*Вид спора: налоговые споры*

*Категория налогоплательщика: юридическое лицо*

*Вид налога: НДС*

Министерством финансов Республики Казахстан (далее-уполномоченный орган) получена апелляционная жалоба Компании «А» на уведомление о результатах проверки территориального Департамента государственных доходов (далее – налоговый орган) о сумме превышения налога на добавленную стоимость (НДС), относимого в зачет, над суммой начисленного налога, не подтвержденной к возврату, не подлежащей уплате в бюджет.

Как следует из материалов дела, органом государственных доходов проведена тематическая налоговая проверка по вопросам подтверждения достоверности сумм НДС, предъявленных к возврату, а также по вопросам исполнения налогового обязательства по НДС за период с 01.10.2024г. по 31.12.2024г., по результатам которой вынесено уведомление о сумме превышения НДС, относимого в зачет, над суммой начисленного налога, не подтвержденной к возврату, не подлежащей уплате в бюджет в размере 137 264,5 тыс.тенге.

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

Компания «А» не согласно с уведомлением о результатах проверки в части неподтверждения к возврату превышения НДС на сумму 123 698,2 тыс.тенге и приводит следующие доводы.

*1. Относительно неподтверждения сумм НДС в связи с нарушениями, выявленными по поставщикам взаимосвязанных сторон на сумму 2 654,8 тыс.тенге*

В жалобе указано, что Гражданин «А» числится в Компании «А» советником по коммерческим вопросам и не является должностным лицом Компании «А», так как не входит в совет директоров или исполнительный орган Компании «А».

Поэтому Компания «В» не может являться взаимосвязанной стороной Компании «А» лишь на том основании, что Гражданин «А» является учредителем Компании «В» и который по форме 200.00 числится работником Компании «А».

Согласно акту налоговой проверки в нарушение пункта 12 статьи 152 Кодекса Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс) от 25.12.2017г., а также пункта 46 Правил возврата превышения налога на добавленную стоимость и применения системы управления рисками в целях подтверждения достоверности суммы превышения налога на добавленную стоимость, а также критериев степени риска, утвержденных Приказом Министра финансов Республики Казахстан от 19.03.2018г. №391 (далее – Правила №391) сумма превышения НДС неподтвержденная к возврату в связи с наличием нарушений, выявленными по поставщикам взаимосвязанных сторон (Компания «В») составляет 2 654,8 тыс.тенге.

В ходе рассмотрения жалобы установлено следующее.

Согласно пункта 46 Правил №391 риском неисполнения налоговых обязательств признаются выявленные расхождения в результате сверки сведений налоговой отчетности поставщика и сведений ИС, а также другие сведения, указывающие на неисполнение (неполное исполнение) налоговых обязательств по исчислению и уплате НДС в бюджет.

Услугодатель формирует отчет «Пирамида» по риску неисполнения налоговых обязательств исключительно по непосредственным поставщикам услугополучателя.

В целях Правил №391 непосредственными поставщиками признаются:

поставщики, непосредственно или через посредников (агентов, комиссионеров или поверенных) поставившие товары, выполнившие работы или оказавшие услуги услугополучателю, по которому формируется отчет «Пирамида»;

поставщики, непосредственно или через посредников (агентов, комиссионеров или поверенных) поставившие товары, выполнившие работы или оказавшие услуги через взаимосвязанные стороны.

В целях Правил №391 взаимосвязанными сторонами признаются физические и (или) юридические лица, имеющие взаимоотношения, которые соответствуют одному либо нескольким из следующих условий:

1) одно лицо является крупным участником другого лица;

2) лица связаны договором, в соответствии с которым одно из них вправе определять решения, принимаемые другим;

3) юридическое лицо находится под контролем крупного участника или должностного лица другого юридического лица;

4) крупный акционер, крупный участник или должностное лицо одного юридического лица являются крупным акционером, крупным участником либо должностным лицом другого юридического лица;

5) юридическое лицо совместно с другим юридическим лицом находится под контролем третьего лица;

6) физическое лицо является руководителем юридического лица, указанного в подпунктах 2) – 5) данного пункта, за исключением независимого директора акционерного общества.

В рассматриваемом случае, Компанией «А» требование о возврате превышения НДС, указанное в декларации по НДС за 4 квартал 2024г. представлено 12.02.2025г., то есть, в 1 квартале 2025 года.

Согласно выписке к Приказу Компании «А» Гражданин «А» с 01.07.2003г. назначен на должность Советника Председателя Правления по коммерческим вопросам в заводоуправление Компании «А».

Вместе с тем, Гражданин «А» отражен в Декларациях по индивидуальному подоходному налогу и социальному налогу (ф.200.00) за 1, 2, 3, 4 кварталы 2024 года как работник Компании «А».

При этом, по результатам аналитического отчета «Пирамида» установлено, что между непосредственным поставщиком Компании «А» Компании «В» и его 9 поставщикам (поставщикам второго уровня) образовалась налоговая задолженность по НДС, где наименьшая сумма НДС, не подлежащая к возврату составляет 2 654,8 тыс.тенге.

На основании вышеизложенного, учитывая подпункт 2) пункта 12 статьи 152 Налогового кодекса и пункта 46 Правил №391, неподтверждение к возврату превышения НДС в сумме 2 654,8 тыс.тенге по результатам акта налоговой проверки является обоснованным.

*2. Относительно неподтверждения НДС к возврату в соответствии с пунктом 47 Правил №391*

Компанией «А» в жалобе указано, что в разделе 2.11 Акта налоговой проверки указаны нарушения по поставщикам непроверяемого налогоплательщика, а по поставщикам 5, 6 уровней, которые не являются поставщиками проверяемого налогоплательщика.

Компании «А» приводит норму пункта 46 Правил №391, в соответствии с которой услугодатель формирует отчет «Пирамида» по риску неисполнения налоговых обязательств исключительно по непосредственным поставщикам услугополучателя. В целях Правил №391 непосредственными поставщиками признаются:

поставщики, непосредственно или через посредников (агентов, комиссионеров или поверенных) поставившие товары, выполнившие работы или оказавшие услуги услугополучателю, по которому формируется отчет «Пирамида»;

поставщики, непосредственно или через посредников (агентов, комиссионеров или поверенных) поставившие товары, выполнившие работы или оказавшие услуги через взаимосвязанные стороны.

В жалобе отмечено, что указанные в разделе 2.11 Акта налоговой проверки поставщики 2, 3, 4, 5, 6 уровней не являются посредниками или взаимосвязанными сторонами по сделкам между Компанией «А» и его непосредственными.

Согласно акту налоговой проверки в нарушение пункта 12 статьи 152 Налогового кодекса, а также пункта 47 Правил №391 сумма превышения НДС неподтвержденная к возврату составляет 121 043,3 тыс.тенге.

В ходе рассмотрения жалобы установлено следующее.

Порядок возврата сумм превышения НДС с применением системы управления рисками устанавливают Правила №391, которые разработаны в соответствии с пунктом 2 статьи 137 и пунктом 10 статьи 429 Налогового кодекса и подпунктом 1) статьи 10 Закона Республики Казахстан «О государственных услугах».

Согласно пункту 38 Правил №391 система управления рисками определяет степени риска на основе автоматизированного расчета присвоения баллов по критериям степени риска согласно приложению 2 к данному приказу в целях подтверждения превышения НДС с использованием ИС при проведении тематических проверок в целях определения налогоплательщиков, отнесенных к категории налогоплательщиков, находящихся в зоне риска, по которым формируется аналитический отчет «Пирамида» и при определении суммы превышения НДС, подлежащей возврату в упрощенном порядке.

При этом пунктом 39 Правил №391 установлено, что для определения риска извлечения налогоплательщиком выгоды из своих незаконных действий в целях получения налоговых выгод (налоговой экономии) и уменьшения налоговых платежей применяются критерии, которые являются конфиденциальной информацией, не подлежащей разглашению, в том числе налогоплательщику, по которому произведена оценка степени (уровня) риска.

Согласно пункту 45 Правил №391 отчетом «Пирамида» являются результаты контроля, осуществляемого услугодателем на основе изучения и анализа представленной налогоплательщиком налоговой отчетности по НДС и (или) сведений ИС, а также сведений, полученных от уполномоченных государственных органов, местных исполнительных органов, уполномоченных лиц, а также других документов и (или) сведений о деятельности налогоплательщика.

Отчет «Пирамида» формируется с учетом:

риска неисполнения налоговых обязательств и

риска указанного в пункте 47 Правил №391, в том числе с использованием фиктивных (бестоварных) операций.

Согласно пункту 47 Правил №391 риском извлечения услугополучателем выгоды из своих незаконных действий в целях получения налоговых выгод (налоговой экономии) и уменьшения налоговых платежей признается:

1) применение схем уклонения от уплаты налогов, в том числе заключение сделок с целью получения права на зачет сумм НДС без фактической поставки товаров, выполнения работ, оказания услуг и (или) заключение сделок с целью увеличения добавленной стоимости товара, соответственно, наращивания превышения НДС;

2) действия, направленные на вывод денежных средств в теневую экономику и обналичивание денежных средств;

3) притворные сделки, совершенные с целью прикрыть другую сделку (значительное занижение или завышение цены сделок).

В части установления данных рисков, отчет «Пирамида» формируется независимо от категории и (или) статуса поставщика, за исключением поставщиков, указанных в подпунктах 4), 5) и 6) [пункта 46](http://10.61.42.188/rus/docs/V1800016669#z261) Правил №391.

Следует указать, что в соответствии с пунктом 1 статьи 120-1 Налогового кодекса налоговые органы по нарушениям с высокой степенью риска производят ограничение выписки электронных счетов-фактур в информационной системе электронных счетов-фактур в случае неисполнения в установленный срок и (или) признания неисполненным уведомления об устранении нарушений, выявленных налоговыми органами по результатам камерального контроля.

Пунктом 52 Правил №391 предусмотрено, что в случае выявления по результатам отчета «Пирамида» у поставщиков товаров, работ, услуг нарушений налогового законодательства, подтверждение достоверности сумм превышения НДС, производится в пределах предъявленных сумм, уменьшенных на суммы превышения НДС, приходящихся на поставщиков, у которых выявлены нарушения налогового законодательства, предусмотренные подпунктами 1) - 7) пункта 52 Правил №391.

В соответствии с пунктом 54 Правил №391 непосредственными поставщиками признаются:

- поставщики, непосредственно или через посредников (агентов, комиссионеров или поверенных) поставившие товары, выполнившие работы или оказавшие услуги проверяемому услугополучателю;

- поставщики, непосредственно или через посредников (агентов, комиссионеров или поверенных) поставившие товары, выполнившие работы или оказавшие услуги через взаимосвязанных сторон и (или) лиц, находящимися под контролем по отношению к проверяемому услугополучателю.

Нарушениями непосредственных поставщиков проверяемого услугополучателя, выявленных по результатам отчета «Пирамида» признаются:

-нарушения, указанные в пункте 46 Правил №391, допущенные непосредственным поставщиком;

- нарушения, указанные в пункте 47 Правил №391, допущенные поставщиками, имевшими взаиморасчеты с непосредственным поставщиком.

В соответствии с подпунктами 2), 3) пункта 12 статьи 152 Налогового кодекса не производится возврат НДС в пределах сумм, по которым на дату завершения налоговой проверки, по поставщикам проверяемого налогоплательщика выявлены нарушения по результатам анализа аналитического отчета «Пирамида» и не подтверждена достоверность сумм НДС.

Таким образом, по результатам акта налоговой проверки по выявленным нарушениям отчета «Пирамида» в результате применения системы управления рисками не подтверждено к возврату превышение НДС в сумме 121 043,3 тыс.тенге.

В рассматриваемом случае, в пункте 2.11. акта налоговой проверки «Применение Системы управления рисками в целях возврата превышения НДС» подробно отражены выявленные нарушения на сумму 4 498 993,0 тыс.тенге, в том числе наименьшая сумма НДС составила 121 043,3 тыс.тенге.

- Компанией «А» отнесен в зачет НДС по Компании «Р» в сумме 1 129,0 тыс.тенге, установлены нарушения у поставщиков 5, 6 уровней (13 контрагентов) на сумму 133 605,4 тыс.тенге, при этом наименьшая сумма НДС составляет 1 100,7 тыс.тенге.

- Компанией «А» отнесен в зачет НДС по Компании «К» в сумме 1 305,7 тыс.тенге, установлены нарушения у поставщиков 4, 5, 6 уровней (8 контрагентов) на сумму 69 613,5 тыс.тенге, при этом наименьшая сумма НДС составляет 1 305,7 тыс.тенге.

- Компанией «А» отнесен в зачет НДС по Компании «Е» в сумме 2 220,0 тыс.тенге, установлены нарушения у поставщиков 6 уровня (4 контрагента) на сумму 26 318,0 тыс.тенге, при этом наименьшая сумма НДС составляет 1 440,1 тыс.тенге.

- Компанией «А» отнесен в зачет НДС по Компании «R» в сумме 4 344,5 тыс.тенге, установлены нарушения у поставщиков 6 уровня (2 контрагента) на сумму 9 250,0 тыс.тенге, при этом наименьшая сумма НДС составляет 3 406,2 тыс.тенге.

- Компанией «А» отнесен в зачет НДС по Компании «С» в сумме 8 387,5 тыс.тенге, установлены нарушения у поставщиков 5, 6 уровней (25 контрагентов) на сумму 427 471,8 тыс.тенге, при этом наименьшая сумма НДС составляет 0 тенге.

- Компанией «А» отнесен в зачет НДС по Компании «Т» в сумме 8 409,0 тыс.тенге, установлены нарушения у поставщиков 6 уровня (14 контрагентов) на сумму 481 153,7 тыс.тенге, при этом наименьшая сумма НДС составляет 8 409,0 тыс.тенге.

- Компанией «А» отнесен в зачет НДС по Компании «U» в сумме 8 922,2 тыс.тенге, установлены нарушения у поставщиков 4, 5, 6 уровней (23 контрагента) на сумму 503 576,6 тыс.тенге, при этом наименьшая сумма НДС составляет 8 922,2 тыс.тенге.

- Компанией «А» отнесен в зачет НДС по Компании «Т» в сумме 10 299,6 тыс.тенге, установлены нарушения у поставщиков 5, 6 уровней (8 контрагентов) на сумму 180 375,3 тыс.тенге, при этом наименьшая сумма НДС составляет 7 126,3 тыс.тенге.

- Компанией «А» отнесен в зачет НДС по Компании «О» в сумме 20 626,2 тыс.тенге, установлены нарушения у поставщиков 5, 6 уровней (4 контрагента) на сумму 35 162,6 тыс.тенге, при этом наименьшая сумма НДС составляет 2 168,5 тыс.тенге.

- Компанией «А» отнесен в зачет НДС по Компании «L» в сумме 35 320,0 тыс.тенге, установлены нарушения у поставщиков 6 уровня на сумму 3 787,0 тыс.тенге, при этом наименьшая сумма НДС составляет 1 092,9 тыс.тенге.

- Компанией «А» отнесен в зачет НДС по Компании «S» в сумме 54 980,8 тыс.тенге, установлены нарушения у поставщиков 4, 5, 6 уровней (30 контрагентов) на сумму 454 540,2 тыс.тенге, при этом наименьшая сумма НДС составляет 9 349,7 тыс.тенге.

- Компанией «А» отнесен в зачет НДС по Компании «V» в сумме 58 928,6 тыс.тенге, установлены нарушения у поставщиков 4, 5, 6 уровней (73 контрагента) на сумму 1 222 637,0 тыс.тенге, при этом наименьшая сумма НДС составляет 56 349,2 тыс.тенге.

- Компанией «А» отнесен в зачет НДС по Компании «J» в сумме 69 871,8 тыс.тенге, установлены нарушения у поставщиков 5, 6 уровней (17 контрагентов) на сумму 172 450,4 тыс.тенге, при этом наименьшая сумма НДС составляет 1 212,5 тыс.тенге.

- Компанией «А» отнесен в зачет НДС по Компанией «F» в сумме 1 602 081,8 тыс.тенге, установлены нарушения у поставщиков 4, 5, 6 уровней (24 контрагента) на сумму 779 051,6 тыс.тенге, при этом наименьшая сумма НДС составляет 19 160,2 тыс.тенге.

Таким образом, неподтверждение к возврату превышения НДС в сумме 121 043,3 тыс.тенге в соответствии с пунктом 47 Правил №391 по результатам налоговой проверки является обоснованным.

Дополнительно сообщается, что в соответствии с пунктом 2 статьи 65 Административного процедурно-процессуального Кодекса Республики Казахстан от 29.06.2020г. №350-VI жалоба в части своевременности направления запросов 25.12.2024г. направлена для рассмотрения в Комитет государственных доходов Министерства финансов Республики Казахстан.

В соответствии со статьей 73 Административного процедурно - процессуального кодекса Республики Казахстан в адрес Компании «А» 01.08.2025г. направлено предварительное решение, на которое участник административной процедуры предоставил письменное возражение. Доводы, изложенные в возражении Компании «А», рассмотрены при вынесении решения.

В соответствии с пунктом 1 статьи 182 Налогового кодекса по окончании рассмотрения жалобы уполномоченным орган выносит мотивированное решение с учетом решения Апелляционной комиссии.

По результатам заседания Апелляционной комиссии, состоявшегося 07.08.2025г., принято решение – оставить обжалуемое уведомление о результатах проверки налогового органа без изменения, а жалобу без удовлетворения.