*Вид спора: налоговые споры*

*Категория налогоплательщика: юридическое лицо*

*Вид налога: КПН*

Министерством финансов Республики Казахстан (далее-уполномоченный орган) получена апелляционная жалоба Компании «V» 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 01.01.2018г. по 30.06.2021г., по результатам которой вынесено уведомление о начислении КПН в сумме налога 17 919,7 тыс.тенге и пени 527,8 тыс.тенге, НДС в сумме налога 228,6 тыс.тенге и пени 3,8 тыс.тенге.

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

*Относительно исключения из вычетов расходов по ремонту кровли склада, полученного по договору аренды.*

Из жалобы Компании «V» следует, что согласно Договору от 23.10.2020г. Компания «V» приобрело у Компании «А» работы по ремонту кровли из ПВХ мембраны. Аналогично, по Договору от 24.12.2020г. Компания «А» выполнило ремонт, утепление кровли склада.

При этом, данные расходы полностью подтверждены документально (договоры аренды, договоры на проведение ремонтных работ, акты выполненных работ (оказанных услуг) электронные счета-фактуры, платежные документы об оплате работ по ремонту, деловой перепиской).

Следовательно, расходы Компании «V» по ремонтным работам, приобретенным у Компания «А», в полной мере соответствуют требованиям отнесения на вычеты в соответствии с пунктом 1 статьи 242 Кодекса Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс), поскольку напрямую связаны с деятельностью Компании «V», направленной на получение дохода, которые подтверждены документально.

Как следует из акта налоговой проверки, что Компанией «V» в нарушение статей 190, 242 Кодекса Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс) от 25.12.2017г. отнесены на вычеты расходы по ремонту кровли склада, полученного по договору аренды за 2020 год в сумме 41 481,7 тыс.тенге.

В ходе рассмотрения жалобы установлено следующее.

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.

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 при условии, что расходы по товарам, работам, услугам должны быть направлены на получение дохода, 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.

Согласно пунктам 35, 36 Правил ведения бухгалтерского учета, утвержденных Приказом Министра финансов Республики Казахстан от 31.03.2015г. №241 (далее - Правила ведения бухгалтерского учета), для учета активов применяются инвентарные карточки, формы которых утверждены приказом Министра финансов Республики Казахстан от 20.12.2012г. №562 «Об утверждении форм первичных учетных документов» (далее – Приказ №562). Инвентарные карточки заполняются в одном экземпляре на основании документов на приход активов, их перемещение, дооборудование, реконструкцию, модернизацию, капитальный ремонт и списание, и содержат основные качественные и количественные показатели активов, а также относящиеся к ним важнейшие пристройки, приспособления. Инвентарные номера присваиваются активам по мере их поступления по порядково-серийной системе. Для учета арендованных активов применяется карточка учета арендованных (долгосрочно-арендованных) активов, форма которой утверждена Приказом №562. При обнаружении дефектов в процессе инвентаризации, монтажа или испытания активов применяется акт о выявленных дефектах актива, форма которого утверждена Приказом №562.

Также пунктом 31 Правил ведения бухгалтерского учета предусмотрено, что для оформления приемки-передачи активов из ремонта, реконструкции (модернизации) применяется акт приемки - передачи отремонтированных, реконструированных (модернизированных) активов, форма которого утверждена Приказом №562. Акт, подписанный материально ответственным работником заказчика, на прием активов, и представителем исполнителя, производившем ремонт, реконструкцию (модернизацию), составляется в двух экземплярах. Акт подписывается главным бухгалтером (бухгалтером) и утверждается руководством заказчика.

Таким образом, фиксированные активы – это основные средства, признанные в соответствии с международными стандартами бухгалтерского учета, национальным законодательством о бухгалтерском учете и предназначенные для использования в деятельности, направленной на получение дохода. Затраты на ремонт собственных и арендованных основных средств признаются последующими расходами и подлежат вычету по фиксированным активам. 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, которым предусмотрено, что для учета активов применяются инвентарные карточки, для учета арендованных активов применяется карточка учета арендованных (долгосрочно-арендованных) активов. Также для оформления приемки-передачи активов из ремонта, реконструкции (модернизации) применяется акт приемки - передачи отремонтированных, реконструированных (модернизированных) активов, который составляется в двух экземплярах и подписывается главным бухгалтером (бухгалтером) и утверждается руководством заказчика.

Согласно подпункту 4) пункта 1 статьи 266 Налогового кодекса, если иное не предусмотрено данной статьей, к фиксированным активам относятся последующие расходы, понесенные в отношении имущества, полученного по договору имущественного найма (аренды), кроме договора лизинга, и признанные в бухгалтерском учете в качестве долгосрочного актива.

Также пунктом 16 статьи 268 Налогового кодекса первоначальной стоимостью фиксированного актива, указанного в [подпункте 4)](http://adilet.zan.kz/rus/docs/K1700000120#z5009) пункта 1 статьи 266 Налогового кодекса, являются затраты по ремонту, реконструкции, модернизации, содержанию и другие затраты, понесенные налогоплательщиком в отношении имущества, полученного по договору имущественного найма (аренды), кроме договора лизинга. В соответствии с настоящим пунктом учитываются затраты, понесенные по день признания их в бухгалтерском учете в качестве долгосрочного актива, увеличивающие его стоимость в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности и (или) требованиями законодательства Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности.

В соответствии с пунктом 1 статьи 272 Налогового кодекса последующими расходами признаются затраты по эксплуатации, ремонту, реконструкции, модернизации, содержанию, ликвидации и другие затраты, понесенные в отношении следующих активов после признания их в бухгалтерском учете:

1) фиксированных активов, в том числе в период временного прекращения их использования;

2) не относимых к фиксированным активам основных средств, инвестиций в недвижимость, нематериальных и биологических активов, учитываемых в бухгалтерском учете налогоплательщика в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности и (или) требованиями законодательства Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности и предназначенных для использования в деятельности, направленной на получение дохода, за исключением активов, указанных:

в [подпункте 1)](http://adilet.zan.kz/rus/docs/K1700000120#z5012) пункта 2 статьи 266 настоящего Кодекса, – в период до момента начала добычи после коммерческого обнаружения;

в [подпунктах 7)](http://adilet.zan.kz/rus/docs/K1700000120#z5020) и [15)](http://adilet.zan.kz/rus/docs/K1700000120#z5028) пункта 2 статьи 266 настоящего Кодекса;

3) активов, указанных в [статье 260](http://adilet.zan.kz/rus/docs/K1700000120#z260) настоящего Кодекса.

К последующим расходам относятся, в том числе, расходы, производимые за счет резервных фондов налогоплательщика, за исключением расходов недропользователей, произведенных за счет средств ликвидационного фонда, отчисления в который относятся на вычеты согласно [статье 252](http://adilet.zan.kz/rus/docs/K1700000120#z252) Налогового кодекса.

Последующими расходами также признаются затраты по эксплуатации, ремонту, реконструкции, модернизации, содержанию и другие затраты, понесенные в отношении имущества, полученного по договоруимущественного найма (аренды).

Пунктом 2 статьи 272 Налогового кодекса, если иное не предусмотрено пунктами 3 и 4 настоящей статьи, сумма последующих расходов, подлежащая отнесению в бухгалтерском учете на увеличение балансовой стоимости активов, относимых к фиксированным активам, активам, указанным в [подпункте 14)](http://adilet.zan.kz/rus/docs/K1700000120#z5027) пункта 2 статьи 266 настоящего Кодекса, а также последующих расходов, указанных в [пункте 5](http://adilet.zan.kz/rus/docs/K1700000120#z5276) статьи 276 настоящего Кодекса:

1) увеличивает соответствующий виду актива стоимостный баланс группы (подгруппы);

2) при отсутствии соответствующего виду актива стоимостного баланса группы (подгруппы) формирует соответствующий виду актива стоимостный баланс группы (подгруппы) на конец текущего налогового периода.

Последующие расходы, предусмотренные данным пунктом, признаются в целях налогообложения в том налоговом периоде, в котором они отнесены на увеличение балансовой стоимости активов в бухгалтерском учете, за исключением случая, предусмотренного [пунктом 13](http://adilet.zan.kz/rus/docs/K1700000120#z5087) статьи 268 Налогового кодекса.

Согласно пункту 5 статьи 272 Налогового кодекса последующие расходы, в том числе произведенные арендатором в отношении арендуемого имущества, за исключением указанных в пунктах 2 и 4 данной статьи, а также последующих расходов, увеличивающих в соответствии с [пунктом 6](http://adilet.zan.kz/rus/docs/K1700000120#z4399) статьи 228 Налогового кодекса первоначальную стоимость активов, не подлежащих амортизации, подлежат отнесению на вычеты в том налоговом периоде, в котором они произведены.

Таким образом, последующие расходы, признанные в бухгалтерском учете, понесенные арендатором в отношении полученного по договору аренды имущества, относятся на вычеты в том налоговом периоде, в котором они произведены.

В рассматриваемом случае, по результатам налоговой проверки Компанией «V» исключены из вычетов расходы по ремонту кровли склада, полученного по договору аренды за 2020 год в сумме 41 481,7 тыс.тенге.

Как указано в жалобе, Компания «V» с 1994 года занимается поставкой лабораторного оборудования, расходных материалов (диагностических наборов, химических реактивов, лабораторной посуды, питательных сред, диагностикумов, сывороток и другого) в различные лаборатории Республики Казахстан и других республик.

Для хранения оборудования и расходных материалов Компании «V» на основании Договора от 31.12.2019г. арендует у Компании «D» складские помещения площадью 2000 кв. метров.

Далее, в письме от 25.09.2020г. в адрес Компании «D» указано о необходимости проведения ремонтных работ, а именно устранить протечки в крыше, приведшей к порче имущества. Однако, Компания «D» в письме от 02.10.2020г. сообщило о невозможности проведения ремонта кровли в связи с отсутствием средств.

В этой связи, Компания «V» обратилось в Компанию «А» для устранения появившихся дефектов крыши в целях обеспечения сохранности оборудования и товаров.

Следует отметить, что арендные отношения регулируются нормами гражданского права, содержащимися в главе 29 Гражданского кодекса Республики Казахстан (далее - ГК РК), которая включает как общие нормы, регулирующие все арендные отношения, так и отдельные их виды. Общие нормы аренды применяются к отдельным ее видам, если сходные отношения не регулируются специальными нормами.

Согласно пункту 1 статьи 552 ГК РК наймодатель обязан производить за свой счет капитальный ремонт переданного внаем имущества в согласованные сторонами сроки, если иное не предусмотрено законодательными актами или договором.

При этом согласно пунктам 2 и 3 статьи 552 ГК РК наймодатель обязан производить за свой счет ремонт, вызываемый неотложной необходимостью, возникшей в силу обстоятельств, за которые наниматель не отвечает, в разумные сроки, если иное не установлено законодательными актами или договором.

Неисполнение наймодателем обязанностей по капитальному ремонту дает нанимателю право по своему выбору:

1) произвести ремонт самостоятельно и взыскать с наймодателя стоимость ремонта;

2) зачесть стоимость ремонта в счет платы по договору;

3) потребовать соответствующего уменьшения платы по договору;

4) отказаться от договора.

В соответствии с пунктом 2 статьи 555 ГК РК в случае, когда наниматель произвел за счет собственных средств и с согласия наймодателя улучшения, неотделимые без вреда для нанятого имущества, он имеет право после прекращения договора на возмещение стоимости этих улучшений, поскольку иное не предусмотрено договором.

Таким образом, порядок определения арендных отношений регулируются нормами гражданского права, в том числе условия сдачи в аренду имущества и оплаты арендной платы, подлежат оформлению договором имущественного найма (аренды) с указанием распределения обязанностей между арендатором и арендодателем.

Следует отметить, что в соответствии со статьей 179 Налогового кодекса в жалобе указываются обстоятельства, на которых лицо, подающее жалобу, основывает свои требования и доказательства, подтверждающие эти обстоятельства. К жалобе прилагаются документы, подтверждающие обстоятельства, на которых налогоплательщик (налоговый агент) основывает свои требования.

В рассматриваемом случае, Компанией «V» к жалобе приложены документы: Договор аренды от 31.12.2019г., заключенный между Компанией «V» и Компанией «D», электронные счета-фактуры, акты выполненных работ (оказанных услуг), платежные документы, письма от 25.09.2020г., от 02.10.2020г., от 05.10.2020г..

Компания «V» в жалобе указывает, что согласно Договору от 23.10.2020г. приобрело у Компания «А» работы по ремонту кровли из ПВХ мембраны. Аналогично, по Договору от 24.12.2020г. Компания «А» выполнило ремонт, утепление кровли склада.

В пункте 4.2. Договора аренды от 31.12.2019г. арендатор (Компания «V») обязан поддерживать имущество в исправном состоянии и нести расходы по его содержанию.

В свою очередь, в данном случае ремонт кровли путем устранения протечек (гидроизоляции) и утепления направлены на восстановление крыши до первоначального состояния, следовательно, с учетом Договора аренды такие расходы относятся к обязанности Компании «V», что в полной мере корреспондируется с нормами гражданского законодательства.

Согласно акту обследования от 15.10.2020г. выполненные работы имели характер текущего ремонта. Водоизоляционный ковер кровли находился в плохом состоянии. На старой кровле имелись проколы и повреждения рубероида. Техническое задание включало замену 80% водоизоляционного ковра кровли.

Так, в соответствии с пунктом 7.03. Государственных нормативов в области архитектуры, градостроительства и строительства Строительные нормы Республики Казахстан [СН РК 1.04-26-2011](http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=31194179)г. «Реконструкция, капитальный и текущий ремонт жилых и общественных зданий» (далее – СН РК) установлен следующий перечень работ, относящихся к текущему ремонту: «Крыши. Усиление элементов деревянной стропильной системы, антисептирование, антиперирование; устранение неисправностей стальных, асбестоцементных и других кровель, замена водосточных труб, ремонт гидроизоляции, утепления и вентиляции.».

Следовательно, данный пункт СН РК прямо устанавливает, что утепление кровли относится к текущему ремонту.

Кроме того, ремонт кровли из ПВХ мембраны является ремонтом гидроизоляционного слоя кровли. В частности, ПВХ мембрана – это современный гидроизоляционный материал, который используется для защиты кровли от проникновения влаги.

Поскольку ПВХ мембрана является гидроизоляционным материалом , её ремонт относится к работам по ремонту гидроизоляции, указанным в перечне работ текущего ремонта крыш.

Также, на основании приведенных положений СН РК, утепление и ремонт кровли из ПВХ мембраны относятся к текущему ремонту, которые являются техническими мероприятиями, направлены на предохранение части здания (кровли) от преждевременного износа, восстанавливают работоспособность конструкции здания (кровли), поддерживают эксплуатационные показатели здания.

Таким образом, данные работы полностью соответствуют определению текущего ремонта и не могут признаваться работами капитального характера.

Кроме того, по общим правилам бухгалтерского учета и стандартов финансовой отчетности к текущему ремонту относятся работы, которые способствуют восстановлению части актива и сохранению будущих экономических выгод, ожидавшихся от эксплуатации здания первоначально.

В данном случае, ремонт кровли по устранению возникших дефектов не увеличивает экономических выгод от эксплуатации здания и не увеличивает срок его использования, а лишь способствуют восстановлению части актива и сохранению будущих экономических выгод, ожидавшихся от эксплуатации здания первоначально. Фактически ремонт кровли позволил Компании «V» продолжать эксплуатацию складских помещений для хранения оборудования и товаров в нормальном и приемлемом состоянии, предотвращая порчу имущества от протечек и обеспечивая поддержание необходимого температурного режима благодаря утеплению.

В этой связи, ремонт крыш и утепление также являются текущими затратами с точки зрения правил ведения бухгалтерского учета и финансовой отчетности, в связи с чем, подлежат отнесению на вычеты в том периоде, в котором они произведены.

Относительно площади ремонтируемых помещений, следует указать, что общая площадь ремонта в 4,250 кв.м. включает не только горизонтальную поверхность кровли в 2,000 кв.м., но также вертикальные примыкания к парапетам и вентиляционным шахтам, перекрытия технических помещений на крыше, необходимые технологические «нахлесты» при монтаже ПВХ мембраны.

При этом данное соотношение площадей является стандартным для кровельных работ. Наряду с этим комплексный ремонт обоснован технической необходимостью, а именно общей системой вентиляции складского комплекса, единой гидроизоляционной системы кровли, капиллярным распространением влаги по всей конструкции.

При этом согласно инструкции производителя оборудования BINDER, условия хранения требуют: допустимая влажность окружающей среды максимум 70%, без конденсации, помещение должно быть хорошо вентилируемым и сухим. В свою очередь, нарушение условий хранения ведет к опасности повреждения оборудования.

Таким образом, учитывая норму статьи 272 Налогового кодекса расходы Компании «V» по ремонту кровли склада, подлежат отнесению на вычеты, при наличии документов, подтверждающих такие расходы, следовательно, исключение из вычетов расходов по ремонту кровли склада, полученного по договору аренды и соответствующее начисление КПН в указанной части по результатам налоговой проверки являются необоснованными.

*2.* *Относительно дохода от курсовой разницы.*

В жалобе отмечено, что Департамент государственных доходов по в акте проверки указал, что согласно данным бухгалтерского учета реализация составила сумму 2 627 292,8 тыс.тенге, тогда как по данным декларациям доход составил сумму 2 610 079,2 тыс.тенге, разницу в сумме 17 213,6 тыс.тенге признал доходом от курсовой разницы.

Вместе с тем, при данном расчете в оборотно-сальдовой ведомости учтена только строка 6250 «Доходы от курсовой разницы», не учтена строка 7430 «Расходы по курсовой разнице».

Между тем, согласно пункту 4 статьи 192 Налогового кодекса учет курсовой разницы осуществляется в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности и (или) требованиями законодательства Республики Казахстан.

В свою очередь, пунктом 8 МСФО (IAS) 21 Влияние изменений валютных курсов» определено, что курсовой разницей признается разница, возникшая при пересчете определенного количества единиц валюты в другую валюту с использованием разных обменных курсов.

Если сумма отрицательной курсовой разницы превышает сумму положительной курсовой разницы, то в соответствии со статьей 262 Налогового кодекса величина превышения подлежит вычету.

Таким образом, в качестве дохода может признаваться только положительная разница между доходами от курсовой разницы и расходами по курсовой разнице.

Так, расходы по курсовой разнице составляют сумму 22 784,4 тыс.тенге, тогда как доходы составляют сумму 17 083,3 тыс.тенге. Следовательно, у Компании «V» не возникают доходы от курсовой разницы, а напротив расходы превышают доходы (17 083,3 - 22 784,4 = - 5 701,1).

Как следует из акта налоговой проверки, что Компания «V» в нарушение статьи 226 Налогового кодекса занижен доход по реализованным товарам, работам, услугам на сумму 17 083,3 тыс.тенге за 2020 год.

В ходе рассмотрения жалобы установлено следующее.

Согласно пункту 1 статьи 225 Налогового кодекса совокупный годовой доход юридического лица-резидента Республики Казахстан состоит из доходов, подлежащих получению (полученных) данным лицом из источников в Республике Казахстан и за ее пределами в течение налогового периода.

В соответствии с подпунктом 1) пункта 1 статьи 226 Налогового кодекса в совокупный годовой доход включаются все виды доходов налогоплательщика без включения в них суммы налога на добавленную стоимость и акциза, в том числе доход от реализации и превышение суммы положительной курсовой разницы над суммой отрицательной курсовой разницы.

При этом, доходом от реализации, согласно пункту 1 статьи 227 Налогового кодекса признается сумма дохода, возникающего при реализации товаров, работ, услуг, кроме доходов, включаемых в совокупный годовой доход в соответствии со статьями 228-240 настоящего Кодекса, а также доходов, указанных в пункте 4 статьи 258 настоящего Кодекса, а также доходов, указанных в пункте 4 статьи 258 Налогового кодекса, в части, не превышающей суммы расходов, указанных в пункте 1 статьи 258 Налогового кодекса.

Статьей 190 Налогового кодекса установлено, что налоговый учет основывается на данных бухгалтерского учета. Порядок ведения бухгалтерской документации устанавливается законодательством РК о бухгалтерском учете и финансовой отчетности.

Таким образом, в совокупный годовой доход и в оборот по реализации, облагаемый НДС, включаются все виды доходов, в том числе доход от реализации товаров (работ, услуг) и превышение суммы положительной курсовой разницы над суммой отрицательной курсовой разницы.

Следует отметить, что бухгалтерский учет операций и остатков по операциям деноминированных в иностранных валютах регламентированы положениями МСФО 21 «Влияние изменений валютных курсов».

В соответствии с пунктом 8 МСФО 21 курсовая разница - разница, возникающая при переводе определенного количества единиц в одной валюте в другую валюту с использованием разных обменных курсов валют. Монетарные статьи - единицы валюты в наличии, а также активы и обязательства к получению или выплате, выраженные фиксированным или определяемым количеством валютных единиц.

В соответствии с пунктом 28 МСФО 21 курсовые разницы, возникающие при расчетах по монетарным статьям или при переводе монетарных статей по курсам, отличающимся от курсов, по которым они были переведены при первоначальном признании в течение периода или в предыдущей финансовой отчетности, признаются в прибыли или убытках за период, в котором они возникли.

При этом, МСФО 21 требует начислять курсовую разницу по монетарным статьям на каждую отчетную дату.

Кроме того, в соответствии с пунктом 1 статьи 5 Закона о бухгалтерском учете одним из принципов ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности является начисление и непрерывность.

Таким образом, начисление курсовых разниц по монетарным статьям производится в соответствии с требованиями МСФО 21.

В рассматриваемом случае, в ходе налоговой проверки установлено, что согласно представленным данным бухгалтерского учета по счету №6000 «Доход от реализации продукции и оказания услуг» доход составил сумму 2 627 292,8 тыс.тенге, в том числе: счет №6010 «Доход от реализации продукции и оказания услуг» доход составил сумму 2 607 213,4 тыс.тенге, счет №6200 «Прочие доходы» доходы составили сумму 20 079,4 тыс.тенге, при этом по данным декларации по КПН (ф.100.00) доход от реализации товаров, работ, услуг составляет сумму 2 610 079,2 тыс.тенге, разница по оборотам составляет сумму 17 213,6 тыс.тенге (2 627 292,8-2 610 079,2=17 213,6).

В этой связи налоговой проверкой не учтен счет №7430 «Расходы по курсовой разнице» на сумму 22 784,4 тыс.тенге.

Так, из информации Департамента государственных доходов следует, что в ходе налоговой проверки получено пояснение главного бухгалтера Компании «V» К. о том, что за 2019-2020гг. предприятием не учтены отрицательные курсовые разницы в связи с ошибкой в базе данных 1С.

Необходимо отметить, что согласно пункту 5 статьи 179 Налогового кодекса в жалобе указываются обстоятельства, на которых лицо, подающее жалобу, основывает свои требования и доказательства, подтверждающие эти обстоятельства.

Компанией «V» к жалобе приложена оборотно-сальдовая ведомость за 2020 год с отражением по счету №7430 «Расходы по курсовой разнице» суммы 22 784,4 тыс.тенге.

Как указано выше Компанией «V» представлено дополнение к жалобе с приложенными документами (карточка счета №7430 «Расходы по курсовой разнице», карточка счета №6250 «Доходы по курсовой разнице»).

Кроме того, в ходе рассмотрения жалобы представлена информация Департамента государственных доходов, из которой следует, что документация не соответствует операциям в системе бухгалтерского учета (1С Бухгалтерия). А именно возникновение расходов по курсовой разнице в сумме 22 784,4 тыс.тенге не подтвердилось, так как в базе 1С анализы счетов и карточки счета №7430 «Расходы по курсовой разнице» не открывались в связи с ошибкой. На момент проведения проверки расчет по отрицательной курсовой разнице не представлен.

При этом, в ходе рассмотрения жалобы установлено, что согласно карточке счета №7430 «Расходы при обмене валюты» (суммовая разница) за 2020 год по корреспондентскому счету №1022 «Конвертация валюты» составляет сумму 11 687,1 тыс.тенге.

По карточке счета №7430 «Расходы по курсовой разнице» за 2020 год по корреспондирующим счетам №3310, №1030, №1210 расходы составляют сумму 11 097,3 тыс.тенге. Из них:

- по карточке счета №7430 «Расходы по курсовой разнице» за 2020 год курсовая разница по корреспондентскому счету №3310 «Краткосрочная кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам» составляет сумму 1 374,6 тыс.тенге;

- по карточке счета №7430 «Расходы по курсовой разнице» за 2020 год курсовая разница по корреспондентскому счету №1210 «Краткосрочная дебиторская задолженность по бюджетным выплатам» составляет сумму 1 665,3 тыс.тенге;

- по карточке счета №7430 «Расходы по курсовой разнице» за 2020 год курсовая разница по корреспондентскому счету №1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах» (авансовые платежи) составляет сумму 8 057,4 тыс.тенге.

В этой связи, как указано в жалобе по счету №7430 «Расходы по курсовой разнице» составляют общую сумму 22 784,4 тыс.тенге.

В рассматриваемом случае, на начало года у Компании «V» имелась кредиторская задолженность по карточке счета №7430 «Расходы по курсовой разнице» за 2020, где курсовая разница при расчете с покупателями и поставщиками составляет сумму 1 374,6 тыс.тенге.

Таким образом, обязательства Компании «V» перед покупателями и поставщиками подлежат отнесению к монетарным статьям, по которым в соответствии с МСФО (IAS) 21 возникает курсовая разница.

Следовательно, расходы по курсовой разнице составляют сумму 1 374,6 тыс.тенге, доходы по курсовой разнице составляют сумму 17 083,3 тыс.тенге, соответственно превышение суммы положительной курсовой разницы над суммой отрицательной курсовой разницы составляют сумму 15 708,7 тыс.тенге (17 083,3 – 1 374,6), соответственно, подлежит уменьшению сумма 1 374,6 тыс.тенге.

Таким образом, учитывая нормы статьи 226 Налогового кодекса увеличение дохода от курсовой разницы на сумму 15 708,7 тыс.тенге и соответствующее начисление КПН по результатам налоговой проверки является обоснованным.

По результатам заседания Апелляционной комиссии принято решение - отменить обжалуемое уведомление о результатах проверки в части исключения из вычетов расходов по ремонту кровли склада, полученных по договору аренды за 2020 год в сумме 41 481,7 тыс.тенге и увеличения дохода от курсовой разницы на сумму 1 374,6 тыс.тенге, а в остальной части оставить без изменения.