*Вид спора: налоговые споры*

*Категория налогоплательщика: юридическое лицо*

*Вид налога: КПН*

Министерством финансов Республики Казахстан (далее-уполномоченный орган) получена апелляционная жалоба Компании «P» на уведомление о результатах проверки территориального Департамента государственных доходов (далее – налоговый орган) о начислении корпоративного подоходного налога с юридических лиц, за исключением поступлений от организаций нефтяного сектора (КПН).

Как следует из материалов дела, налоговым органом проведена комплексная налоговая проверка по вопросу исполнения налогового обязательства по отдельным видам налогов и (или) других обязательных платежей в бюджет за период с 01.01.2018г. по 31.12.2018г., по результатам которой вынесено уведомление о начислении КПН в сумме налога 731 812,6 тыс.тенге и пени 345 759,4 тыс.тенге.

Компания «P» не согласившись с выводами налогового органа, обратилась с апелляционной жалобой, в которой просит отменить решение налогового органа.

*1. Относительно исключения из вычетов расходов по вознаграждениям в сумме 3 558 348,6 тыс.тенге.*

В жалобе указано, что законодательство Республики Казахстан не предусматривает ограничений на распоряжение денежными средствами, распределение и выплату чистой прибыли участникам Компании «P» в период привлечения займов для пополнения оборотных средств.

Компанией «P» для своевременного исполнения договорных обязательств, связанных с предпринимательской деятельностью, от банков второго уровня были привлечены дополнительные оборотные средства в виде займов за 2018г. в сумме 868 450 000,0 тыс.тенге, в том числе: по Соглашению о предоставлении кредитной линии с АО «Народный банк Казахстана», Дополнительным соглашениям в сумме 865 950 000,0 тыс.тенге; по Договору о предоставлении кредитной линии с АО ДБ «Банк Китая в Казахстане», Дополнительным соглашениям в сумме 2 500 000,0 тыс.тенге. Сумма начисленного вознаграждения по займам за 2018г. составила 3 558 348,6 тыс.тенге.

Компанией «P» отмечено, что заемные средства получены для пополнения оборотных средств, при этом при выявлении факта использования заемных средств не по целевому назначению, условиями Соглашений предусмотрены различные виды санкций (выплата неустойки, прекращение финансирования, увеличение ставки вознаграждения по займу). Привлеченные заемные средства в том числе направлены на оплату товаров, работ, услуг по взаиморасчетам с контрагентами.

Компанией «P» считает, что вправе остатки денежных средств, имеющихся на расчетном счете, размещать на депозитном счете до наступления сроков оплаты за приобретенные товары и услуги. Компанией «P» доход в виде вознаграждения по депозитам за 2018 год признан в сумме 178 425,9 тыс.тенге.

Компанией «P» в целях получения дополнительных доходов в виде вознаграждения по депозитам для возмещения части вознаграждений по займам размещались имеющиеся собственные и заемные денежные средства на краткосрочных депозитах до наступления сроков их использования по назначению.

В частности, заемные средства поступившие 26.01.2018г. в сумме 10 300 000,0 тыс.тенге и 5 000 000,0 тыс.тенге и размещенные на депозитном счете, использованы на оплату расчетов по взаиморасчетам с поставщиками по приобретенным товарам, услугам, что подтверждается соответствующими документами. При этом на депозитном счете размещены собственные денежные средства Компании «P», то есть полученная выручка от покупателей в сумме 14 936 000,0 тыс.тенге.

В жалобе также отмечено, что Компанией «P» при выплате дивидендов 29.01.2018г. в сумме 14 000 0000,0 тыс.тенге участникам (Компания «К» и Компания «G») использованы собственные средства, что подтверждается выпиской АО «Народный банк Казахстана» за указанную дату, а также данными финансовой отчетности, Протоколами о выплате дивидендов.

По данным отчетов о движении денежных средств, имелось положительное сальдо денежных потоков от операционной деятельности, то есть положительная разница между поступлениями и выплатами, связанными с операционной деятельностью, не учитывающее поступление денежных средств по привлекаемым займам, что свидетельствует о наличии у Компании «P» собственных денежных средств для выплаты дивидендов согласно Протоколам.

Кроме того, по утверждению Компании «P», акт налоговой проверки не содержит описания причин и оснований допущенных Компанией «P» нарушений налогового законодательства по отнесению на вычеты расходов по вознаграждениям.

Как следует из акта налоговой проверки, в соответствии со статьями 1, 242, 246, 264 Кодекса Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» от 25.12.2017г. (Налоговый кодекс) из вычетов за 2018г. исключены расходы по вознаграждениям в сумме 3 558 348,6 тыс.тенге, возникшие по кредитным договорам, не связанным с деятельностью, направленной на получение дохода.

В ходе рассмотрения жалобы установлено следующее.

Согласно пунктам 1 и 3 статьи 242 Налогового кодекса расходы налогоплательщика в связи с осуществлением деятельности, направленной на получение дохода, подлежат вычету при определении налогооблагаемого дохода с учетом положений, установленных настоящей статьей и статьями 243 - 263 Налогового кодекса, за исключением расходов, не подлежащих вычету в соответствии с Налоговым кодексом.

Вычеты производятся налогоплательщиком по фактически произведенным расходам при наличии документов, подтверждающих такие расходы, связанные с его деятельностью, направленной на получение дохода.

Расходы будущих периодов, определяемых в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности и требованиями законодательства Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности, подлежат вычету в том налоговом периоде, к которому они относятся.

 Необходимо отметить, что согласно подпункту 1) пункта 1 статьи 246 Налогового кодекса вычету подлежат вознаграждения, определенные в подпункте 62) статьи 1 Налогового кодекса.

 При этом, согласно первому абзацу подпункта 62) статьи 1 Налогового кодекса вознаграждение – все выплаты, связанные с кредитом (займом, микрокредитом), за исключением полученной (выданной) суммы кредита (займа, микрокредита), комиссий за перевод денег банками второго уровня и иных выплат лицу, не являющемуся для заемщика заимодателем, взаимосвязанной стороной.

В соответствии с пунктом 2 статьи 246 Налогового кодекса, если иное не установлено пунктом 3 настоящей статьи, сумма вознаграждения, подлежащая отнесению на вычеты, определяется по методу начисления в соответствии с [пунктом 2 статьи 192](#sub1920200) настоящего Кодекса.

Таким образом, расходы налогоплательщика подлежат отнесению на вычеты при условии, что расходы по товарам, работам, услугам должны быть связаны с его деятельностью, направлены на получение дохода, а также подтверждаться соответствующими документами.

При этом, согласно подпункту 1) статьи 264 Налогового кодекса вычету не подлежат затраты, не связанные с деятельностью, направленной на получение дохода.

В рассматриваемом случае, Компанией «P» (Заемщик) заключены:

- Соглашение о предоставлении кредитной линии с АО «Народный банк Казахстана» от 14.01.2013г. и Дополнительные соглашения (далее - Соглашение от 14.01.2013г.) в сумме 865 950 000,0 тыс.тенге;

- Договор о предоставлении кредитной линии с АО ДБ «Банк Китая в Казахстане» от 31.03.2017г. и Дополнительные соглашения (далее - Договор от 31.03.2017г.) в сумме 2 500 000,0 тыс.тенге.

Исходя из положений Соглашения от 14.01.2013г., Договора от 31.03.2017г. следует, что заемные средства направлены на пополнение оборотных средств Компании «P».

Денежные средства, находящиеся на счетах Компании «P», в том числе и кредитные средства, являются оборотными средствами предприятия, используемые для осуществления своей деятельности.

По данным бухгалтерского учета, сумма оплаченных вознаграждений по вышеуказанным кредитам банков второго уровня составила сумму 3 304 754,2 тыс.тенге, в том числе в АО «Народный сберегательный банк Казахстана» - 3 041 455,6 тыс.тенге, АО ДБ «Банк Китая в Казахстане» 263 298,6 тыс.тенге.

В декларации по корпоративному подоходному налогу за 2018г. в строке «Вычеты по вознаграждению» отражена сумма в размере 3 558 348,6 тыс.тенге.

Компанией «P» в 2018г. размещены денежные средства на депозитных счетах АО «Народный сберегательный банк Казахстана», в сумме 428 646 000,0 тыс.тенге.

Компанией «P» в Декларациях по КПН (ф.100.00) по строке «Прочие доходы» отражен доход в сумме 41 285 049,7 тыс.тенге, в том числе доход «Вознаграждения по депозитам» в размере 178 425,9 тыс.тенге (за минусом удержанного КПН у источника выплаты по ставке 15% в сумме 26 763,9 тыс.тенге, сумма полученного вознаграждения составляет 151 660,0 тыс.тенге).

Согласно протоколам заседаний общего собрания участников Компании «P» от 29.01.2018г., от 19.04.2018г., от 20.07.2018г., от 24.10.2018г. принято решение о распределении части чистой прибыли Компании «P» за 2016-2018гг. в сумме 64 000 000,0 тыс.тенге (в том числе за 2016г. в сумме 15 000 000,0 тыс.тенге, за 2017г. в сумме 14 000 000,0 тыс.тенге, в 2018г. в сумме 35 000 000,0 тыс.тенге) на основании неаудированного, предварительного отчета о результатах финансовой-хозяйственной деятельности за 2016-2018гг. между участниками пропорционально их долям в уставном капитале.

Следует отметить, что выплата дивидендов производилась за счет вкладов по депозитному договору, тогда как депозитные счета пополнялись за счет свободных денежных средств Компании «P». В то же время, наличие свободных денежных средств обосновано привлечением заемных средств банков второго уровня. Вышеуказанное свидетельствует о том, что выплата дивидендов производилась за счет заемных средств банков второго уровня.

Так же, следует отметить, что Компания «P» на сегодняшний день занимает половину рынка оптовой реализации ГСМ в Казахстане и за годы деятельности четко определены основные поставщики и покупатели. При этом, оплата покупателями производится безналичным способом со 100% предоплатой в адрес Компании «P».

Вместе с тем, анализ деклараций по КПН показал, что Компания «P» является прибыльным и доход от реализации превышает стоимость приобретенных товарно-материальных запасов, что свидетельствует о том, что для расчетов с поставщиками Компании «P» не нуждается в привлечении заемных средств.

Таким образом, учитывая пункт 2 статьи 246 Налогового кодекса, исключение из вычетов расходов по вознаграждениям за 2018г. в сумме 3 558 348,6 тыс.тенге от займов, по результатам налоговой проверки является обоснованным.

*2. Относительно исключения из вычетов расходов в сумме 100 714,6 тыс.тенге*

В жалобе указано, что расходы, понесенные в ходе осуществления деятельности, и учет товарно-материальных запасов (ТМЗ) осуществляются в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) и (или) требованиями бухгалтерского законодательства и положениями Учетной политики.

Компания «P» считает, так как в соответствии с требованиями МСФО и Учетной политики Компании «P» себестоимость запасов при первоначальном признании включает все затраты на приобретение, переработку и прочие затраты, произведенные в целях доведения запасов до их текущего состояния и места их текущего расположения, соответственно, в себестоимость должны включаться расходы, связанные исключительно с приобретением ТМЗ и транспортировкой их к месторасположению (хранению/ складированию), определенному Компании «P». При этом расходы на хранение (склад) и дальнейшее перемещение (транспортировку) ТМЗ не включаются в себестоимость, так как не связаны с их приобретением.

Согласно Учетной политики Компании «P» расходы периода - расходы, которые не относятся к себестоимости произведенной продукции, но ведут к уменьшению экономических выгод Компании «P» в форме выбытия или амортизации активов или увеличению обязательств. К расходам периода относятся: общеадминистративные расходы; расходы по реализации; транспортные расходы; прочие расходы; финансовые расходы. По методу начисления указанные расходы признаются в том периоде, когда они понесены независимо от даты получения денежных средств или получения первичных документов. Затраты, исключаемые из себестоимости запасов и признаваемые в качестве расходов периода в момент их возникновения, включают, в том числе: затраты на хранение запасов, которые не являются частью производственного процесса для перехода запасов к следующему этапу; затраты по реализации. Также определены критерии для признания расходов в составе себестоимости ТМЗ, а также расходах по реализации, относимых на вычеты в отчетном налоговом периоде.

Компанией «P» отмечено, что признание расходов в бухгалтерском учете напрямую зависит от процесса приобретения и реализации нефтепродуктов Компании «P».

В жалобе отмечено, так как деятельность Компании «P» связана с реализацией нефтепродуктов, то все расходы периода, за исключением транспортных расходов, связанных с транспортировкой нефтепродуктов к месту первоначальной продажи (нефтебазы), включаются в расходы по реализации, что предусмотрено Учетной политики, по которой предусмотрено, что к расходам по реализации относятся: расходы, связанные с маркетингом и сбытом товаров; расходы на хранение товаров; прочие расходы, понесенные в связи с реализацией товаров покупателям и заказчикам и носящие условно-постоянный характер.

Компанией «P» отмечено, что расходы по аренде специальных емкостей и резервуаров, услугам по отпуску (наливу) нефтепродуктов признаются расходами по реализации и учитываются на счетах расходов.

Согласно Учетной политики Компании «P» транспортные расходы включают расходы, понесенные в связи с транспортировкой товаров до места назначения, указанного потребителями и заказчиками. Указанные расходы отражаются в бухгалтерском учете Компании «P» на расходных счетах. При этом договоры поставки с покупателями могут предусматривать условия, при которых расходы по транспортировке ТМЗ в адрес покупателей оплачиваются Компанией «P», но в дальнейшем возмещаются покупателями.

Компания «P» признает в учете транспортные расходы, а затем отражает доход от возмещения (перевыставления) таких расходов.

Также, Компания «P» поясняет, что в письме ДМБУА Министерства финансов указано, что налоговый орган ошибочно интерпретирует расходы на реализацию ТМЗ как расходы, связанные с приобретением ТМЗ, включаемые в первоначальную стоимость ТМЗ. Фактически, расходы по аренде резервуаров, отпуску (наливу) нефтепродуктов, расходы по транспортировке в адрес покупателя не могут корректироваться в сторону снижения соразмерно доле нереализованных ТМЗ, так как такие расходы являются коммерческими расходами, связанными непосредственно с реализацией товаров. В этой связи исключение из вычетов расходов Компании по реализации ТМЗ в размере 100 714,6 тыс.тенге неправомерно.

Кроме того, по утверждению Компании «P», акт налоговой проверки не содержит описания причин и оснований, допущенных Компанией «P» нарушений налогового законодательства по отнесению на вычеты расходов по вознаграждениям.

Как следует из акта налоговой проверки, в соответствии со статьями 190, 192, 242, 243, 246 Налогового кодекса из вычетов за 2018 год исключены расходы по запасам на конец налогового периода пропорционально доли транспортных расходов по аренде резервуаров, подвижных путей, подлежащих включению в стоимость запасов.

В ходе рассмотрения жалобы установлено следующее.

В соответствии с пунктами 1 и 3 статьи 242 Налогового кодекса расходы налогоплательщика в связи с осуществлением деятельности, направленной на получение дохода, подлежат вычету при определении налогооблагаемого дохода с учетом положений, установленных настоящей статьей и статьями 243 - 263 Налогового кодекса, за исключением расходов, не подлежащих вычету в соответствии с Налоговым кодексом.

Вычеты производятся налогоплательщиком по фактически произведенным расходам при наличии документов, подтверждающих такие расходы, связанные с его деятельностью, направленной на получение дохода.

Согласно пункту 3 статьи 190 Налогового кодекса налоговый учет основывается на данных бухгалтерского учета. Порядок ведения бухгалтерской документации устанавливается законодательством Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности.

Таким образом, вычету подлежат расходы, направленные на получение дохода, при наличии соответствующих подтверждающих документов. Налоговый учет основывается на данных бухгалтерского учета.

Пунктом 5 статьи 192 Налогового кодекса установлено, что учет запасов осуществляется в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) и (или) требованиями законодательства Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности. При этом в целях налогообложения стоимость запасов определяется без учета изменения стоимости запасов путем ее списания до чистой возможной цены продажи и восстановления в отношении ранее проведенного списания запасов, вызванного увеличением чистой возможной цены продажи.

В соответствии с пунктом 10 МСФО (IAS) 2 «Запасы» себестоимость запасов должна включать все затраты на приобретение, затраты на переработку и прочие затраты, понесенные для того, чтобы обеспечить текущее местонахождение и состояние запасов.

При этом пунктом 11 Типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденного приказом от 23.05.2007г. №185 Министра финансов Республики Казахстан, определено, что подраздел 1300 «Запасы» предназначен для учета активов, предназначенных для продажи в ходе обычной деятельности, или в процессе производства для продажи, или в форме сырья или материалов, предназначенных для использования в производственном процессе или при предоставлении услуг.

Таким образом, в налоговых целях учет запасов осуществляется в соответствии с МСФО и требованиями бухгалтерского законодательства.

Следует указать, что в соответствии с пунктом 16 Правил составления налоговой отчетности (декларации) по КПН (форма 100.00) за 2018г., утвержденным приказом от 12.02.2018г. №166 Первого заместителя Премьера-Министра Республики Казахстан - Министра финансов Республики Казахстан (далее - Правила №166), в разделе «Вычеты»:

в строке 100.00.019 указывается себестоимость реализованных (использованных) товаров, стоимость приобретенных работ, услуг, относимые на вычеты в соответствии с [пунктом 1](http://10.61.43.123/rus/docs/K1700000120#z4610) статьи 242 Налогового кодекса. Определяется как 100.00.019 I - 100.00.019 II + 100.00.019 III + 100.00.019 IV + 100.00.019 V - 100.00.019 VI - 100.00.019 VII - 100.00.019 VIII - 100.00.019 IX;

- в строке 100.00.019 I указывается балансовая стоимость запасов на начало налогового периода. Указанная строка заполняется согласно данным, определенным по бухгалтерскому балансу на начало налогового периода;

- строка 100.00.019 II заполняется согласно данным бухгалтерского баланса на конец налогового периода.

В рассматриваемом случае в декларации по КПН (ф.100.00) по строке 100.00.019 I запасы на начало налогового периода составили 16 652 319,7 тыс.тенге, по строке 100.00.019 II запасы на конец налогового периода составили сумму 42 765 123,3 тыс.тенге.

При этом в ходе налоговой проверки расхождения по остаткам запасов на начало и конец налогового периода по данным бухгалтерского баланса Компании «P» не установлено.

Вместе с тем, из вычетов за 2018г. по результатам налоговой проверки исключены расходы по приобретению запасов, не участвовавшие в получении дохода с учетом перевыставленных расходов покупателям товаров, определенных пропорционально доли расходов, связанных с арендой резервуаров, подвижных путей, определенных как подлежащих включению в стоимость запасов.

Так, из вычетов исключены расходы по аренде резервуаров и аренде подвижных путей в сумме 100 714,6 тыс.тенге, определенных пропорционально, где аренда резервуаров составляет 5 179,6 тыс.тенге (110 203,4 тыс.тенге х 4.7%) и расходы по аренде подвижных путей в размере 95 535,0 тенге (2 032 659,6 тыс.тенге х 4.7%). В свою очередь удельный вес 4,7% определен из расчета 42 765 123,3/910 255 791,6 тыс.тенге, где сумма 42 765 123,3 запасы на конец налогового периода всего и сумма 910 255 791,6 приобретено запасов.

В рассматриваемом случае, в соответствии с нормами МСФО 2 «Запасы» в себестоимость запасов (готовой продукции) включаются расходы компании, связанные с приобретением, переработкой сырой нефти, транспортировкой продукции для перехода к следующей стадии производства и прочие затраты, необходимые для доведения до состояния готовности к реализации. При этом, расходы по хранению (аренда резервуаров) готовой продукции и транспортировке, не предназначенные для перехода к следующей стадии производства, могут быть признаны расходами текущего периода.

На основании вышеизложенного, исключение из вычетов расходов по аренде резервуаров и аренде подвижных путей в сумме 100 714,6 тыс.тенге, определенной пропорционально, учитывая статьи 242, 243 Налогового кодекса является необоснованным.

По результатам заседания Апелляционной комиссии принято решение - отменить обжалуемое уведомление в части исключения из вычетов расходов по хранению и транспортировке нефтепродуктов в сумме 100 714,6 тыс.тенге, а в остальной части оставить без изменения.