*Вид спора: налоговые споры*

*Категория налогоплательщика: юридическое лицо*

*Вид налога: КПН и НДС*

Министерством финансов Республики Казахстан (далее-уполномоченный орган) получена апелляционная жалоба Компании «S» 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), налога на добавленную стоимость на произведенные товары, выполненные работы и оказанные услуги на территории Республики Казахстан (НДС).

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 01.01.2022г. по 31.12.2022г., по результатам которой вынесено уведомление о начислении КПН в сумме налога 2 420,4 тыс.тенге и пени 470,3 тыс.тенге, НДС в сумме налога 1 453,8 тыс.тенге и пени 622,8 тыс.тенге.

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

Основанием для начисления обжалуемой суммы и соответствующей суммы пени явилось нарушение статей 190, 242, 400 Кодекса Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс) от 25.12.2017г. отнесены на вычеты расходы и НДС в зачет по взаиморасчетам с Компанией «G».

С данным выводом налогового органа Компания «S» не согласна из-за того, что по результатам налоговой проверки необоснованно исключены из вычетов расходы и НДС из зачета по взаиморасчетам с Компанией «G» основанием явилось отсутствие в электронных счетах-фактурах происхождения товаров.

Между тем, в подтверждение получения товаров и услуг Компанией «S» к налоговой проверке представлены первичные бухгалтерские документы.

Проверив доводы Компании «S», исследовав представленные налоговым органом материалы, уполномоченный орган пришел к следующим выводам.

В соответствии с пунктами 1, 3 и 4 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.

Если иное не установлено настоящей статьей и статьями 243 – 263 Налогового кодекса, для целей данного раздела, признание расходов, включая дату их признания, осуществляется в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности и требованиями законодательства Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности.

В случае, когда порядок признания расходов в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности и требованиями законодательства Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности отличается от порядка определения вычетов в соответствии с Налоговым кодексом, указанные расходы учитываются для целей налогообложения в порядке, определенном Налоговым кодексом.

В соответствии с пунктом 1 статьи 400 Налогового кодекса суммой НДС, относимого в зачет получателем товаров, работ, услуг, являющимся плательщиком налога на добавленную стоимость в соответствии с подпунктом 1) пункта 1 статьи 367 Налогового кодекса, признается сумма налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате за полученные товары, работы и услуги, если они используются или будут использоваться в целях облагаемого оборота по реализации, а также если выполняются условия, указанные в подпунктах 1) -4) данного пункта.

Следует указать, что основанием для отнесения в зачет НДС является счет-фактура в соответствии со статьей 400 Налогового кодекса.

При этом выписка счета-фактуры, являющегося обязательным документом для всех плательщиков НДС, осуществляется в соответствии с требованиями статьи 412 Налогового кодекса.

Согласно пункту 12 статьи 412 Налогового кодекса счет-фактура может заверяться подписью работника, уполномоченного на то приказом налогоплательщика. При этом копия приказа должна быть доступна для визуального ознакомления получателей товаров, работ, услуг.

Пунктами 2 и 3 статьи 190 Налогового кодекса определено, что учетная документация включает в себя: бухгалтерскую документацию - для лиц, на которых в соответствии с Законом Республики Казахстан «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» (далее – Закон о бухгалтерском учете) возложена обязанность по ее ведению; стандартный файл проверки - для лиц, добровольно представляющих данный файл; первичные учетные документы – для лиц, указанных в пункте 4 настоящей статьи; налоговые формы; налоговую учетную политику; иные документы, являющиеся основанием для определения объектов налогообложения и (или) объектов, связанных с налогообложением, а также для исчисления налогового обязательства.

Если иное не установлено пунктом 4 настоящей статьи, налоговый учет основывается на данных бухгалтерского учета. Порядок ведения бухгалтерской документации устанавливается законодательством Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности.

Согласно пункту 1 статьи 6 Закона о бухгалтерском учете бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации об операциях и событиях индивидуальных предпринимателей и организаций, регламентированную законодательством Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности, а также учетной политикой.

В соответствии с пунктом 1 статьи 7 Закона о бухгалтерском учете бухгалтерская документация включает в себя первичные документы, регистры бухгалтерского учета, финансовую отчетность и учетную политику.

Бухгалтерские записи производятся на основании первичных документов. Первичные документы должны быть составлены в момент совершения операции или события либо непосредственно после их окончания.

Кроме того, в соответствии с подпунктом 6) статьи 7 Закона о бухгалтерском учете первичные документы, как на бумажных, так и на электронных носителях должны содержать обязательные реквизиты, где среди прочего предусмотрено указание наименования должностей, фамилии, инициала и подписи лиц, ответственных за совершение операции (подтверждение события), и правильность ее (его) оформления.

Таким образом, расходы налогоплательщика подлежат отнесению на вычеты и в зачет по НДС при условии, что расходы по товарам, работам, услугам должны быть направлены на получение дохода и использованы в целях облагаемого оборота, а также подтверждаться соответствующими документами, подписанными руководителем и главным бухгалтером или работником, уполномоченным на то приказом налогоплательщика. При этом, в соответствии с нормами Налогового кодекса налоговый учет основывается на данных бухгалтерского учета. Порядок ведения бухгалтерской документации устанавливается законодательством Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности.

В рассматриваемом случае, по результатам налоговой проверки исключены из вычетов расходы и НДС из зачета по взаиморасчетам с Компанией «G» по приобретению товаров (коронка, штанга, , пневмоподдержка П2, виброкаретка ПП6, букса поворотная, предфильтр, костюм ЛГН, поршень, гайка на Спак, гайка поворотная ПП-63, винт геликоидальный, фильтр 3М, буродержатель в сборе ПП63, респиратор с клапаном 3М 8122**,** перфоратор ПТ 48, рукав резиновый напорный с текстильным каркасом, светильник НСР-200, вентрукав ф400мм, костыль ПП63, комплект штанг для вертикального бурения, ампула полимерная, сверло пневматическое, трубка водяная ПП 63, крылатка ПТ 48, трубки, пружинка, гранбукса ПТ 48, винт геликоидальный ПП63, золотниковая коробка, храповое кольцо, золотник на П2, винт геликоидальный ПТ48, боек ПТ48, собачка ПП63) за 2022 год в сумме 12 101,8 тыс.тенге и НДС из зачета за 3 квартал 2022г. в сумме 493,0 тыс.тенге, за 4 квартал 2022г. в сумме 960,8 тыс.тенге.

Оплата произведена путем безналичного расчета.

Основной вид деятельности: «Оптовая торговля широким ассортиментом товаров без какой-либо конкретизации».

Компания «G» отсутствует по месту нахождения, что подтверждается актами налогового обследования от 12.01.2016г., от 19.10.2023г., от 06.02.2025г. Также по категории СУР присвоена высокая степень риска с 01.10.2024г.

Режимы налогообложения:

- общеустановленный порядок с 01.01.2022г. по 31.03.2022г.;

- специальный налоговый режим на основе упрощенной декларации с 01.04.202г. по 31.10.2022г.;

- общеустановленный порядок с 01.11.2022г. по 31.12.2022г.

Согласно ИС СОНО:

- в декларации по КПН (ф.100.00) за 2022 год отражен совокупный годовой доход на сумму 28 101,7 тыс.тенге;

- в упрощенной декларации за 1, 2 полугодия 2022г. доход составляет на сумму 109 141,9 тыс.тенге;

**-** декларация по налогу на транспортные средства, по земельному налогу и налогу на имущество (ф.700.00) за 2022 год не представлена, соответственно, на балансе данного предприятия активы, в том числе транспортные средства, складские помещения отсутствуют.

Необходимо также отметить, что за 2022 год налоговые поступления составили 0 тенге, в связи с освобождением от уплаты налогов с доходов, полученных за период с 1 января 2020 года по 31 декабря 2022 года субъектов микропредпринимательства или малого предпринимательства, применяющие специальные налоговые режимы.

Компания «G» за 2022 год участником внешнеэкономической деятельности не является.

У Компании «G» имеется уведомление камерального контроля от 23.06.2023г. №1816Г0100001, проставлен статус с 17.08.2023г. «Ограничение доступа ИС ЭСФ».

В соответствии пунктами 1 и 2 статьи 143 Налогового кодекса встречной проверкой является проверка налоговым органом лиц, осуществлявших операции с налогоплательщиком (налоговым агентом), в отношении которого налоговым органом проводится комплексная или тематическая проверка, с целью получения дополнительной информации о таких операциях, подтверждения факта и содержания операций, по вопросам, возникающим в ходе проверки указанного налогоплательщика (налогового агента).

Встречная проверка является вспомогательной по отношению к комплексной или тематической проверке.

В рассматриваемом случае, Департаментом государственных доходов направлен запрос на проведение встречной проверки в Управление государственных доходов за проверяемый период, однако, запрос прекращен в связи отсутствием Компании «G» по месту нахождения.

Согласно данным ИС ЭСФ Компания «G» приобрел товары (ампула полимерная АМК ф25\*400мм шт. (в кол-ве 3900 штук), гайка на Спак (в кол-ве в кол-ве 576 штук), БРС 50 (в кол-ве 30 штук), светильник НСР-200 (в кол-ве 20 штук), вентрукав ф400мм (в кол-ве 6 штук), поршень ПП63 (в кол-ве 8 штук), пружина собачки ПП63 (в кол-ве 12 штук)) у Компании «P», однако в электронных счетах-фактурах приобретение товаров не подтверждается у Компании «P».

Также товар с наименованием «Штанга ПР 1,8м» в кол-ве 30 штук приобретен от Компании «P», который приобретался от Компании «I», однако у Компании «I» по данным электронным счетам-фактурам приобретение товара с наименованием «Штанга ПР 1,8м» не имеется.

Также по товару «Коронка КНШ 41х25» следует указать, что Компания «G» приобрел данный товар 28.12.2022г. от Компании «С» и 29.11.2022г. от Компании «P», при этом, Компания «G» реализовала в адрес Компании «S» 30.06.2022г., 25.08.2022г.

По товару «Пневмоподдержка ПП2» следует указать, что Компания «G» приобрела товар 09.12.2022г. от Компании «К», при этом, Компания «G» реализовала в адрес Компании «S» 30.06.2022г.

По товару «Буродержатель ПП63 в сборе» следует указать, что Компания «G» приобрела товар 08.12.2022г. от Компании «С», при этом Компания «G» реализовала в адрес Компании «S» 30.06.2022г.

По товару «Виброкаретка ПП-63» следует указать, что Компания «G» приобрела 08.12.2022г. от Компании «С», при этом, Компания «G» реализовала в адрес Компании «S» 30.06.2022г. и 25.08.2022г.

По товару «Букса поворотная ПП63» следует отметить, что Компания «G» приобрела 08.12.2022г. от Компании «С», при этом, Компания «G» реализовала в адрес Компании «S» 30.06.2022г. и 25.08.2022г.

По товару «Букса шлицевая ПП 63» следует отметить, что Компания «G» приобрела 08.12.2022г. от Компании «С», при этом, Компания «G» реализовала в адрес Компании «S» 25.08.2022г.

Компания «G» реализовала в адрес Компании «S» товары с наименованием «Трубка воздушная ПТ48, ПП-63» и «Трубка водяная ПТ 48, ПП 63», у которых нет источника происхождения.

Компания «G» приобрела товары (Профильная труба 40\*20\*1,5 трубы электросварные квадрат (пр) 100х100х3 Ст3сп дл.12000 (НМЗ)) от Компании «A» и Компании «Е», у которых наименование данных товаров и физические характеристики не совпадают.

Компания «G» приобрела товары (буровая штанга R32 H35 T38 L3090 1947230», штанга буровая шестигранная ПРL2200\*Н25 GG0120, штанга буровая шестигранная ПРL3000\*Н25 GG0122, штанга буровая шестигранная ПРL2600\*Н25 GG0121) у Компании «I» и Компании «Т», у которых наименование данных товаров и физические характеристики не совпадают.

Таким образом, согласно данным ИС ЭСФ вышеуказанные товары, реализованные в адрес Компании «S» на сумму 12 101,8 тыс.тенге не имеют источника происхождения, следовательно, взаиморасчеты между Компанией «S» и Компанией «G» не подтверждаются в связи с отсутствием происхождения товаров, так как вышеуказанные поставщики фактически не могли поставить товар в адрес Компании «G».

Кроме того, следует отметить, что к проверке были представлены Договор на поставку товаров от 20.05.2022г., накладные на отпуск запасов на сторону от 30.06.2022г., от 11.08.2022г., от 11.08.2022г.

Из Договора на поставку товаров от 20.05.2022г. следует, что в пункте 4.6 поставка товара может быть осуществлена Продавцом несколькими отдельными партиями с письменного согласия Покупателя.

В соответствии с пунктами 4.8 и 4.9 одновременно с поставкой товара Продавец обязуется предоставить следующие документы:

а) счет-фактура с указанием стоимости товара;

b) товарно-транспортная накладная.

Товар принимается Покупателем по количеству мест, указанному в товарно-транспортной накладной на товар, путем сверки с фактическим наличием мест, с количеством, указанным в товарно-транспортной накладной.

В накладных на отпуск запасов на сторону от 30.06.2022г., от 11.08.2022г., от 11.08.2022г. графы «Транспортная организация» и «Товарно-транспортная накладная (номер, дата)» не заполнены, соответственно, транспортировка товаров в адрес Компании «S» не осуществлялась третьими лицами и не были привлечены транспортные организации.

Следует указать, что отношения, возникающие между перевозчиками, пассажирами, грузоотправителями, грузополучателями, другими физическими и юридическими лицами в сфере автомобильного транспорта регулируются Законом об автомобильном транспорте. При этом, действие данного Закона об автомобильном транспорте распространяется на всех физических и юридических лиц, осуществляющих в соответствии с законодательством деятельность в сфере автомобильного транспорта.

В соответствии с пунктами 1 и 2 статьи 689 главы 34 Гражданского кодекса Республики Казахстан по договору перевозки груза одна сторона (перевозчик) обязуется доставить вверенный ему другой стороной (отправителем) груз в пункт назначения и выдать уполномоченному на получение груза лицу (получателю), а отправитель обязуется уплатить за перевозку груза плату, согласно договору или тарифу. Договор перевозки груза оформляется составлением транспортной накладной, коносамента, товарно-транспортной накладной или иного документа на груз, предусмотренных законодательными актами о транспорте.

Согласно нормам главы 4 Правил перевозок грузов автомобильным транспортом, утвержденным постановлением от 30.04.2015г. №546 Правительства Республики Казахстан (далее - Правила №546) перевозка грузов оформляется товарно-транспортной накладной, а в случаях перевозки некоторых видов грузов, перевозимых насыпью (навалом), может оформляться актом замера или актом взвешивания. Грузоотправитель представляет перевозчику на предъявленный к перевозке груз товарно-транспортную накладную, составляемую в четырех экземплярах, которая является основным перевозочным документом и по которой производится списание этого груза грузоотправителем и оприходование его грузополучателем.

В частности, первый экземпляр остается у грузоотправителя и предназначается для списания предъявленных к перевозке грузов. Второй, третий и четвертый экземпляры грузоотправителем вручаются перевозчику. Второй экземпляр перевозчиком сдается грузополучателю и предназначается для оприходования полученных грузов. Третий и четвертый экземпляры остаются у перевозчика. Третий экземпляр прилагается к счету за перевозку и служит основанием для расчета с грузоотправителем (грузополучателем), а четвертый прилагается к путевому листу и служит основанием для учета транспортной работы. Грузоотправитель может выписывать дополнительные экземпляры товарно-транспортных накладных, число которых устанавливается соглашением между грузоотправителем и перевозчиком.

Путевые листы автотранспортного средства являются основными документами первичного учета, которые совместно с товарно-транспортной накладной или актом замера (взвешивания), определяют показатели для учета работы автотранспортного средства, осуществления расчетов за перевозки грузов, а также для начисления заработной платы водителю.

Отрывной талон путевого листа заполняется грузоотправителем и является основанием для предъявления перевозчиком счета платежного требования грузоотправителю. Отрывной талон прилагается к счету, а путевой лист остается у перевозчика, в котором повторяются идентичные записи о времени работы автотранспортного средства у грузоотправителя (грузополучателя).

Путевые листы автотранспортного средства и товарно-транспортные накладные подлежат регистрации в журналах учета движения путевых листов и товарно-транспортных накладных, и хранению перевозчиком вместе с журналами в течение 5 лет.

Заполнение путевого листа осуществляется перевозчиком. При этом отдельные данные заполняются также и грузоотправителем (грузополучателем).

Путевые листы оформляются перевозчиком на одну смену (рейс) с указанием даты выдачи, подписью уполномоченного лица перевозчика, штампом или печатью перевозчика, по форме № 4-п и № 4-с согласно приложениям 1 и 2 к Правилам №546.

Правила №546 действуют на всей территории Республики Казахстан и распространяются на всех физических и юридических лиц, независимо от форм собственности. Правила №546 определяют порядок организации и осуществления автомобильных перевозок грузов, формы товарно-транспортной накладной, путевых листов и порядок их применения, порядок приема грузов к автомобильной перевозке и иные условия.

Так, пунктом 17 Правил №546 установлено, что прием груза грузополучателем удостоверяется его подписью и печатью (штампом) в каждом экземпляре товарно-транспортной накладной, где указывается время прибытия и убытия автотранспортного средства.

В соответствии с пунктами 52, 45 Правил №546 при приеме груза к перевозке экспедитор или водитель-экспедитор предъявляет грузоотправителю документ, удостоверяющий личность и путевой лист, заверенный перевозчиком. Грузоотправитель (грузополучатель) отмечает в товарно-транспортной накладной и (или) путевом листе время прибытия (убытия) автотранспортного средства в (из) пункт погрузки (разгрузки).

Таким образом, учитывая отраслевое законодательство, в соответствии с которым наличие товарно-транспортной накладной, путевых листов обязательно по Договорам перевозки грузов, расходы подлежат отнесению на вычеты, при наличии товарно-транспортной накладной, путевых листов, иных документов, подтверждающих факт перевозкигруза.

Согласно информации Департамента государственных доходов в ходе налоговой проверки по взаиморасчетам Компанией «G» и Компанией «S» не представлены товарно-транспортные накладные, путевые листы автотранспортного средства, являющиеся основными документами первичного учета, которые совместно с товарно-транспортными накладными, определяют показатели для учета работы автотранспортного средства, осуществления расчетов за перевозки грузов, а также для начисления заработной платы водителю, заявки, акты приемки, подтверждающие факт приобретения товаров.

Учитывая указанные факты и обстоятельства, следует, что документы по взаиморасчетам с Компанией «G» не могут достоверно свидетельствовать о факте совершения операций и обеспечить адекватное отражение данных операций в бухгалтерском учете и, соответственно являться основанием для отнесения расходов на вычеты и НДС в зачет в соответствии с положениями налогового законодательства Республики Казахстан.

Таким образом, исключение из вычетов расходов и НДС из зачета по взаиморасчетам с Компанией «G» и соответствующее начисление КПН и НДС в указанной части по результатам налоговой проверки являются обоснованными.

По результатам заседания Апелляционной комиссии принято решение - отставить обжалуемое уведомление о результатах проверки без изменения, а жалобу без удовлетворения.