РК, каждый обязан соблюдать Конституцию и законодательство РК. Однако, ответственность должна предусматриваться за конкретные действия (бездействия), а не в целом за нарушение законодательства, иначе теряется смысл вообще формулировать составы преступлений, правонарушений в рамках уголовного и административного кодексов.

Пока данная статья содержится в КоАП РК все общественные объединения находятся под постоянным риском привлечения к административной ответственности, которая к тому же усугубляется ч.4 статьи 489 КоАП, которая предусматривает, что действие, предусмотренное частью второй настоящей статьи, совершенное повторно в течение года после наложения административного взыскания, влечет штраф на юридических лиц в размере двухсот месячных расчетных показателей с запрещением деятельности общественного объединения.

Таким образом, имея широкую дискрецию уполномоченные государственные органы могут ликвидировать общественные объединения. Ч.4 статьи 489 КоАП РК таким образом, может быть потенциально использована в качестве политического инструмента по устранению неугодных общественных объединений, в том числе ведущих правозащитную деятельность.

Часть 1 статьи 489-1 КоАП РК. Статья посвящена нарушению законодательства Республики Казахстан о некоммерческих организациях. Часть 1 предусматривает, что непредставление, несвоевременное представление, а равно представление в уполномоченный орган в сфере взаимодействия с неправительственными организациями недостоверных или заведомо ложных сведений о своей деятельности, в том числе о своих учредителях (участниках), составе имущества, источниках формирования и направлениях расходования денег, некоммерческими организациями, созданными в форме частного учреждения, общественного, корпоративного и частного фондов, объединения юридических лиц в форме ассоциации (союза), общественного объединения, некоммерческого акционерного общества (за исключением политических партий, религиозных объединений и профессиональных союзов, некоммерческих акционерных обществ, учредителем или акционером которых является государство, дочерних, зависимых и иных юридических лиц, являющихся аффилированными с ними в соответствии с законодательными актами Республики Казахстан), а также филиалами и представительствами (обособленными подразделениями) иностранных и международных некоммерческих организаций, осуществляющими деятельность на территории Республики Казахстан, влекут предупреждение.

Часть 2 этой статьи предусматривает, что действия (бездействие), предусмотренные частью первой настоящей статьи, совершенные повторно в течение года после наложения административного взыскания, влекут штраф в размере двадцати пяти месячных расчетных показателей либо приостановление деятельности сроком на три месяца.

Примечательно, что диспозиция статьи указывает на ответственность за предоставление «недостоверных» сведений. При этом законодатель указал, на то, что ответственность за предоставление *ложных сведений* наступит, в том случае если это были «*заведомо ложные сведения*», то есть связал ответственность с фактором умышленности. Однако, этот подход не был применен к «недостоверным сведениям» в связи с этим к ответственности могут привлечь и в случае если недостоверность была связана с опечатками и банальными ошибками. В тех случаях, когда возможна излишняя и неоправданная вариативность в использовании закона, всегда есть место злоупотреблениям со стороны уполномоченных органов. Подобные «лазейки» для широкой дискреции потенциально создают возможности для коррупции, дискриминации, либо устранению неугодных организаций.

Аналогичные проблемы повторяются и в **Части 2 статьи 460-1 КоАП РК**, посвященной нарушению порядка представления сведений о получении денег и (или) иного имущества от иностранных государств, международных и иностранных организаций, иностранцев,

лиц без гражданства или их расходовании. В частности, часть 2 предусматривает ответственность в виде штрафа с приостановлением деятельности за представление недостовверных или заведомо ложных сведений, органам государственных доходов о получении денег и (или) иного имущества от иностранных государств, международных и иностранных организаций, иностранцев, лиц без гражданства, а также сведений об их получении и расходовании.

Более подробно о «недостовверных сведениях» смотрите в пункте 3.7 настоящей Аналитической записки.

Хочется отметить, что санкции за нарушение данной статьи носят неоправданно суровый характер и несопоставимы с самим нарушением. Так для некоммерческих организаций санкция по ч.2 статьи 460-1 КоАП РК составляет 200 МРП с приостановлением деятельности, а за повторное аналогичное правонарушение, совершенное в течение года после наложения административного взыскания согласно ч. 4 ст. 460-1 КоАП РК штраф составит 250 МРП с последующим запрещением деятельности.

Более подробно о санкциях смотрите в пункте 3.7 настоящей Аналитической записки.

Подобные «лазейки» для широкой дискреции потенциально создают возможности для коррупции, дискриминации, либо устранению неугодных организаций.

3.9.2. Неопределенность понятия «законодательство о некоммерческих организациях» для целей конкретных статей КоАП РК, неопределенность по субъектам, неопределенность с точки зрения объекта и последствий

Если исходить из принципа юридической определенности и предсказуемости, то по существу есть три вопроса:

1. Неопределенность понятия «законодательство о некоммерческих организациях» для целей конкретных статей КоАП.
2. Неопределенность по субъектам.
3. Неопределенность с точки зрения объекта и последствий.

Законом от 02 декабря 2015 года Кодекс РК об административных правонарушениях был дополнен **статьей 489-1**, как и Закон «О некоммерческих организациях» пунктом 5. Спустя два с половиной года в первую часть указанной статьи КоАП были вынесены изменения Законом от 13 июня 2018 года.

Стоит обратить внимание на виды контроля за деятельностью некоммерческой организации, предусмотренные статьей 41 вышеназванного Закона. Это следующие 5 видов контроля:

- бухгалтерский учет и предоставление первичных статистических данных уполномоченному органу в области государственной статистики в порядке, предусмотренном законодательством Республики Казахстан;
- предоставление информации о своей деятельности уполномоченному органу в области государственной статистики и органам государственных доходов, учредителям и иным лицам в соответствии с законодательством Республики Казахстан и учредительными документами некоммерческой организации;
- если НКО осуществляет деятельность за счет средств, предоставляемых безвозмездно иностранными государствами, международными и иностранными организациями, иностранцами и лицами без гражданства, то представляет отчет об

использовании данных средств органам государственных доходов в соответствии с законодательством Республики Казахстан;

- филиалы и представительства (обособленные подразделения) иностранных и международных некоммерческих организаций, осуществляющих деятельность на территории Республики Казахстан, ежегодно публикуют в печатных изданиях информацию о своей деятельности, в том числе о своих учредителях, составе имущества, об источниках формирования и о направлениях расходования денег;
- некоммерческие организации, созданные в форме частного учреждения, общественного объединения, некоммерческого акционерного общества, общественного, корпоративного и частного фондов, объединения юридических лиц в форме ассоциации (союза), а также филиалы и представительства (обособленные подразделения) иностранных и международных некоммерческих организаций, осуществляющие деятельность на территории Республики Казахстан, ежегодно до 31 марта представляют в уполномоченный орган в сфере взаимодействия с неправительственными организациями сведения о своей деятельности, в том числе о своих учредителях (участниках), составе имущества, источниках формирования и направлениях расходования денег, в порядке, определяемом уполномоченным органом в сфере взаимодействия с неправительственными организациями.

«Требования, предусмотренные частью первой настоящего пункта, не распространяются на некоммерческие акционерные общества, учредителем или акционером которых является государство, на дочерние, зависимые и иные юридические лица, являющиеся аффилированными с ними в соответствии с законодательными актами Республики Казахстан, на общественные объединения, созданные в виде политических партий, религиозных объединений и профессиональных союзов, а также на некоммерческие организации, предусмотренные статьей 17 настоящего Закона».

Статья 489-1 КоАП включает две части. При этом вторая часть предусматривает квалифицированный признак – «повторность в течение года после наложения административного взыскания».

Санкция по части 1 – предупреждение, по части 2 - штраф 25 МРП (месячных расчетных показателей) либо приостановление деятельности сроком на три месяца.

Название статьи звучит как **«Нарушение законодательства РК о некоммерческих организациях»**. По логике диспозиция нормы статьи 489-1 КоАП РК должна включать нарушение законодательства РК о некоммерческих организациях. К такому законодательству п.1 статьи 3 Закона о некоммерческих организациях, которому уже 20 лет, относит *«Конституцию Республики Казахстан, Гражданский кодекс, настоящий Закон и другие законодательные акты»*. В итоге получается весьма обширный объем правовых положений с отсылкой как минимум к 20 Законам и иным правовым актам (см. по кругу субъектов состава данного административного правонарушения ниже).

Между тем, из **объективной стороны** состава данного административного правонарушения¹⁹ следует, что наказуемым является не весь вышеназванный объем

¹⁹ Объективная сторона состава правонарушения:

- непредставление,
- несвоевременное представление,
- а равно представление в уполномоченный орган в сфере взаимодействия с неправительственными организациями недостоверных или
 - заведомо ложных сведений о своей деятельности,
 - в том числе о своих учредителях (участниках),

законодательства, а лишь предоставление или не предоставление сведений об учредителях, имуществе, источниках формирования и направлении расходовании денег.

Субъектом административного правонарушения по статье 489-1 КоАП являются некоммерческие организации, созданные в форме:

- частного учреждения;
- общественного фонда;
- корпоративного и частного фондов;
- объединения юридических лиц в форме ассоциации (союза);
- общественного объединения;
- некоммерческого акционерного общества

(за исключением политических партий, религиозных объединений и профессиональных союзов, некоммерческих акционерных обществ, учредителем или акционером которых является государство, дочерних, зависимых и иных юридических лиц, являющихся аффилированными с ними в соответствии с законодательными актами Республики Казахстан);

- а также филиалы и представительства (обособленные подразделения) иностранных и международных некоммерческих организаций, осуществляющими деятельность на территории Республики Казахстан.

Статья 6 Закона о некоммерческих организациях предусматривает следующие организационно-правовые формы юридического лица, в которых некоммерческие организации могут быть созданы:

- учреждения;
- общественного объединения;
- акционерного общества;
- потребительского кооператива;
- фонда;
- религиозного объединения;
- объединения юридических лиц в форме ассоциации (союза); и
- в иной форме, предусмотренной законодательными актами.

И здесь закон отсылает нас к двум другим законам: о благотворительности и о волонтерской деятельности. Соответственно, в силу п.11 статьи 1 первого из указанных законов, НКО может быть создано в форме благотворительной организации. Согласно п.9 статьи 1 второго из названных законов, волонтерская организация – это некоммерческая организация (за исключением религиозных объединений, потребительских кооперативов, а также общественных объединений в форме политических партий или профессиональных союзов), созданная и осуществляющая волонтерскую деятельность в соответствии с законами Республики Казахстан.

Часть 2 статьи 17 Закона о некоммерческих организациях называет следующие конкретные организационно-правовые формы:

- автономные организации образования;
- автономный кластерный фонд;
- нотариальные палаты;
- коллегии адвокатов;

- составе имущества,
- источниках формирования
- и направлениях расходования денег.

- адвокатские конторы;
- Национальная палата предпринимателей Республики Казахстан;
- Палата судебных экспертов Республики Казахстан;
- Республиканская палата частных судебных исполнителей;
- Арбитражная палата Казахстана;
- профессиональные аудиторские организации;
- кооперативы собственников квартир;
- объединения собственников имущества многоквартирных жилых домов и другие некоммерческие организации. Например, аккредитованная профессиональная организация бухгалтеров (п.4 статьи 1 Закона о бухгалтерском учете и финансовой отчетности).

Часть 3 той же статьи 17 Закона отсылает к другим правовым актам: *«Особенности правового положения иных организационно-правовых форм регулируются законодательными актами».*

Объектом правонарушения, указанного в статье 489-1 КоАП РК является установленный порядок управления (статья 489-1 находится в главе 27 КоАП – «Административные правонарушения, посягающие на установленный порядок управления»).

Субъективная сторона характеризуется умыслом. То есть важно, чтобы НКО осознавала противоправный характер действия (бездействия), предвидела его вредные последствия и желала наступления таких последствий или сознательно их допускала либо относилась к ним безразлично.

При этом:

- Вина юридического лица выражается в наличии у него *возможности* для соблюдения правил и норм, за нарушение которых предусмотрена административная ответственность, и *непринятии* всех зависящих от него мер по их соблюдению.
- Должна иметь место заведомость в отношении ложности сведений.
- Отношение к «вредным последствиям» некоммерческих организаций – это тема о подходе к обязательствам и к контролю государства за НКО. Получается, вредные последствия должны последовать для «установленного порядка управления» (или одной из 5-ти форм контроля за НКО). Какие они? Предположим, что государство оставит неучтенными какие-то НКО или получит недостоверные сведения. Какие именно правоотношения пострадают? Как государство использует полученные сведения? Это знает только само государство, поскольку в открытом доступе эта информация отсутствует.

Имеет смысл обратиться к статье 22 Международного пакта о гражданских и политических правах и провести тест на соответствие указанного ограничения свободы ассоциации Сиракузским принципам толкования ограничения прав первого поколения.

Так, часть 1 ст. 22 Пакта устанавливает:

*«1. Каждый человек имеет **право на свободу ассоциации** с другими, включая право создавать профсоюзы и вступить в таковые для защиты своих интересов».*

Часть 2 этой же статьи предусматривает возможность только тех ограничений, «которые предусматриваются **законом** и которые **необходимы** в демократическом обществе в интересах государственной или общественной безопасности, общественного порядка, охраны здоровья и нравственности населения или защиты прав и свобод других лиц.

Настоящая статья не препятствует введению законных ограничений пользования этим правом для лиц, входящих в состав вооруженных сил и полиции».

Поскольку выше уже упомянуто об установлении Законом «О некоммерческих организациях» такой формы контроля за НКО, как предоставление ряда сведений до 31 марта уполномоченному органу, то вопрос «законности» ограничений не вызывает сомнений. Между тем, то же самое нельзя сказать о **необходимости** таких ограничений, тем более ради установленных законом целей, которые в законе как таковые отсутствуют.

Объектом правонарушения, указанного в **статье 489 КоАП** является установленный порядок управления (статья 489 тоже находится в главе 27 КоАП – «Административные правонарушения, посягающие на установленный порядок управления»).

Субъективная сторона – умышленное правонарушение и по неосторожности (в зависимости от части/пункта ст.489 КоАП).

Объективная сторона. В отличие от ст.489-1 КоАП запрещенным является не весь перечень нарушений законодательства об общественных объединениях, а лишь предусмотренный одиннадцатью частями. Исключение составляет часть 2.

- По п.1 - совершение действий, *выходящих за пределы целей и задач, определенных уставами* этих общественных объединений;
- по п. 2 – совершение действий, *нарушающих законодательство Республики Казахстан*;
- по п. 3 – действие, предусмотренное частью первой настоящей статьи, совершенное *повторно в течение года* после наложения административного взыскания;
- по п.4 - действие, предусмотренное частью второй настоящей статьи, совершенное *повторно в течение года* после наложения административного взыскания;
- по п.5 - *финансирование* политических партий иностранными юридическими лицами и международными организациями, юридическими лицами с иностранным участием, *государственными органами и организациями, благотворительными организациями*;
- по п.6 - принятие политической партией *незаконных пожертвований*;
- по п.7 - неопубликование годовой отчетности о финансовой деятельности политической партии в сроки и объеме, установленные законодательством Республики Казахстан;
- по п.8 - осуществление деятельности политической партии, ее структурных подразделений (филиалов и представительств) *без перерегистрации* в случаях, предусмотренных законодательством Республики Казахстан;
- по п.9 - руководство деятельностью *не зарегистрированных* в установленном законодательством Республики Казахстан порядке общественных, религиозных объединений, а равно деятельность которых *приостановлена или запрещена*;
- по п.10 - участие в деятельности *не зарегистрированных* в установленном законодательством Республики Казахстан порядке общественных, религиозных объединений, а равно деятельность которых *приостановлена или запрещена*;
- по п.11 - *финансирование*²⁰ деятельности незарегистрированных в установленном законодательством Республики Казахстан порядке общественных, религиозных объединений, а равно деятельность которых *приостановлена или запрещена*.

²⁰ Широкое, неопределенное, не поддающееся контролю, и вместе с тем имеющее четко выраженный дискреционный характер понятие.

Ввиду достаточно большого объема проблемных вопросов (выделены курсивом), в том числе серьезно ограничивающих гарантированные Международным пактом о гражданских и политических правах права и свободы человека, ограничимся анализом круга субъектов.

Субъект и объективная сторона – это те признаки, которые в статье 489 КоАП привлекают особое внимание своей неопределенностью.

В силу статьи 28 КоАП, административной ответственности подлежат:

- 1) физическое вменяемое лицо, достигшее к моменту окончания или пресечения административного правонарушения шестнадцатилетнего возраста;
- 2) юридическое лицо.

Согласно статье 33 Общей части Гражданского кодекса РК юридическим лицом признается: *«организация, которая имеет на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления (два из пяти вещных прав согласно статье 195 ГК РК (Общая часть)) обособленное имущество и отвечает этим имуществом по своим обязательствам, может от своего имени приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные права и обязанности, быть истцом и ответчиком в суде. Юридическое лицо должно иметь самостоятельный баланс или смету»*.

Статья 34 Общей части ГК выделяет коммерческие²¹ и некоммерческие юридические лица.²² При этом НКО, содержащаяся только за счет государственного бюджета, может быть создана исключительно в форме государственного учреждения²³.

Таким образом, выделяется два вида юридических лиц: коммерческие и некоммерческие организации. Последние включают, помимо прочих, общественные (в том числе политические партии), религиозные объединения и *государственные учреждения*.

Перечень субъектов по статье 489 КоАП – обширный (но в целом ограничен либо самими общественными и религиозными объединениями, включая незарегистрированные и запрещенные, либо иными лицами, имеющими то или иное отношение к ним), в него включены:

- общий субъект – физические лица (в том числе несовершеннолетние). Причем по части 10 - *участие в деятельности незарегистрированных* общественных и религиозных объединений – религиозные объединения названы в частях 10 и 11, либо деятельность которых приостановлена или запрещена; по части 11 - *финансирование* их деятельности);
- только юридические лица, на что указывает и санкция – любые общественные объединения (первые четыре части); понятие уже, чем некоммерческие организации в

²¹ Может быть создано только в форме государственного предприятия, хозяйственного товарищества, акционерного общества, производственного кооператива.

²² Юридическим лицом может быть организация, преследующая извлечение дохода в качестве основной цели своей деятельности (*коммерческая организация*) либо не имеющая извлечение дохода в качестве такой цели и не распределяющая полученный чистый доход между участниками (*некоммерческая организация - НКО*).

²³ Пункт 2 статьи 105 Общей части ГК РК: *«Государственным учреждением признается учреждение, создаваемое государством в соответствии с Конституцией и законами или правовыми актами Президента, Правительства и местных исполнительных органов областей, городов республиканского значения, столицы, районов, городов областного значения, а также аппаратов акимов городов районного значения, сел, поселков, сельских округов и содержащееся только за счет бюджета или бюджета (сметы расходов) Национального Банка, если дополнительные источники финансирования не установлены законами Республики Казахстан»*.

статье 489-1 КоАП, но при этом статья 489-1 не включает политические партии в отличие от статьи 489 КоАП;

- специальный субъект - руководители, члены общественного объединения (части 1-4), куда входят политические партии; только политические партии (части 6-7), партии и их структурные подразделения (часть 8); лица, руководившие незарегистрированным объединением (общественным или религиозным – здесь появляется религиозное объединение), либо деятельность которого приостановлена или запрещена (часть 9);
- юридические лица и международные организации, юридические лица с иностранным участием, государственные органы и организации, благотворительные организации (часть 5). Все названные в круге субъектов лица ясны за исключением таких субъектов, как государственные органы и организации.

Таблица двух признаков состава административного правонарушения по статье 489 КоАП РК

Ч. Ст. 489	Субъект	Объективная сторона	Санкция
1	ОО	Выходящие за пределы целей и задач согласно уставу ОО действия	Предупреждение или штраф на юридических лиц - 100 МРП
2	Руководитель, члены ОО, либо ОО	Действия, нарушающие законодательство РК	Предупреждение или штраф на юридических лиц - 100 МРП с приостановлением деятельности ОО на срок 3-6 месяцев
3	ОО	Действия по ч.1 повторно в течение года после наложения административного взыскания	Штраф на юридических лиц 150 МРП с приостановлением деятельности ОО на срок 3-6 месяцев
4 (с изм. от 30.12.2019 г.)	руководитель, члены ОО, либо ОО	Действия по ч.2 повторно в течение года после наложения административного взыскания	Штраф на юридических лиц 200 МРП с запрещением деятельности
5	Иностранные юридические лица и международные организации, юридические лица с иностранным участием, государственные органы и организации,	Финансирование политических партий	Штраф на должностных лиц в размере 400, на юридических лиц - в размере 2000 МРП, с конфискацией незаконных пожертвований

	благотворительные организации		
6	Политическая партия	Принятие незаконных пожертвований	Штраф в размере 400 МРП с конфискацией незаконных пожертвований и запрещением деятельности политической партии
7	Политическая партия	Неопубликование годовой отчетности о финансовой деятельности в сроки и объеме, установленные законодательством РК	Штраф в размере 200 МРП с приостановлением деятельности политической партии на срок до 6 месяцев
8	Политическая партия, ее структурные подразделения (филиалы и представительства)	Осуществление деятельности без перерегистрации в случаях, предусмотренных законодательством РК	Штраф в размере 200 МРП с запрещением деятельности политической партии
9	Лицо, руководившее деятельностью не зарегистрированных, приостановленных или запрещенных ОО и РО	Руководство деятельностью не зарегистрированных в установленном законодательством Республики Казахстан порядке общественных, религиозных объединений, а равно деятельность которых приостановлена или запрещена	Штраф в размере 100 МРП
10	Общий субъект	Участие в деятельности не зарегистрированных в установленном законодательством РК порядке общественных, религиозных объединений, а равно деятельность которых приостановлена или запрещена	Штраф в размере 50 МРП
11	Общий субъект	Финансирование деятельности незарегистрированных в установленном законодательством РК порядке общественных, религиозных объединений, а равно деятельность которых приостановлена или запрещена	Штраф в размере 200 МРП

Таким образом, статья 489 КоАП не применяется только к коммерческим организациям и государственным учреждениям.

К сожалению, поиск дефиниции термина «государственный орган», «государственная организация» не привел к успеху. Эти термины связаны с государственным имуществом (статья 377 ГК РК), и на них распространяются правила о юридических лицах. Некоторые правовые нормы об их компетенции и полномочиях имеются в Законе РК об административных процедурах» 2000 года и Административном процедурно-процессуальном кодексе РК 2020 года.

Можно лишь догадаться, что субъектами в этой части являются должностные лица, хотя очевидно, что это будет весьма ограниченный круг лиц, поскольку финансирование политической партии может допускаться государственным органом или организацией в лице иных лиц, не являющихся должностными.

Ознакомление с документами и обзорами международных договорных органов, приводит к выводу о том, что ответственность за руководство, участие в незарегистрированных объединениях нарушает свободу ассоциаций по статье 22 Международного пакта о гражданских и политических правах.

Часть 2 этой же статьи предусматривает возможность только тех ограничений, *«которые предусматриваются законом и которые необходимы в демократическом обществе в интересах государственной или общественной безопасности, общественного порядка, охраны здоровья и нравственности населения или защиты прав и свобод других лиц»*.

Нет ясности в вопросе о необходимости ответственности общественных и религиозных объединений, если руководители или члены ОО вышли за пределы задач, установленных уставами; относительно обязанности регистрации и перерегистрации, финансирования.

О конституционном запрете финансирования политических партий и религиозных объединений упоминалось выше.

РЕКОМЕНДАЦИИ

По результатам проведенного анализа предлагается при соответствующей проработке:

1. Исключить обязанности за нарушение которых предусмотрена административная ответственность по статьям 460-1, 460-2 КоАП из Налогового кодекса либо разъяснить положения об объекте административных правонарушений, предусмотренных указанными статьями, в Нормативном постановлении Верховного Суда Республики Казахстан.
2. Разъяснить в Нормативном постановлении Верховного Суда Республики Казахстан вопросы порядка привлечения к ответственности за тождественные правонарушения, обнаруживаемые в рамках одной проверки, анализа, контрольного мероприятия.
3. Разработать отдельные процедуры обнаружения и фиксирования правонарушений, предусмотренных статьями 460-1, 460-2 КоАП.
4. Разработать предложения по вопросам совершенствования законодательства в части прекращения производства по делам об административных правонарушениях в связи с истечением срока давности либо разъяснить соответствующие положения в Нормативном постановлении Верховного Суда Республики Казахстан.

5. Пересмотреть санкции, предусмотренные статьями 460-1, 460-2 КоАП в сторону смягчения.
6. Определить более четкие критерии длящегося правонарушения, особенно в случае нарушения установленных сроков выполнения обязанностей в Нормативном постановлении Верховного Суда Республики Казахстан.
7. Пересмотреть понятийный аппарат для административных правонарушений, связанных с нарушением требований к отчетности в контрольно-надзорные органы.
8. Обеспечить дифференцированный подход в отношении отнесения административных правонарушений, связанных с нарушением требований к отчетности в контрольно-надзорные органы, к правонарушениям, совершенным с прямым умыслом и по неосторожности, а также по составу правонарушения – формальному или материальному.
9. Разделить по санкциям административные правонарушения, связанные с нарушением требований к отчетности в контрольно-надзорные органы, совершенные с прямым умыслом и по неосторожности.
10. Разъяснить в Нормативном постановлении Верховного Суда Республики Казахстан вопросы установления состава административного правонарушения в действиях или бездействии юридических лиц с учетом вины ее должностных лиц, представителей, либо работников, действия (бездействие) которых обусловили совершение данного административного правонарушения.
11. Исключить из КоАП РК ч.ч. 1-2, 4 статьи 489, как полностью не соответствующие принципу правовой определенности, признакам правонарушения и теории права в целом.
12. Пересмотреть нормы ч.1 статьи 489-1 и ч.ч. 2,4 статьи 460-1 КоАП РК, регулирующие порядок отчетности некоммерческих организаций перед уполномоченным и налоговыми органами на предмет их целесообразности, разумности и правовой определенности.
13. Исходя из того, что целью включения статьи 489-1 в КоАП было установление административной ответственности не за любые нарушения законодательства о некоммерческих организациях, а только за «сведения о финансировании», чтобы не вводить в заблуждение НКО, в случае оставления в КоАП данного состава административного правонарушения, название статьи 489-1 КоАП изменить на «Нарушение законодательства об отчетности некоммерческих организаций».
14. Ввиду отсутствия определения терминов «государственный орган, организация» установить их в Гражданском кодексе (Общей части).
15. Провести тщательный анализ на предмет дискриминации и равной ответственности коммерческих и некоммерческих организаций: как законодатель формулирует аналогичные статьи для коммерческих организаций по вопросам такой же отчетности или других нарушений.