**Замечания по процедурам камерального контроля №92 и №96.**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Редакция процедуры** | **Замечания** | **Автор** |
| **Процедура № 92 «Выявление несоответствия совокупного годового дохода по ФНО 100.00, 220.00 с оборотом по реализации по ФНО 300.00»** | | |
| 1. Процедура № 92 «Выявление несоответствия совокупного годового дохода по ФНО 100.00, 220.00 с оборотом по реализации по ФНО 300.00» | Считаем, что проведение камерального контроля путем сверки доходов (КПН) и облагаемого оборота (НДС) мотодологически неверно, поскольку в Налоговом кодексе закреплены концептуально разные правила для определения размера и даты признания доходов (КПН) и оборота по реализации (НДС). В этой связи при сравнении налоговых баз по КПН и НДС любые несоответствия не являются признаком наличия нарушений. По этой же причине не понятна позиция налоговых органов, на основании которой такие несоответствия априори признаются нарушениями с различной степенью риска.  Таким образом, считаем, что при выявлении любых несоответствий между доходами по КПН и оборотами по НДС, налогоплательщики не должны рассматриваться в качестве нарушителей налогового законодательства, соответственно, в таких случаях уведомления по камеральному контролю не должны выставляться, особенно ввиду предусмотренных Налоговым кодексом мер в случае непринятия налоговым органом пояснений налогоплательщика (закрытие расчетных счетов при отсутствии обязательства по проведению налоговой проверки).  Также, следует отметить, что в шаблоне данной процедуры камерального контроля отсутствует алгоритм определения критического значения несоответствия между КПН и НДС, при получении которого налоговый орган начинает принимать соответствующие меры, то есть непонятно, как осуществляется сопоставление показателей по доходу и обороту по реализации, какой размер расхождения признается «нарушением», требующим реагирования налогового органа. | ТОО «KAZ Minerals Management»  ТОО Казцинк  ТОО «Евразийская Группа» |
| 1. Процедура № 92 «Выявление несоответствия совокупного годового дохода по ФНО 100.00, 220.00 с оборотом по реализации по ФНО 300.00» | Поскольку порядок формирования СГД для целей КПН и оборота по реализации для целей НДС методологически существенно различаются, на практике часто возникают ситуации наличия постоянных и временных разниц между указанными показателями, которые соответствуют требованиям Налогового кодекса.  Так, например, при:  - реализации основных средств, земельных участков, приобретенных ранее с НДС, оборотом по реализации будет являться вся стоимость реализации без НДС, тогда как по КПН в этом случае определяется доход от прироста стоимости или через выбытие ФА;  - наличии договоров безвозмездной передачи имущества размером оборота по реализации для передающей стороны является балансовая стоимость передаваемых товаров, подлежащей отражению (отраженной) в бухгалтерском учете налогоплательщика на дату их передачи, если иное не предусмотрено законодательством РК о трансфертном ценообразовании, тогда как по КПН этот оборот не признается доходом;  - договорах комиссии или поручения оборот по реализации по НДС признается в момен отгрузки товаров комитентом в адрес комиссионера, тогда как по КПН доход признается в момент реализации товара конечному покупателю;  - реализации товаров, работ, услуг структурным подразделением юридического лица-резидента, зарегистрированного на территории иностранного государства, местом реализации которых не признается РК, по НДС не признается оборот по реализации такого юридического лица в РК, а по КПН – такой оборот является доходом юридического лица.  Кроме того, зачастую (по различным объективным и субъективным причинам) предоставление пояснений по данным законным разницам не принимается налоговыми органами с учетом наличия института принятия решений о признании уведомления неисполненным.  В этой связи считаем, что при выявлении по итогам камерального контроля несоответствий между рассматриваемыми показателями КПН и НДС достаточно направления извещения в адрес налогоплательщика для сведения. | ТОО «Tax Pro» |
| 1. Процедура № 92 «Выявление несоответствия совокупного годового дохода по ФНО 100.00 с оборотом по реализации по ФНО 300.00» | Не согласны с инициативой КГД МФ РК в части проведения камерального контроля путем сверки доходов по КПН и оборотом по реализации по НДС, так как такой подход не учитывает то, что Налоговый кодекс для этих двух налогов устанавливает абсолютно разный порядок определения налоговой базы для целей КПН и для целей НДС. Категорически не верно сравнивать декларации по этим двум налогам ни по доходам по КПН (обороту по реализации по НДС) – процедура №92, ни по расходам по КПН (зачету по НДС) – процедура №96. Например, безвозмездная реализация является оборотом по реализации для целей исчисления НДС, но не является доходом для целей исчисления КПН; доход от прироста стоимости некоторых активов определяется как разница между стоимостью приобретения и реализации, а для целей обложения НДС вся стоимость актива, и т.п. В связи с чем, отклонения (разницы), выявляемые при сопоставлении соответствующих строк в декларациях по КПН и НДС, являются вполне законными и объяснимыми согласно Налоговому кодексу и не всегда являются ошибкой (нарушением). «Несоответствий» между базами обложения этих налогов очень много, всех исключений прописать невозможно, да и бессмысленно.  В случае введения такой процедуры у налогоплательщика появится ещё одна проблаема, по которой он должен будет постоянно доказывать, что он ничего не нарушил и всё правильно отразил в декларациях. Налогоплательщик априори не должен рассматриваться в качестве нарушителя только потому что сведения в декларациях по двум абсолютно разным налогам не равны между собой. Учитывая то, что уведомление камерального контроля влечет за собой ряд мер (если налоговый орган не согласен с пояснениями налогоплательщика и не принял их), такие как выставление распоряжений на закрытие расчетных счетов, введение камерального контроля по предложенным принципам отрицательно повлияет на финансово-хозяйственную деятельность налогоплательщиков. | АО НК КТЖ |
| На примере КПН за 2017 год:  1) СГД для КПН - суммируются данные ФНО 100.00, 110.00, 150.00 и 910.00 (910.00 суммируется если НП применял в течение отчетного периода как общеустановленный режим, так и СНР): | Налогоплательщик представляет одну из форм 100.00 или 110.00 или 150.00. В этой связи суммироваться могут только данные формы 100.00 и 910.00 | ТОО «KAZ Minerals Management»  ТОО Казцинк  ТОО «Евразийская Группа» |
| а) определяется наибольшее значение из 100.00.001 «Доход от реализации» + 100.00.002 «Доход от прироста стоимости» или 100.00.005 «СГД» - 100.00.003 «Доход от снижения размеров созданных провизий» -100.00.004 «Прочие доходы». К наибольшему значению прибавляется 100.02.003 «Стоимость выбывших фиксированных активов». | Несоответствие данных по СГД и облагаемому обороту возникает по следующим причинам:   1. **строка 100.00.001 «Доход от реализации».** При сопоставлении дохода от реализации, определяемого в целях исчисления КПН, с оборотом по реализации, определяемым в целях исчисления НДС, необходимо принять во внимание, что дата и размер признания дохода по МСФО в целях исчисления КПН не совпадает с датой и размером совершения оборота по экспорту.   Так, согласо пункту 3 статьи 228 Налогового кодекса, дата признания дохода от реализации определяется в соответствии с МСФО, согласно которому доход от реализации (выручка) признается по дате перехода права собственности.  В целях исчисления НДС дата оборота по реализации признается в соответствии со статьей 379 Налогового кодекса:  по дате погрузки на транспортное средство – если условиями договора предусмотрена обязанность поставщика (продавца) по доставке;  либо  по дате пересечения границы ЕАЭС или таможенного оформления – при экспорте.   1. **строка 100.00.002 «Доходы от прироста стоимости».** При реализации земельного участка, неустановленного оборудования, объектов незавершенного строительства, активов, неиспользуемыхв предпринимательской деятельности, в СГД включается сумма прироста, тогда как в форме 300.00 отражается вся сумма реализации; 2. **в строке 100.02.003 «Стоимость выбывших фиксированных активов»** отражается не только стоимость реализованных активов, но также активов, выбывших по причине:   - передачи в качестве вклада в уставный капитал (п.5 ст. 270 НК);  - передачи в результате реорганизации (п.6 ст.270 НК);  - изъятия имущества учредителем (п.7 ст. 270);  - утраты, порчи (п.8 ст.270)  - передачи в доверительное управление (п.11 ст.270)  - при временном прекращении признания (п.14 ст.270);  - перевод в состав активов, предназначенных для продажи (пп3) п.1 ст.270)  При этом согласно пункту 5 статьи 372 вышеперечисленные операции не являются облагаемым оборотом в целях исчисления НДС.   1. **строка 100.00.004 «Прочие доходы»** содержит часть доходов, которые признаются облагаемым оборотом при исчислении НДС, однако данная строка не участвует в процедурах камерального контроля, например:   **доход (убыток) от продажи предприятия как имущественного комплекса**;  **доходы по долгосрочному контракту –** определяются ежегодно расчетным методом. При этом счет-фактура выставляется заказчику по завершению строительства объекта, что влечет временную разницу по признанию доходов в целях КПН и оборота по реализации по НДС;  **доход от эксплуатации объектов социальной сферы** при исчислении КПН определяется как превышение таких доходов над расходами, понесенными на содержание объектов социальной сферы, тогда как при исчислении НДС вся сумма облагается НДС;  необходимо отметить, что при безвозмездной передаче имущества у лица, передающего такое имущество, в целях исчисления КПН доход не признается, тогда как такая операции признается облагаемым оборотом при исчислении НДС. | ТОО «Tax Pro» |
| Плюс в) 150.00.001 «Доход от реализации» + 150.00.002 «Доход от прироста стоимости» +150.00.003 «Доход по производным финансовым инструментам» + 150.00.006 «Доход от уступки права требования» + **150.05.003 «Стоимость выбывших фиксированных активов»**. | Несоответствие по данных до СГД и облагаемому обороту возникает по следующим причинам:   1. **Строка 150.00.001 «Доход от реализации».** При сопоставлении дохода от реализации, определяемого в целях исичисления КПН, с оборотом по реализации, определяемым в целях исичисления НДС, необходимо принять во внимание, что дата и размер признания дохода по МСФО в целях сичисления КПН не совпадает с датой и размером совершения оборота по экспорту.   Так согласо пункту 3 статьи 228 Налогового кодекса дата признания дохода от реализации определяется в соответствии с МСФО, согласно которому доход от реализации (выручка) признается по дате перехода права собственности.  В целях исчисления НДС дата оборота по реализации признается в соответствии со статьей 379 Налогового кодекса:  по дате погрузки на транспортное средство - если условиями договора предусмотрена обязанность поставщика (продавца) по доставке;  либо  по дате пересечения границы ЕАЭС или таможенного оформления – при экспорте.   1. **строка 150.00.002 «Доходы от прироста стоимости».** При реализации земельного участка, неустановленного оборудования, объектов незавершенного строительства, активов, неиспользуемыхв предпринимательской деятельности, в СГД включается сумма прироста, тогда как в форме 300.00 отражается вся сумма реализации; 2. **в строке 150.05.003 «Стоимость выбывших фиксированных активов»** отражается не только стоимость реализованных активов, но также активов, выбывших по причине:   - передачи в качестве вклада в уставной капитал (п.5 ст. 270 НК);  - передачи в результате реорганизации (п.6 ст.270 НК);  - изъятия имущества учредителем (п.7 ст. 270);  - утраты, порчи (п.8 ст.270)  - передачи в доверительное управление (п.11 ст.270)  - при временном прекращении признания (п.14 ст.270);  - перевод в состав активов, предназначенных для продажи (пп3) п.1 ст.270)  При этом согласно пункту 5 статьи 372 вышеперечисленные операции не являются облагаемым оборотом в целях исчисления НДС.  При ведении недропользователем раздельного учета по контрактной и внеконтрактной деятельности в графу 150.05.003 «Стоимость выбывших фиксированных активов» включаются внутреннее перемещение фиксированных активов между контрактной и внеконтрактной деятельностью.   1. Сумма доходов, полученных недропользователем по деятельности, осуществляемой в рамках заключенного контракта в период до момента начала добычи, в том числе при реализации полезных ископаемых, части права недропользования отражаются в с**троке «Р» формы 150.03,** которые уменьшают накопленные расходы недропользователя до начала добычи в соответствии со статьей 258 НК, и не всегда включаются в СГД. Тогда как такие доходы признаются оборотом по реализации при исчислении НДС. 2. **строка 150.00.015 «Другие доходы»** содержит часть доходов, которые признаются облагаемым оборотом при исчислении НДС, однако данная строка не участвует в процедурах камерального контроля, например:   **доход (убыток) от продажи предприятия как имущественного комплекса**;  **доходы по долгосрочному контракту -** определяются ежегодно расчетным методом. При этом счет-фактура выставляется заказчику по завершению строительства объекта, что влечет временную разницу по признанию доходов в целях КПН и оборота по реализации по НДС;  **доход от эксплуатации объектов социальной сферы** при исчислении КПН определяется как превышение таких доходов над расходами, понесенными на содержание объектов социальной сферы, тогда как при исчислении НДС вся сумма облагается НДС;   1. необходимо отметить, что при безвозмездной передаче имущества у лица передающего такое имущество в целях исчисления КПН доход не признается, тогда как такая операции признается облагаемым оборотом при исчислении НДС. Частично безвозмездная передача имущества может быть отражена в следующих строках декларации 150.00.020 VIII, 150.00.052А или 150.05.003 | ТОО «KAZ Minerals Management»  ТОО Казцинк  ТОО «Евразийская Группа» |
| или б) 300.00.006 «Общий оборот» - 300.00.003 «Корректировка размера облагаемого оборота». | **Строка 300.00.003** имеет как положительное, так и отрицательное значение, поэтому необходимо в шаблоне указать, что сверка производиться без учета показателей строки 300.00.003, в которую переносятся данные из приложения 300.06. При этом данные по корректировки облагаемого оборота из формы 300.06 отражаются в строке 150.00.041. | ТОО «KAZ Minerals Management»  ТОО Казцинк  ТОО «Евразийская Группа» |
| **2. Процедура № 96 «Выявление налогоплательщиков, завысивших расходы по приобретению в декларации по КПН/ИПН по сравнению с декларацией по НДС».** | | |
| 2.Процедура № 96 «Выявление налогоплательщиков, завысивших расходы по приобретению в декларации по КПН/ИПН по сравнению с декларацией по НДС». | Помимо вышеизложенного общего обоснования к процедуре №92,  Также необходимо учесть, что дата отнесения в зачет по НДС на основании ЭСФ, выписанного в течение 15 дней после реализации, и дата приобретения ТРУ и отнесения на вычет по КПН, согласно Налоговому кодексу, могут быть в разных периодах. То же относится и к НДС на импорт по приобретению в странах ЕврАзЭС, когда оприходование товара было осуществлено, например, 10 декабря, а НДС на импорт уплачен и отнесен в зачет 20 января след.года.  Кроме того,необходимо учесть, что поступление фиксированных активов в декларации по КПН отражается не только в результате приобретения у поставщиков, но и, в том числе, в результате получения в качестве вклада в уставной капитал, поступления в результате перевода из состава ТМЗ и т.д. (ст. 268 НК). При этом указанные операции не являются объектом обложения НДС (п.5 ст.372). | АО НК КТЖ |
| - общая сумма 100.00.009\_III «Приобретено запасов, работ и услуг всего» + 100.02.002 «Стоимость поступивших фиксированных активов» больше общей суммы 300.00.021 «Всего приобретено» | **В строке 100.02.002** отражается не только стоимость приобретенных активов, а также стоимость активов, поступивших в результате (ст. 268 НК):  - перевода из состава ТМЗ, незавершенного строительства, активов, предназначенных для продажи;  - получения в качестве вклада в уставной капитал;  - при реорганизации;  - при доверительном управлении;  - при аннулировании преференций;  - при прекращении срока временного выбытия актива  При этом вышеперечисленные операции не отражаются в строке 300.00.021. | ТОО «Tax Pro» |
| - общая сумма 150.00.020\_III «Приобретено ТМЗ, работ и услуг всего» + 150.05.002 «Стоимость поступивших фиксированных активов» больше общей суммы 300.00.021 «Всего приобретено», | **В строке 150.05.002** отражается не только стоимость приобретенных активов, а также стоимость активов, поступивших в результате (ст. 268 НК):  - перевода из состава ТМЗ, незавершенного строительства, активов, предназначенных для продажи;  - получения в качестве вклада в уставной капитал;  - при реорганизации;  - при доверительном управлении;  - при аннулировании преференций;  - при прекращении срока временного выбытия актива  При этом согласно пункту 5 статьи 372 вышеперечисленные операции не являются облагаемым оборотом в целях исчисления НДС.  При ведении недропользователем раздельного учета по контрактной и внеконтрактной деятельности в графу 150.05.002 «Стоимость поступивших фиксированных активов» включаются внутреннее перемещение фиксированных активов между контрактной и внеконтрактной деятельностью. | ТОО «KAZ Minerals Management»  ТОО Казцинк  ТОО «Евразийская Группа» |