

## Вопрос.

Филиал выставляет счета Головному офису и эти счета называют Дебит ноты.

Дебит ноты отражены как доход Филиала без учета НДС так как мы выставляем счет по используемым нашими работниками часам, потраченным на проекты Головного офиса.

На основании данных Дебит нот филиал получает денежные суммы на свои счета и суммы, полученные от Головного офиса, превышают суммы по выставленным Дебит нотам.

Наши переживания - возможность признания сумм переплаты, полученной от Головного офиса налогооблагаемым доходом (с 2010 года есть переплата и существенная).

Каким образом можно защитить данные переплаты как полученный аванс в счет будущих Дебит нот?

Имеется процедура выставления Дебит нот и при составлении Годовой Декларации я не учитывала расчет курсовой разницы. (Суммы в валюте).

## Ответ.

**Порядок применения дебет-нот в учете резидента РК.**

**Дебет-нота** - извещение, посылаемое одной из сторон расчетных отношений другой стороне, о записи в дебет счета последней определенной суммы по причине наступления срока известной сторонам обязательства из договора, создающего право требования данной суммы.

- Термины **дебет и кредит ноты** и соответственно документы, которые ими обозначаются традиционно используются в западных системах учета, но в национальной системе учета Республики Казахстан до недавнего времени не применялись, за исключением делового оборота и раскрытий в специальных справочниках и словарях.

Однако в последнее время документы с таким наименованием, компании - резиденты РК все чаще получают от контрагентов-нерезидентов или выписывают им дебет и кредит-ноты и пытаются встраивать их в свою систему учета на уровне собственного понимания статуса документа и обоснования его применения в целях бухгалтерского и налогового учета.

Как правило, с помощью дебет и кредит нот оформляются взаиморасчеты по внешнеэкономическим операциям между резидентами РК и нерезидентами как непосредственно, так и через специальные Расчетные центры Групп компаний, которые располагаются за пределами РК и осуществляют расчеты в пределах мировых рынков.

По экономическому содержанию дебет-нота аналогична счету на предварительную оплату услуг и отличается только лишь тем, что выставляется только тогда, когда кредиторская задолженность возникла и отражена в учете поставщика, а счет на предварительную оплату (инвойс) выставляется до оказания услуг.

Таким образом, можно с достаточной степенью уверенности утверждать, что:

--

**Дебет-нота - это расчетный инструмент, на основании которого покупатель товаров, работ или услуг оплачивает часть или полную договорную стоимость товаров, работ или услуг.**

**Следовательно, в целях бухгалтерского учета, дебет-ноту можно приравнять к инвойсу (счету на оплату, выставляемому после оказания услуг).**

- Дебет и кредит ноты, в целях налогового учета могут быть признаны первичными документами бухгалтерского учета в соответствии с Учетной политикой компании, на основании которых оформляются изменения налоговых обязательств сторон т.е. проводится корректировка дохода и вычетов согласно ст. 132 НК РК.

#### **Краткий экономический анализ ситуации.**

- Суммы переплаты, полученные Филиалом от Головной компании, сверх сумм дебет-нот признать в качестве *авансов полученных, в счет будущих услуг*, не представляется возможным, по следующим причинам:

- отсутствие каких-либо документов, подтверждающих возможность систематического проведения такого авансирования (договора, соглашения, протоколы и т.п.) т.е. нет оснований для отражения этих сумм в учете, в качестве авансов;

- высокая вероятность неопределенности заказа услуг на следующий месяц т.е. нет документов, подтверждающих регулярное фактическое выполнение услуг в последующих периодах и сопоставления их с полученными авансами и их закрытием;

- вариант классификации полученных сумм в форме невозвратных авансов по существу является способом уклонения от уплаты налогов и создания искусственных убытков т.к. расходы этих сумм отнесены на вычеты, а доходы не включены в совокупный годовой доход (СГД), что влечет административную и уголовную ответственность юридического лица (постоянного учреждения) и должностных лиц Филиала.

Кроме этого, в случае отражения в учете неостребованной кредиторской задолженности в форме нереализованных авансов, Филиал обязан по истечении трехлетнего срока исковой давности, начиная с даты возникновения, включать накопленные суммы в совокупный годовой доход.

- Суммы, полученные Вашим Филиалом на основании, выставленных дебет-нот могут быть признаны *доходом от реализации услуг*, а суммы, полученные от Головной компании сверх указанных в дебет-нотах могут быть классифицированы либо как:

- доход, полученный от безвозмездно полученного имущества согласно ст.96 НК РК, направленный на расширение деятельности зарубежного подразделения;

- дополнительный доход, полученный от корректировки договорной стоимости.

При этом, корректировку **доходов и вычетов** в соответствии с нормами ст. 132 НК РК компания может производить при одновременном выполнении следующих условий:

- наличие первичных документов, подтверждающих возникновение требования (договора, первоначальные и корректирующие дебет-ноты, накладные, акты выполненных работ, оказанных услуг, инвойсы, соглашения и т.п.);

- отражение требований в бухгалтерском учете на дату корректировки дохода либо отнесение на расходы (списание) в бухгалтерском учете в предыдущих периодах.

Причем, корректировка дохода производится в пределах суммы списанного требования и ранее признанного дохода по такому требованию, на основании первоначальной дебет-ноты и дополнительной дебет-ноты.

#### ***Возможные варианты устранения налоговых рисков ретроспективно.***

• *Признать суммы превышения в качестве безвозмездного дохода, полученного согласно ст.96 НК РК и направленного на расширение деятельности Филиала (зарубежного структурного подразделения), при этом, для обоснования этих мер следует:*

- оформить бухгалтерскую справку или целевое аудиторское заключение о выявленных нарушениях и порядка их устранения;

- доработать статью в Учетной политике, регулиующую правила применения дебет-нот;

- реклассифицировать в учете авансовые платежи в статью безвозмездно полученное имущество, для целей расширения бизнеса;

- рассчитать налоговые результаты по каждому периоду после включения сумм превышения в доход и сравнить риски;

- если риски уменьшились, то сдать дополнительные декларации ф. 100.00 в каждом периоде срока исковой давности.

• *Признать суммы превышения в качестве изменений условий сделки или цены согласно пп.2 или пп.3 п.1 ст. 132 НК РК при этом, для обоснования этих мер следует:*

- оформить бухгалтерскую справку или целевое аудиторское заключение о выявленных нарушениях и порядке их устранения;

- доработать статью в Учетной политике, регулиующую правила применения дебет-нот;

- реклассифицировать в учете авансовые платежи в статью дополнительного дохода от реализации, полученного от корректировки;

- рассчитать налоговые результаты по каждому периоду после включения сумм превышения в доход и сравнить риски;

- если риски уменьшились, то оформить дополнительные дебет-ноты к каждой первоначальной дебет-ноте, которая подлежит корректировке и сдать дополнительные декларации ф. 100.00 в каждом периоде срока исковой давности.

#### ***Последствия принятия любого из вариантов.***

При реализации любого варианта:

- появиться возможность правильной классификации полученных сумм, что позволит привести операции в соответствие с бухгалтерским и налоговым законодательством и существенно снизит риски возможных конфликтов с контролирующими органами РК;

- устранился риск признания факта уклонения от уплаты КПН путем умышленного занижения доходной части СГД за счет неверной классификации сумм превышения и формирования необоснованных убытков;

- устранился риск признания доходом всех авансов от не востребовавшейся кредиторской задолженности по истечению сроков исковой давности по каждой дебет-ноте;

- так как полученные суммы превышения не были включены в доходы, но фактически были использованы на увеличение административно-управленческих расходов, которые уже были включены в вычеты, то величина убытков уменьшится;

- самостоятельное устранение нарушений позволит избежать штрафных санкций административного и уголовного порядка, если в результате корректировок получится налогооблагаемый доход, то уплате подлежит налог и пеня, без начисления штрафа.

**Примечание.**

Настоящее разъяснение представляет собой мнение специалистов аудиторской компании «АСИКО», которое не может и не должно ограничивать Ваши решения руководствоваться требованиями нормативных правовых актов Республики Казахстан и международных соглашений, ратифицированных РК или пояснениями других специалистов, в понимании, отличающемся от аспекта, изложенной в настоящем письме.

Поэтому, для обоснования и принятия окончательного решения Вы должны использовать только наиболее аргументированные рекомендации, комментарии и разъяснения, которые позволят сформировать доказательную базу Вашего управленческого решения для отражения операций в целях бухгалтерского учета и налогообложения, и использовать ее при возникновении спорных ситуаций с контролирующими органами и (или) аудиторскими компаниями.

При этом, Вы должны учитывать и п.1 Нормативного постановления Верховного Суда РК от 27.02.2013г. № т.е.:

«Согласно подпункту 5) пункта 1 статьи 20 Налогового Кодекса органы налоговой службы вправе в пределах своей компетенции осуществлять разъяснения и комментарии по возникновению, исполнению и прекращению налоговых обязательств.

Такие разъяснения и комментарии, в том числе уполномоченного государственного органа, не относятся к нормативным правовым актам.

Они подлежат оценке судом с учетом их соответствия нормам налогового законодательства».

Таким образом, как Ваше профессиональное суждение, так разъяснения специалистов налоговых органов будет рассматриваться судом на соответствие нормам налогового законодательства РК и международных Налоговых Конвенций, ратифицированных РК.

**Исполнительный директор ТОО «АСИКО»,  
Аудитор РК, профессиональный бухгалтер РК,  
налоговый консультант РК**

**В.И. Скала**