*Вид спора: налоговые споры*

*Категория налогоплательщика: юридическое лицо*

*Вид налога: КПН, налог на имущество*

Министерством финансов Республики Казахстан (далее-уполномоченный орган) получена апелляционная жалоба Компании «К» на уведомление о результатах проверки территориального Департамента государственных доходов (далее – орган государственных доходов) о начислении сумм налогов.

Как следует из материалов дела, органом государственных доходов проведена комплексная налоговая проверка по вопросу исполнения налогового обязательства по всем видам налогов и (или) других обязательных платежей в бюджет за период с 01.01.2018г. по 31.12.2021г., по результатам которой вынесено уведомление о начислении корпоративного подоходного налога с юридических лиц, за исключением поступлений от субъектов крупного предпринимательства и организаций нефтяного сектора (КПН) в сумме 16 925,3 тыс.тенге, пени в сумме 5 355,0 тыс.тенге, налога на имущество юридических лиц и индивидуальных предпринимателей (налог на имущество) в сумме 23 954 ,9 тыс.тенге, пени в сумме 12 512,3 тыс.тенге, налога на транспортные средства с юридических лиц в сумме 10,2 тыс.тенге, пени в сумме 3,7 тыс.тенге, о сумме уменьшенного убытка в размере  58 649,2 тыс.тенге.

Компания «К», не согласившись с выводами органа государственных доходов (ОГД), обратилась с апелляционной жалобой, в которой просит отменить уведомление о результатах проверки в части начисления КПН и налога наимущество.

*1. Относительно исключения из вычетов амортизационных отчислений в связи с переводом технологических линий из II группы в I группу фиксированных активов*

Основанием для начисления КПН явилось нарушение пункта 267, 271 Кодекса Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс) от 25.12.2017г., в результате которого технологические линии по производству железобетонных изделий в соответствии с Классификатором основных фондов классифицированы в качестве «Сооружения» по классу 132.440000 «Прочие производственные сооружения», в результате перевода стоимости технологических линий из II группы фиксированных активов «Машины и оборудование» в I группу «Здания и сооружения» вычеты по амортизационным отчислениям за 2018-2021гг. уменьшены на сумму 82 459,1 тыс.тенге.

С данным выводом ОГД Компания «К» не согласна из-за того, что технологическое оборудование - Линия для формирования предварительно напряженных изделий «Weiler» введена в эксплуатацию согласно акту ввода в декабре 2013г., а Линия циркуляции поддонов (паллет) «Vollert» в июне 2014г. Вместе с тем, с момента ввода в эксплуатацию указанных технологических оборудований, органом государственных доходов (ОГД) проведены налоговые проверки Компании «К», нарушения по которым в соответствии с Классификатором основных фондов ГК РК 12-2009 утвержденым приказом Комитета технического регулирования и метрологии Министерства по инвестициям и развитию Республики Казахстан от 01.09.2009г. №451-од (далее-Классификатор основных фондов) не установлено.

По мнению Компании «К», ОГД при начислении сумм налогов не учтена статья 13 Административного процедурно-процессуального кодекса (далее -АППК) - принцип охраны права на доверие, следовательно, согласно части 4 статьи 6 АППК влечет признание административных актов незаконными.

Кроме того, Компания «К» считает, что в соответствии со статьей 8 Налогового кодекса, нарушен принцип добросовестности налогоплательщиков, при этом пунктом 5 статьи 8 Налогового кодекса определено, что все неопределенности и неурегулированные вопросы налогового законодательства Республики Казахстан толкуются в пользу налогоплательщика (налогового агента).

Компания «К» в жалобе указывает, что завод и его технологические линии не следует определять как единый объект, так как согласно документам, приобретение оборудования осуществлялось по отдельности (самостоятельные договоры с поставщиками), при этом установка оборудования не входит в Акт ввода в эксплуатацию завода. Оборудование технологических линий принято в бухгалтерском учете в качестве самостоятельных инвентарных объектов основных средств.

Компания «К» приводит пункт 37 МФСО (IAS) 16 «Основные средства» и указывает, что «Машины и оборудования» выделены в отдельный класс учета основных средств, отличный от зданий и сооружений.

Также из жалобы следует, что классификация объектов основных средств в бухгалтерском учете осуществляется на основании Классификатора основных фондов, в котором дано понятие зданию, сооружению, машинам и оборудованиям, по которым формируется самостоятельная группа основных средств.

Таким образом, Компания «К» считает, что оборудование в том числе, установленное на фундаменте, не классифицируется как сооружение, а подлежит классификации в соответствующих группах машин и оборудования. Машины и оборудование технологических линий предназначены для производства готовой продукции, а не для обслуживания зданий или создания условий для осуществления процесса производства, оборудование связано с изменением предмета труда и не обеспечивает функционирование здания, соответственно, оборудование технологических линий не может быть признано сооружением.

Компания «К» приводит ответ филиала НАО «Государственная корпорация «Правительство для граждан» от 30.10.2023г., согласно которому оборудование линий не подлежит государственной регистрации в установленном законом порядке.

Компания «К» отмечает, что Классификатор основных фондов не содержит понятия технологическая линия и не выделяет такого вида основных средств в составе каких-либо групп. При этом по результатам налоговой проверки технологическая линия отнесена на класс «132.440000 «Прочие производственные сооружения», при этом к примеру объект «Доменная печь» представляет собой отдельное сооружение, а не технологическую линию по производству стали.

По мнению Компании «К», здания, сооружения, оборудования, предусмотренные в Классификаторе основных фондов не распространяются на полный технологический процесс какой-либо деятельности до получения общего конечного результата. При этом любой технологический процесс может быть разбит на уровни и части от производства готовой продукции в целом и до выполнения определенной небольшой функции, и на этом строится группировка зданий, сооружений и оборудования. Функциональная и технологическая связь, а также невозможность производственного процесса в случае изъятия оборудования не является критерием отнесения оборудования к сооружениям, а также признаком недвижимого имущества.

Также в жалобе указано, что работник ОГД, проводивший проверку, не обладает специальными познаниями в технологических процессах и машинных устройствах и не имеет соответствующего образования, чтобы делать вывод о том, что обследованные линии, состоящие из отдельных объектов оборудования, представляют собой непрерывную технологическую линию и отсутствие хотя-бы одного объекта не позволит линии функционировать.

Проверив доводы Компании «К», исследовав представленные ОГД материалы, уполномоченный орган пришел к следующим выводам.

В соответствии с пунктом 1 статьи 267 Налогового кодекса учет фиксированных активов осуществляется по группам, формируемым в соответствии с классификацией, установленной государственным органом, осуществляющим государственное регулирование в области технического регулирования.

Согласно пунктам 1, 2 статьи 271 Налогового кодекса стоимость фиксированных активов относится на вычеты посредством исчисления амортизационных отчислений в порядке и на условиях, установленных Налоговым кодексом.

Если иное не установлено настоящей статьей, амортизационные отчисления по каждой подгруппе, группе определяются путем применения указанных в налоговом регистре по определению стоимостных балансов групп (подгрупп) фиксированных активов и последующим расходам по фиксированным активам норм амортизации, которые не должны превышать предельные нормы, установленные настоящим пунктом, к стоимостному балансу подгруппы, группы на конец налогового периода, в том числе:

по I группе «Здания, сооружения, за исключением нефтяных, газовых скважин и передаточных устройств» норма амортизации составляет 10%,

по II группе «Машины и оборудование, за исключением машин и оборудования нефтегазодобычи, а также компьютеров и оборудования для обработки информации» норма амортизации составляет 25%.

Таким образом, в целях исчисления амортизационных отчислений, учет фиксированных активов осуществляется по группам, формируемым в соответствии с Классификатором основных фондов.

В соответствии с пунктом 4 статьи 1 Налогового кодекса понятия гражданского и других отраслей законодательства Республики Казахстан, используемые в Налоговом кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства Республики Казахстан, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом.

Необходимо отметить, что Классификатор основных фондов предназначен для широкого использования с целью учета основных фондов в сферах бухгалтерского и статистического учета, который разработан на основе использования следующих базовых стандартов и классификаций: международные статистические стандарты, МСФО, государственный классификатор ГК РК 04-2008.

Согласно пункту 3.7 Классификатора основных фондов в редакции с 01.01.2010г. сооружением является искусственно созданный объемный, плоскостной или линейный объект (наземный, надводный и (или) подземный, подводный), имеющий естественные или искусственные пространственные границы и предназначенный для выполнения производственных процессов, размещения и хранения материальных ценностей или временного пребывания (перемещения) людей, грузов, а также размещения (прокладки, проводки) оборудования или коммуникаций.

Объектом, выступающим как сооружение, является каждое отдельное сооружение со всеми устройствами, составляющие с ним единое целое, которое прочно связано с землей и его перемещение без несоразмерного ущерба его назначению невозможно, за исключением тех устройств (машин и оборудования), для которых сооружение является местом, где созданы условия, необходимые для осуществления процесса производства этими устройствами (машинами и оборудованием) и которые классифицируются в соответствующих группах подраздела «Машины и оборудование».

Назначением сооружения является создание условий, необходимых для осуществления процесса производства путем выполнения тех или иных технических функций, не связанных с изменением предмета труда, или осуществление различных непроизводственных функций.

Например: нефтяная скважина включает в себя вышку и обсадные трубы; мост включает в себя пролетное строение, опоры, мостовое полотно (мостовые охранные брусья, контрольный и мостовой настил); эстакада включает в себя фундамент, опоры, пролетные строения, настил, пути по эстакаде, ограждения.

Приказом Комитета по техническому регулированию и метрологии Министерства торговли и интеграции РК от 28.12.2020г. №469-од внесены изменения в Классификатор основных фондов, которыми в т.ч. уточнены определения сооружений, машин и оборудования.

Согласно пункту 3.7 Классификатора основных фондов в редакции с 01.01.2021г. сооружением является инженерно-строительный объект (кроме здания), назначением которого является создание условий, необходимых для осуществления процесса производства путем выполнения тех или иных технических функций, не связанных с изменением предмета труда или для осуществления различных непроизводственных функций.

Класс 132.440000 «Прочие производственные сооружения» включает в себя специализированные производственные сооружения, не включенные в другие группировки, например чугунолитейные заводы, заводы на цементных подошвах сборные и переносные; установки, составляющие объекты тяжелой промышленности, такие как доменные печи, прокатные станы и т.д.

Также следует указать, что согласно пункту 3.19 Строительных норм Республики Казахстан СН РК 3.02-28-2011 Сооружения промышленных предприятий, сооружение - наземная, надземная или подземная система строительных конструкций, служащая прежде всего массой для сугубо технических процессов.

Пунктом 3.8 Классификатора основных фондов в редакции с 01.01.2010г. следует, что машины и оборудование – устройства, преобразующие энергию, материалы и информацию. В редакции с 01.01.2021г. машины и оборудование - устройства (в том числе, смонтированные/установленные в/на зданиях и сооружениях), преобразующие энергию, материалы и информацию.

В Пояснении к Классификатору основных фондов указано, что объектом классификации «Машины и оборудование» является каждая отдельная машина, включая входящие в ее состав приспособления, принадлежности, приборы, индивидуальное ограждение, фундамент, необходимые для выполнения возложенных на нее функций и не являющаяся составной частью другой машины.

Следует указать, что Компания «К» осуществляет деятельность по производству товарного бетона, сборных железобетонных и бетонных конструкций и изделий, стеновых блоков, строительных растворов разработке гравийных и песчаных карьеров, при этом в процессе производства железо-бетонных изделий используется следующая технологическия линия:

- Линия циркуляции поддонов для производства двойных стен и сборных перекрытий Vollert (введена в эксплуатацию по акту государственной приемочной комиссии в июне 2014г.);

- Линия для формирования преднапряжённых бетонных пустотных плит перекрытия weiler MAX-truder (введена в эксплуатацию по акту государственной приемочной комиссии в декабре 2013г.).

Следует отметить, что в бухгалтерском и налоговом учете вышеуказанные технологические линии Компания «К» отнесены к II группе фиксированных активов «Машины и оборудование». По результатам налоговой проверки вышеуказанные технологические линии согласно Классификатору основных фондов классифицированы по классу 132.440000 «Прочие производственные сооружения» группы 132.000000 «Другие объекты гражданского строительства» подраздела 130.000000 «Сооружения», следовательно, сумма амортизационных отчислений пересчитана по I группе фиксированных активов «Здания и сооружения» по норме амортизации 10%.

В рассматриваемом случае, согласно руководству по эксплуатации и техобслуживанию Линия циркуляции поддонов для производства двойных стен и сборных перекрытий Vollert состоит из: устройство очистки поддонов - RR, разбрызгивающее устройство для разделительного средства ТSЕР, плоттер PL, пара поперечных подъемных тележек Н1.1+Н1.2, стол виброуплотнения RT, бетоноукладчик BV, шероховальное приспособление ARV, лифт RBG, стеллажная система R1-R3, стол опрокидывания KT, транспорт опалубки STS, система транспортировки фрикционными колёсами R 1/1-R 20/1, данные устройства закрепляются к железобетонному полу производственного цеха болтовыми соединениями.

Производственный цикл осуществляется следующим процессом: распечатка плоттером (U17), опалубивание (U1), армирование (U02), армирование (U04), буфер (U05), бетонирование/уплотнение (U07), контроль), (U08) (укладка в стелажную систему сушильной камеры RBG (U10), распалубка (U14), разгрузка (U15), буфер (U16), очистка, смазка, распечатка плоттером (U17), следовательно, бетонные сборные изделия изготавливаются на поддонах для опалубки которые перемещаются по кругу от одного устройства к другому.

Линия для формирования преднапряжённых бетонных пустотных плит перекрытия weiler MAX-truder представляет собой систему модульного –автоматического экструдера, состоящего из жесткой ходовой части с электроприводом на двух колесах, двух сменных формовочных групп, съемного стального бункера для бетона и сменными группами уплотнения. Перемещение экструдера производится по установленным рельсам рабочего настила с помощью электрического управления.

Таким образом, вышеуказанные технологические линии осуществляют технологический процесс переработки сырья с приданием ему формы, в результате которого производится конечный продукт (железо-бетонные изделия).

Из акта налоговой проверки следует, что вышеуказанные технологические линии состоят из объектов, которые взаимодействуют между собой в производственном процессе и без наличия хотя бы одного объекта, данная линия не будет функционировать. В совокупности технологические линии сблокированы в производственных зданиях для производства железо-бетонных изделий. Здание цеха и размещенные в нем иные объекты составляют сложный неделимый объект, представляют собой единое целое и предназначены для получения целевого продукта по единому технологическому процессу, в случае изъятия одного из сегментов объекта, производственный процесс будет невозможен.

Необходимо отметить, что как указывалоь выше, согласно руководству по эксплуатации и техобслуживанию, а также фотографиям, произведенным в ходе налоговой проверки, объекты линий закреплены к основаниям (полу) болтовыми соединениями (Vollert) и имеют колесную базу на рельсовом ходу (MAX-truder). Производственный процесс осуществляется непосредственно устройствами технологических линий, при этом здание выполняет функции размещения объектов технологических линий.

Вместе с тем, в акте налоговой проверки не приведены обстоятельства того, что здание цеха и объекты технологической линии составляют сложный неделимый объект и единое целое, без которого производственный процесс невозможен.

Согласно Отчету по движению стоимости ФА (НУ), представленному к налоговой проверке, Линия циркуляции поддонов для производства двойных стен и сборных перекрытий Vollert и Линия для формирования преднапряжённых бетонных пустотных плит перекрытия weiler MAX-truder отражены как отдельные оборудования и не входят в состав сооружений.

Из ответа филиала НАО «Правительство для граждан» по Карагандинской области от 30.10.2023г., на запрос Компании «К» следует, что оборудование технологических линий не относится к недвижимому имуществу и не подлежит государственной регистрации.

Из ответа Министерства промышленности и строительства РК, на запрос Компании «К» от 30.05.2024г. следует, что технологические линии, состоящие из взаимосвязанных компонентов, один из которых может двигаться, а также если предмет не имеет прочной связи с землей и может быть перемещен, то относится к группе «Машины и оборудование».

Учитывая изложенное, следует, что по результатам налоговой проверки не установлены обстоятельства и доказательства соответствия технологических линий к сооружению, предусмотренных Классификатором основных фондов.

Таким образом, результаты налоговой проверки по переводу основных средств (технологичские линии) из II группы в I группу фиксированных активов и соответственно, уменьшение сумм вычетов по амортизационным отчислениям в указанной части является необоснованным.

*2. Относительно начисления налога на имущество*

Основанием для начисления налога на имущество явилось нарушение пункта 1 статьи 519 Налогового кодекса в соответствии с которым технологические линии для производства железо-бетонных изделий являются объектом налогообложения налогом на имущество, по результате за 2018-2021гг. начислен налог в сумме 23 954,9 тыс.тенге.

С данным выводом ОГД Компания «К» не согласна из-за того, что согласно статье 519 Налогового кодекса объектом налогообложения налогом на имущество являются сооружения, относящиеся к таковым в соответствии с классификацией установленный уполномоченным органом. При этом движимое имущество (оборудование) налогообложению не подлежит. В соответствии со статьей 6 Налогового кодекса определенность налогообложения при взимании налога на имущество обеспечивается за счет использования установленных в бухгалтерском учете формализованных критериев признания имущества налогоплательщика (движимого и недвижимого) в качестве соответствующих объектов основных средств.

Проверив доводы Компании «К», исследовав представленные ОГД материалы, уполномоченный орган пришел к следующим выводам.

В соответствии с подпунктом 1) пункта 1 статьи 519 Налогового кодекса объектом налогообложения для индивидуальных предпринимателей, за исключением индивидуальных предпринимателей, не осуществляющих ведение бухгалтерского учета и составление финансовой отчетности в соответствии с Законом Республики Казахстан «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности», и юридических лиц являются находящиеся на территории Республики Казахстан являются здания, сооружения, относящиеся к таковым в соответствии с классификацией, установленной уполномоченным государственным органом, осуществляющим государственное регулирование в области технического регулирования, части таких зданий, учитываемые в составе основных средств, инвестиций в недвижимость в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности и (или) требованиями законодательства Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности.

Согласно пункту 1 статьи 520 Налогового кодекса если иное не установлено настоящей статьей, налоговой базой по объектам налогообложения индивидуальных предпринимателей и юридических лиц, указанным в [подпунктах 1)](http://10.61.43.123/rus/docs/K1700000120" \l "z9396), [3)](http://10.61.43.123/rus/docs/K1700000120#z9398) и [4)](http://10.61.43.123/rus/docs/K1700000120#z9399) пункта 1 статьи 519 Налогового кодекса, является среднегодовая балансовая стоимость объектов налогообложения, определяемая по данным бухгалтерского учета.

По результатам акта налоговой проверки Линия циркуляции поддонов для производства двойных стен и сборных перекрытий Vollert и Линия для формирования преднапряжённых бетонных пустотных плит перекрытия weiler MAX-truder согласно Классификатору основных фондов классифицированы по классу 132.440000 «Прочие производственные сооружения», следовательно, стомоимость вышеуказанных технологических линий признана объектом обложения налогом на имущество.

Вместе с тем, как установлено пунктом 1 данного Решения, налоговой проверкой не установлены обстоятельства и доказательства соответствия технологических линий к сооружению, предусмотренные Классификатором основных фондов, следовательно, включение в объект налогообложения налогом на имущество стоимости технологических линий и начисление налога в указанной части по результатам налоговой проверки является необоснованным.

По результатам заседания Апелляционной комиссии принято решение – отменить обжалуемое уведомление о результатах проверки в части исключения из вычетов амортизационных отчислений и начисления налога на имущество, связанных с технологическими линиями, а в остальной части оставить без изменения.