LPRC
ЦЕНТР ИССЛЕДОВАНИЯ ПРАВОВОЙ ПОЛИТИКИ

Общественное Объединение
"Формирование Налоговой Культуры"

ОБОСНОВАНИЕ ПО СТАТЬЕ 289 ПРОЕКТА НАЛОГОВОГО КОДЕКСА РК[1]

I. *Дискриминационный подход при обложении корпоративным подоходным налогом (далее по тексту – КПН) предпринимательской деятельности НПО по сравнению с коммерческими организациями*

Проект Налогового Кодекса РК содержит нормы по корпоративному подоходному налогу (*далее – КПН*) для неправительственных организаций (*далее – НПО*), занимающихся одновременно некоммерческой и предпринимательской деятельностью, которые являются при определенных условиях дискриминационными, нарушающими принципы определенности и справедливости налогообложения, а также нарушающими другие нормы этого же раздела Налогового кодекса по КПН.

> ***Статья 289. Налогообложение некоммерческих организаций***
> *4. При получении доходов, не предусмотренных пунктом 2 настоящей статьи, сумма расходов некоммерческой организации, подлежащая отнесению на вычеты, определяется исходя из удельного веса доходов, не указанных в пункте 2 настоящей статьи, в общей сумме доходов некоммерческой организации.*

В рамках действующего Налогового Кодекса у НПО есть выбор какой метод применять при расчёте налога: пропорциональный или раздельный. Проект Налогового Кодекса такой выбор не оставляет и предусматривает только один метод – пропорциональный. Этот метод в проекте кодекса практически не расписан, но предполагает определение удельного веса доходов от предпринимательской деятельности в общей сумме доходов НПО, то есть к сумме безвозмездно полученных доходов на некоммерческую деятельность и доходов от предпринимательской деятельности НПО. Далее удельный вес применяется к общей сумме расходов НПО, то есть к расходам, связанным с деятельностью направленной на поучение дохода и расходам по некоммерческой деятельности.

При этом возникают следующие проблемы.

1) Нарушение принципа определенности налогообложения

> ***Ст.6 Принцип определенности налогообложения***
> *1. Налоги и платежи в бюджет Республики Казахстан должны быть определенными. Определенность налогообложения означает*

1

SOROS.KZ

Настоящее экспертное заключение подготовлено при поддержке Фонда Сорос – Казахстан в рамках проекта «Содействие участию представителей гражданского общества в реформе Налогового законодательства по вопросам налогового режима для НПО». Мнения и взгляды, отраженные в экспертном заключении не отражают точку зрения Фонда «Сорос – Казахстан»

установление в налоговом законодательстве Республики Казахстан всех оснований и порядка возникновения, исполнения и прекращения налогового обязательства налогоплательщика, обязанности налогового агента по исчислению, удержанию и перечислению налогов.

2. Условия налогообложения считаются определенными, если налогоплательщик (налоговый агент) может установить – какие налоги и (или) платежи, когда и в каком порядке он обязан уплатить в бюджет, а также сведения, достаточные для исчисления их суммы.»

В нарушении норм проекта Налогового кодекса в части принципа определённости налогообложения, НПО пока не закончится календарный год не смогут предположить наличие или отсутствие у них налогооблагаемого дохода (*далее - НОД*) и соответственно КПН, поскольку данные величины фактически зависят ни от наличия предпринимательских доходов и подтвержденных документально расходов, а от удельного веса предпринимательских доходов в общей сумме доходов НПО и от того насколько много было сделано любых расходов в текущем году.

Специфика деятельности НПО состоит в том, что в течение календарного года часто возникают ситуации, когда безвозмездно полученный доход не тратится в текущем году в полном объеме, в том числе потому что может быть получен сразу большой суммой на несколько месяцев, либо получен в конце года, тогда как выполнение общественно-полезного проекта, благотворительные операции детям и т.д. предусмотрены с переходом на следующий год. Соответственно, расходы по некоммерческой деятельности будут меньше доходов.

При расчете КПН с применением различных величин доходов и расходов возникают ситуации, когда-либо КПН должен оплачиваться при нулевой прибыли, либо наоборот, КПН значительно занижается по сравнению с тем, каким бы он был при расчете его с НОД по фактическим и документально подтвержденным доходам и расходам, а ни при определении и применении удельного веса.

То есть, только по итогам года, рассчитав удельный вес доходов и применив его к расходам НПО сможет понять, при фактическом (документальном) отсутствии либо наличии у него прибыли, возникнет или не возникнет у него КПН, что полностью противоречит принципу определённости налогообложения.

2) Дискриминирующие нормы в отношении налогообложения КПН доходов НПО по сравнению с налогообложением бизнес компаний

Приводим два примера деятельности НПО с расчетами, когда применения удельного веса к доходам и расходам, вместо принципа отнесения на вычеты документально подтвержденных расходов, связанных с получением дохода, приводит к ситуации необходимости оплаты КПН при полном отсутствии прибыли (разницы между доходами от предпринимательской деятельности и расходами, связанными с предпринимательской деятельностью).

Для бизнес-организации на общеустановленном налоговом режиме такой проблемы нет, они никогда не будут платить КПН, если будет отсутствовать НОД. Такой подход в налогообложении НПО, заложенный в Налоговом кодексе является дискриминацией по отношению к НПО по сравнению с налогообложением бизнес-компаний, которые не платят КПН при отсутствии НОД.

Пример 1

Доходы НПО:

1) Грант 10 000 000 тенге
2) Благотворительная помощь 2 500 000 тенге
3) Предпринимательский доход по социальным видам деятельности, например, платный тренинг 2 000 000 тенге

Итого доходов НПО: 14 500 000 тенге

Корректировка совокупного годового дохода (*далее – СГД*) на некоммерческие доходы = 12 500 000 тенге (грант + благотворительная помощь)

Доход, оставшийся в СГД после корректировки = 2 000 000 тенге

Удельный вес дохода от предпринимательской деятельности в общей сумме доходов = 2 000 000 / 14 500 000*100 = 13,79%

Расходы НПО:

1) Различные расходы по грантовому проекту по бюджету, например, аренда офиса, коммунальные, зарплата, связь, компьютеры и прочее = 10 000 000 тенге
2) Различные расходы, связанные с деятельностью направленной на получение дохода: гонорар тренера, ручки-блокноты для участников, аренда тренинговой комнаты и т.п. = 2 000 000 тенге
3) Расходы за счет средств по благотворительности, например, приобретение продуктовых пакетов и их раздача многодетным семьям, заработная плата сотрудникам, занимающихся этими вопросами, проездные расходы и т.п. = 1 500 000 тенге (ни все потрачено, так как часть благотворительной помощи получена в конце года и предполагается к использованию в январе-феврале следующего года).

Итого расходов: 13 500 000 тенге, из них расходов, связанных с предпринимательской деятельностью 2 000 000 тенге.

При применении удельного веса к общей сумме расходов, мы берем на вычеты 13 500 000* 13,79% = **1 861 650 тенге**.

Расчет налогооблагаемого дохода (НОД) и КПН:

2 000 000 тенге (Доход после корректировки) - 1 861 650 (разрешенный вычет, рассчитанный с применением удельного веса) = 138 350 тенге НОД * 20% = 27 670 тенге КПН

То есть, фактически получив от предпринимательской деятельности 2 000 000 тенге и потратив 2 000 000 тенге на расходы, подтвержденные

документально и направленные на деятельность, связанную с получением дохода, применив удельный вес, НПО будут обязаны заплатить с нулевой прибыли 27 670 тенге КПН, тогда как коммерческие организации при прочих условиях с нулевой прибыли не платят КПН.

Пример 2. Добавим одно условие по приобретению компьютеров и прочего оборудования в офис

Доходы НПО:

1) Грант 10 000 000 тенге
2) Благотворительная помощь 2 500 000 тенге
3) Предпринимательский доход по социальным видам деятельности, например, платный тренинг 2 000 000 тенге

Итого доходов: 14 500 000 тенге

Корректировка СГД на некоммерческие доходы = 12 500 000 тенге (грант + благотворительная помощь)

Доход, оставшийся в СГД после корректировки = 2 000 000 тенге

Удельный вес дохода от предпринимательской деятельности в общей сумме доходов = 2 000 000 / 14 500 000*100 = 13,79%

Расходы НПО:

1) Различные расходы по грантовому проекту по бюджету, например, аренда офиса, коммунальные, зарплата, связь, компьютеры и прочее оборудование в офис (2 000 000 тенге) и т.п. = 10 000 000 тенге
2) Различные расходы, связанные деятельностью направленной на получение дохода: гонорар тренера, ручки-блокноты для участников, аренда тренинговой комнаты и т.п. = 2 000 000 тенге
3) Расходы за счет средств по благотворительности, например, приобретение продуктовых пакетов и их раздача многодетным семьям, заработная плата сотрудникам, занимающихся этими вопросами, проездные расходы и т.п. = 1 500 000 тенге (ни все потрачено, так как часть благотворительной помощи получена в конце года и предполагается к использованию в январе-феврале следующего года).

Итого расходов: 13 500 000 тенге, из них расходов, связанных с предпринимательской деятельностью 2 000 000 тенге.

Более того, по компьютерам на вычеты мы должны взять ни всю сумму расходов, а только амортизацию в максимальном размере 40%, то есть за текущий год 800 000 тенге.

Таким образом, общая сумма расходов для определения вычетов будет ни 13 500 000 тенге, а 12 700 000 тенге, и примененный к этой сумме удельный вес дает еще меньше вычетов: 12 700 000*13,79% = 1 751 330 тенге.

Расчет налогооблагаемого дохода (НОД) и КПН:
2 000 000 (скорректированный доход) – 1 751 330 (разрешенные вычеты после применения удельного веса) = 248 670 *20% = 49 734 тенге.

То есть, фактически получив от предпринимательской деятельности 2 000 000 тенге и потратив 2 000 000 тенге на расходы, подтвержденные документально и направленные на деятельность, связанную с получением дохода, применив удельный вес, НПО обязано будет заплатить с нулевой прибыли 49 734 тенге КПН, тогда как коммерческие организации при прочих условиях с нулевой прибыли не платят КПН.

Это только два примера. На практике, может быть масса вариантов, в зависимости от того, сколько НПО потратит некоммерческих доходов, полученных в текущем году, а сколько будет перенесено на следующий год, и того, возникнут ли у них расходы, которые по правилам налогового кодекса нормируются, хотя и потрачены на некоммерческую деятельность.

3) Нарушение других норм Налогового кодекса по КПН

При включении первоначально в состав вычетов всех расходов некоммерческой организации, как сделанных за счет безвозмездных поступлений на некоммерческую деятельность, так и расходов по деятельности, направленной на получение дохода, нарушаются другие нормы проекта кодекса, такие как

п.3 ст. 242 «Вычеты производятся налогоплательщиком по фактически произведенным расходам при наличии документов, подтверждающих такие расходы, связанные с его деятельностью, направленной на получение дохода»,

пп.1 ст. 264 «Вычету не подлежат: 1) затраты, не связанные с деятельностью, направленной на получение дохода».

То есть, нормы ст. 242 и 264 проекта кодекса прямо запрещают включение в состав вычетов расходов, не связанных с деятельностью, направленной на получение дохода и вступают в прямое противоречие с нормой проекта ст. 289 проекта Налогового кодекса о применении удельного веса при расчете вычетов ко всем расходам НПО.

Это противоречие тем более актуально в случаях, когда у НПО в течение года производятся в полном объеме расходы по некоммерческой деятельности, и применив удельный вес, НПО заплатит меньше КПН, чем бы уплатила, рассчитав НОД с фактических и документально подтвержденных расходов, связанных с деятельностью, направленной на получение дохода.

3 пример

Доходы НПО:
1) Грант 10 000 000 тенге
2) Благотворительная помощь 2 500 000 тенге
3) Предпринимательский доход по социальным видам деятельности, например, платный тренинг 2 000 000 тенге

Итого доходов НПО: 14 500 000 тенге

Корректировка СГД на некоммерческие доходы = 12 500 000 тенге (грант + благотворительная помощь)

Доход, оставшийся в СГД после корректировки = 2 000 000 тенге

Удельный вес дохода от предпринимательской деятельности в общей сумме доходов = 2 000 000 / 14 500 000*100 = 13,79%

Расходы НПО:

1) Различные расходы по грантовому проекту по бюджету, например, аренда офиса, коммунальные, зарплата, связь, компьютеры и прочее = 10 000 000 тенге
2) Различные расходы, связанные с деятельностью направленной на получение дохода: гонорар тренера, ручки-блокноты для участников, аренда тренинговой комнаты и т.п. = 1 000 000 тенге
3) Расходы за счет средств по благотворительности, например, приобретение продуктовых пакетов и их раздача многодетным семьям, заработная плата сотрудникам, занимающихся этими вопросами, проездные расходы и т.п. = 2 500 000 тенге (ни все потрачено, так как часть благотворительной помощи получена в конце года и предполагается к использованию в январе-феврале следующего года).

Итого расходов: 13 500 000 тенге, из них расходов, связанных с предпринимательской деятельностью 1 000 000 тенге.
При применении удельного веса к общей сумме расходов, мы берем на вычеты 13 500 000* 13,79% = **1 861 650 тенге**.

Расчет налогооблагаемого дохода (НОД) и КПН:
2 000 000 тенге (Доход после корректировки) - 1 861 650 (разрешенный вычет, рассчитанный с применением удельного веса) = 138 350 тенге НОД * 20% = 27 670 тенге КПН

То есть, фактически получив от предпринимательской деятельности 2 000 000 тенге и потратив 1 000 000 тенге на расходы, подтвержденные документально и направленные на деятельность, связанную с получением дохода, применив удельный вес, НПО будут обязаны заплатить с прибыли в 1 000 000 тенге 27 670 тенге КПН, тогда как коммерческие организации при прочих условиях заплатят КПН в размере 1 000 000*20% =200 000 тенге

В данном примере, при применении удельного веса, на законных основаниях будет существенно занижен КПН в бюджет.

Предлагаем не применять пропорциональный метод расчета вычетов, а предоставить НПО возможность вести раздельный учет доходов и вычетов в соответствии с правилами, описанными ст. 195 проекта Налогового кодекса «**Общие принципы ведения раздельного налогового учета по корпоративному подоходному налогу».**

II. Курсовая разница по Корпоративном подоходному налогу

Статья 289. Налогообложение некоммерческих организаций

2. Доход некоммерческой организации по договору на осуществление государственного социального заказа, в виде вознаграждения по депозитам, вступительных и членских взносов, взносов участников кондоминиума, превышения суммы положительной курсовой разницы над суммой отрицательной курсовой разницы, возникшей по размещенным на депозите денежным средствам, в том числе по вознаграждениям по ним, а также в виде безвозмездно полученного имущества, в том числе благотворительной помощи, гранта, спонсорской помощи, денег и другого имущества, полученных на безвозмездной основе, подлежит исключению из совокупного годового дохода некоммерческой организации при соблюдении условий, указанных в пункте 1 настоящей статьи.

Проект Налогового кодекса содержит норму по исключению из СГД доходов по превышению положительной курсовой разницы над суммой отрицательной курсовой разницы, возникшей по денежным средствам, полученным безвозмездно, и по размещенным на депозите денежным средствам, в том числе по вознаграждениям по ним.

В течение налогового периода, некоммерческая организация получает различные безвозмездные поступления (благотворительная и спонсорская помощь, гранты, членские взнос), в том числе в иностранной валюте. Согласно МСФО по этой валюте в течение года образуется курсовая разница, но она никак не связана с предпринимательством.

Предлагается всю курсовую разницу, которая образуется по безвозмездным поступлениям, а не только по депозитам, исключать из СГД.

Во-первых, деньги, образовавшиеся из-за курсовой разницы в течение года, НПО не имеет право распределять между участниками, как это может сделать коммерческая организация. НПО обязано израсходовать появившиеся дополнительно деньги на цели, которые были заявлены при предоставлении безвозмездных средств (например, на реализацию проекта в рамках гранта). Во-вторых, курсовая разница может возникнуть на средства в иностранной валюте, оставшиеся на банковском счете НПО в последний операционный день календарного года (согласно требованиям МСФО) и тогда НПО должна будет заплатить КПН с несуществующего дохода, образовавшегося чисто математическим путем. В-третьих, не ясно, как должна НПО отразить в налоговых формах отрицательную курсовую разницу, если такой доход не был связан с предпринимательской деятельностью?

Предлагается включить в проект Налогового Кодекса изменения в статью 289 «Налогообложение некоммерческих организаций» в части курсовой разницы, и всю курсовую разницу, которая образуется по безвозмездным поступлениям, а также по депозитам исключать из СГД.

Сентябрь, 2017