

Вопрос.

Курьерская компания ТОО «А» осуществляет отправку курьерской почты, грузов в ближнее и дальнее зарубежье. Партнерами по перевозке являются другие ТОО резиденты РК.

Через ТОО 1 мы отправляем в г. Москву в курьерскую компанию, которая делает дальше отправки по России.

Через ТОО 2 и ТОО 3 мы отправляем в другие регионы России и дальнее зарубежье.

ТОО 1 имеет договорные отношения с авиакомпаниями на перевозку и выписывает нам счет-фактуру без НДС и ставкой 12% по своему вознаграждению.

ТОО 2 и ТОО 3 также организует отправку нашей почты через ТОО 1, однако эти компании выписывает счет-фактуру полностью без НДС, как услуги, связанные с международными перевозками.

Получив счета-фактуры от указанных посредников, мы перевыставляем своим клиентам также без НДС и добавляем свое комиссионное вознаграждение, облагаемое по ставке 12 %.

Возникает вопрос о правомерности применения ТОО 2 и ТОО 3 оборота, связанного с международными перевозками без выделения своего комиссионного вознаграждения. Ведь вышестоящее звено в этой цепи, т.е. ТОО 1, выделяет свое вознаграждение. И сколько звеньев в транспортной экспедиции могут пользоваться этим оборотом, как связанные с международными перевозками (пятьдесят или все)?

Может мы тоже имеем право на оборот, связанный с международными перевозками полностью без выделения комиссионного вознаграждения? Мы ведь только вторы после ТОО 1, либо третьи после ТОО 2 и ТОО 3 в очередь на самолет? Ведь тогда, когда мы вторые, то мы такие же как эти две компании?

Мы сомневаемся в правильности выставления счетов-фактур своим клиентам.

Переадресации миллионных оборотов вручную - это настоящий дурдом, нет программы, все с задержкой, так как ждем документы от впереди стоящих экспедиторов, чтобы только этот оборот и не более и не менее переадресовать транзитом своим клиентам.

Существуют ли более упрощенные варианты взаимодействий компаний в таких отношениях. Есть ли какие-либо разъяснения Налоговых органов по вопросам применения оборота, связанного с международными перевозками? В течение стольких лет так и нет уточнений в Налоговый кодекс по этой статье.

Просим объяснить, как автоматизировать выписку счетов-фактур своим клиентам с двумя видами оборота по НДС?

Ответ.

Общая информация.

▪ Согласно п.п. 16 п. 1 ст. 192 НК РК, международными перевозками признаются любые **перевозки** пассажиров, багажа, **товаров, в том числе почты**, морским, речным или воздушным судном, автотранспортным средством или железнодорожным транспортом, осуществляемые между пунктами, находящимися в разных государствах, одним из которых является Республика Казахстан.

Каждый вид транспортной деятельности выделен в отдельный класс в соответствии с ГК РК ОКЭД 03-2007 в т.ч. перевозки воздушными судами имеют код 51.10 и 51.21, которые включают:

--

51.10 Воздушный пассажирский транспорт

Данный класс включает:

- пассажирские перевозки воздушным транспортом по стандартному маршруту и в соответствии со стандартным расписанием
- чартерные рейсы для пассажиров
- полеты с целью осмотра достопримечательностей

Данный класс также включает:

- аренду воздушно-транспортного оборудования с целью осуществления пассажирских перевозок
- авиационные услуги общего характера, такие как пассажирские перевозки, организованные аэроклубами с целью инструктажа или развлечения

Данный класс не включает:

- аренду воздушно-транспортного оборудования без оператора, (См. 77.35)

51.21 Грузовой воздушный транспорт

Данный класс включает:

- грузовые перевозки воздушным транспортом по стандартному маршруту и в соответствии со стандартным расписанием
- внеплановые грузовые перевозки воздушным путем

Данный класс также включает:

- аренду воздушно-транспортного оборудования с оператором с целью осуществления грузовых перевозок

В целях налогообложения международных перевозок согласно ст. 244 НК РК - перевозка считается международной, если оформление перевозки осуществляется **едиными международными перевозочными документами**, в т.ч. при авиаперевозках таким документом является **авианакладная**.

Таким образом, услуги по международной перевозке грузов являются самостоятельным видом деятельности, стоимость которых облагается НДС по ставке «0» согласно п.1 ст. 244 НК РК и эти обороты объединять с оборотами по другой деятельности не допустимо, в силу требований ст. 58 НК РК.

▪ Для определения ставок НДС по услугам, сопутствующим перемещению грузов в международных перевозках в т.ч. и услугам, перечисленным в п.10 ст. 248 НК РК, необходимо установить **начало и окончание** этих перевозок.

Так как, точного раскрытия понятий «**начало и окончание международной перевозки**» в НК РК не предусмотрено, поэтому исходя из содержания п.2 ст. 244 НК РК и п.10 ст. 248 НК РК можно допустить, что:

- **начало международной перевозки** - момент погрузки груза на транспортное средство основного перевозчика т.е. в случае осуществлении перевозки пассажиров, экспортируемых товаров по территории Республики Казахстан несколькими транспортными компаниями, началом международной перевозки признается **место начала транспортировки товаров (почты, багажа) транспортной организацией**, осуществляющей перевозку до границы Республики Казахстан;

- **окончание международной перевозки** - момент выгрузки груза с транспорта последнего перевозчика в месте назначения, определенном договором и международным перевозочным документом.

Следовательно, **услуги, связанные с международными перевозками** и перечисленные в п. 10 ст. 248 НК РК включают любые виды услуг, которые оказываются в процессе международной перевозки начиная с погрузки товара на

воздушное судно (далее ВС) и заканчивая его разгрузкой в порту назначения т.е. услуги, по времени совпадающие с международной перевозкой.

▪ Все остальные услуги, так или иначе сопровождающие почтовые отправления до погрузки в ВС и после выгрузки с ВС, которые не представляется возможным обосновать, как связанные по времени с процессом международной перевозки будут называться **услуги по организации международной перевозки**, к которым можно отнести в т.ч. брокерские, страховые, услуги вспомогательной перевозки и т.п.

В эту группу услуг можно включить и **курьерские услуги**, которые согласно п.43 ст. 1 Закона Республики Казахстан от 8 февраля 2003 года № 386-ІІ «О почте» означают - *услуги почтовой связи по перевозке и вручению почтовых отправлений, оказываемые с использованием курьера*, т.е. в преобладающем большинстве это услуги посредника (агента, поверенного или комиссионера), которые до 1.01.2012г. осуществляли свою деятельность на основании лицензии (оказание почтовых услуг с 1.01.2012г. было исключено из ст. 22 Закона РК «О лицензировании»).

Следует учитывать, что курьерские компании относятся к частным компаниям, деятельность которых регулируется Законом РК «О почте», а ГК РК ОКЭД 03-2007 выделяет курьерскую деятельность в самостоятельный вид услуг под кодом 53.20 т.е.:

53.20 Прочая почтовая и курьерская деятельность

Данный класс включает:

- выемку, сортировку, транспортировку и доставку (внутренняя и международная) почтовых отправлений в виде посылок и бандеролей, осуществляемых фирмами кроме национальной почты, в соответствии с обязательствами по предоставлению услуг в зоне всеобщего охвата. При этом можно использовать один или более видов транспортировки, и данная деятельность может осуществляться как на собственном (частном) транспорте, так и через общественный транспорт.

Данный класс также включает:

- услуги по доставке корреспонденции на дом

Данный класс не включает:

- *грузовые перевозки, (См. в соответствии с видом транспорта 49.20, 49.41, 50.20, 50.40, 51.21, 51.22)*

При этом, данная деятельность не может быть совмещена и признаваться деятельностью экспедитора, которая регулируется ст. 708 -714 ГК РК и имеет код 52.29 т.е.:

52.29 Прочие сопроводительные услуги при перевозках

Данный класс включает:

- передачу груза
- организацию транспортировки по железной дороге, автотранспортом, морем или по воздуху
- организацию групповых или индивидуальных отправок товаров (включая сбор и доставку груза, а также группирование при отправлении)

- выдачу и получение транспортной документации и накладных
- деятельность работников таможни
- деятельность экспедиторов по переправке грузов морским путем и агентов, работающих с воздушными грузовыми перевозками
- посреднические операции по фрахту грузового места на судне или в самолете
- погрузочно-разгрузочные работы, например, временная упаковка в ящики с целью обеспечения защиты груза во время перевозки, выгрузки, отбор проб и взвешивание товаров

Данный класс не включает:

- **курьерскую деятельность, (См. 53.20)**
- обеспечение транспортного страхования для автомобилей, морских судов и авиационной техники, (См. 65.12)
- деятельность туристических агентов, (См. 79.11)
- деятельность туроператоров, (См. 79.12)
- деятельность, связанную с содействием в области туризма, (См. 79.90)

Таким образом, учитывая вышеизложенную информацию можно утверждать, что курьерские услуги, осуществляемые с использованием услуг перевозки транспортными средствами, третьих лиц не могут быть отнесены к услугам, связанным с международными перевозками и освобождены от НДС в аспекте п.10 ст. 248 НК РК, по следующим причинам:

- в п.10 ст. 248 НК РК, перечень услуг которого имеет исчерпывающий характер т.е. в него не могут быть включены иные виды услуг, не включены **услуги курьерской почты**;

- курьерские услуги не могут быть отнесены ни к услугам перевозки, ни к услугам экспедирования почты т.к. имеют особое экономическое содержание и выделены в отдельный класс 53.20 согласно ОКЭД 03-2007;

- курьерские услуги не совпадают по времени с международной перевозкой, рассматриваемой в аспекте ст. 244 и 248 НК РК т.е. они осуществляются до начала и после окончания международной перевозки почты, поэтому отнести их к услугам, связанным с международной перевозкой почты доказать проблематично.

Следовательно, **стоимость курьерских услуг** должна признаваться в форме вознаграждения посредников в т.ч. ТОО «А», ТОО 1, ТОО 2 и ТОО 3 и относиться к облагаемым оборотам по НДС согласно ст. 230 НК РК. При этом, вознаграждение ТОО «А», полученное от Клиента будет признаваться в качестве дохода, а вознаграждение, выплаченное ТОО 1, ТОО 2 и ТОО 3 - расходом, включаемом в вычеты из СГД.

Определение доходов, расходов и выпуска счетов-фактур.

▪ Условия оказания услуг курьерских компаний должны регламентироваться договорами возмездного оказания услуг согласно ст. 638 ГК РК, с элементами договоров поручения и (или)комиссии, которые для организации раздельного учета позволят компаниям применять нормы ст. 233 и ст. 233-1 НК РК.

При этом, в силу договора с Клиентом, Курьер должен принимать денежные средства на свой счет от Клиента, а затем оплачивать из них услуги Партнеров в т.ч. перевозчика, получать свое вознаграждение, а также завершать взаиморасчеты с Клиентом по окончанию оказания услуг, поэтому денежные суммы, полученные от Клиента для оплаты услуг авиаперевозчика не должны признаваться в учете курьерских компаний доходом или расходом, а считаться

транзитными денежными потоками, соответственно НДС по этим операциям не должен отражаться в Декларации по НДС у курьерских компаний. При этом, вознаграждение в счетах-фактурах должно быть выделено отдельной строкой.

Выписка счетов-фактур в таких случаях оформляется по правилам ст. 263 НК РК с учетом особенностей ст. 264 НК РК, применяемой по аналогии:

Схема «Авиакомпания» - ТОО 1 - ТОО «А» - «Клиент».

▪ **Авиакомпания («АК»)** по заключенному Договору с **ТОО 1** на международную перевозку почтовых отправок выписывает счет-фактуру **ТОО 1**, где одной строкой указывает:

- **«оказание услуг по международной перевозке почтовых отправок»**
- **НДС «0%»** (на основании п.1 пп.1 ст. 244 НК РК или ст.276-12 НК РК).

▪ **ТОО 1** по Договору с **ТОО 3** оказывает услуги по организации международной перевозки почтовых отправок, багажа и т.д. выписывает счет-фактуру **ТОО 3** двумя строками:

- **«оказание услуг по международной перевозке почтовых отправок»**
- **НДС «0%»** (на основании СФ, полученной от Авиакомпании);

- **«вознаграждение за организацию международной перевозки почтовых отправок» - НДС «12%»** (на основании п.1 ст. 268 НК РК).

▪ **ТОО «А»** выписывает счет-фактуру своему Клиенту двумя строками:

- **«оказание услуг по международной перевозке почтовых отправок»**
- **НДС «0%»** (на основании СФ, полученной от ТОО 1);

- **«вознаграждение за курьерские услуги по международной перевозке почтовых отправок» - НДС «12%»** (на основании п.1 ст. 268 НК РК).

При этом, вознаграждение за организацию международной перевозки почтовых отправок или курьерские услуги, выплаченное посредникам являются расходом **ТОО «А»** относимым на вычеты из СГД, а НДС «12%» включается в зачет по декларации ф. 300.00 **ТОО «А»**.

Схема «Авиакомпания» - ТОО 1 - ТОО 2 или ТОО 3 - ТОО «А» - «Клиент».

▪ **Авиакомпания («АК»)** по заключенному Договору с **ТОО 1** на международную перевозку почтовых отправок выписывает счет-фактуру **ТОО 1**, где одной строкой указывает:

- **«оказание услуг по международной перевозке почтовых отправок»**
- **НДС «0%»** (на основании п.1 пп.1 ст. 244 НК РК или ст.276-12 НК РК).

▪ **ТОО 1** по Договору с **ТОО 2** или **ТОО 3** оказывает услуги по организации международной перевозки почтовых отправок выписывает счет-фактуру **ТОО 2** или **ТОО 3** двумя строками:

- **«оказание услуг по международной перевозке почтовых отправок»**
- **НДС «0%»** (на основании СФ, полученной от Авиакомпании);

- **«вознаграждение за организацию международной перевозки почтовых отправок» - НДС «12%»** (на основании п.1 ст. 268 НК РК).

▪ **ТОО 2** или **ТОО 3** по Договору с **ТОО «А»** оказывают курьерские услуги по организации доставки почтовых отправок и выписывают счета-фактуры **ТОО «А»** двумя строками:

- **«оказание услуг по международной перевозке почтовых отправок»**
- **НДС «0%»** (на основании СФ, полученной от ТОО 1);

- **«вознаграждение за организацию международной перевозки почтовых отправок»** или **«вознаграждение за оказание курьерских услуг» - НДС «12%»** (на основании п.1 ст. 268 НК РК).

▪ **ТОО «А»** выписывает счет-фактуру своему Клиенту двумя строками:

- «оказание услуг по международной перевозке почтовых отправлений»
- НДС «0%»_(на основании СФ, полученной от ТОО 2 или ТОО 3);
- «вознаграждение за курьерские услуги по международной перевозке почтовых отправлений» - НДС «12%» (на основании п.1 ст. 268 НК РК).

При этом, вознаграждение за организацию международной перевозки почтовых отправлений или курьерские услуги, выплаченное посредникам являются расходом ТОО «А» относимым на вычеты из СГД, а НДС «12%» включается в зачет по декларации ф. 300.00 ТОО «А».

В случае, если ТОО 2 и ТОО 3 осуществляют международную авиаперевозку почтовых отправлений собственным авиатранспортом, т.е. являются «Перевозчиком», то счет-фактура выписывается одной строкой, где указываются услуги по международной перевозке и ставка НДС будет «0%», согласно п.1 пп.1 ст. 244 НК РК или ст.276-12 НК РК.

Таким образом, Ваша компания, ТОО 2, и ТОО 3 могут выписывать счета-фактуры одной строкой только в том случае, если будут оказывать курьерские услуги совмещенные с услугами перевозки собственным авиатранспортом, во всех остальных случаях счета-фактуры должны выписываться не менее, чем двумя строками с выделением своего вознаграждения.

Примечание.

Вышеизложенное разъяснение представляет мнение специалистов аудиторской компании «АСИКО», которое не должно ограничивать Ваши решения руководствоваться требованиями нормативных правовых актов или пояснениями других специалистов, в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в настоящем письме.

Поэтому, для формирования 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 учета и налогообложения, или 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 23.06.2006г. № 5:

«Согласно подпункту 2) пункта 1 статьи 16 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 и мнение налоговых органов должно рассматриваться судом на соответствие нормам налогового законодательства РК и международных Налоговых Конвенций, ратифицированных РК.

Исполнительный директор ТОО «АСИКО»

В.И. Скала