

РЕКОМЕНДАЦИИ ПО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВУ, РЕГУЛИРУЮЩЕМУ ПОРЯДОК УВЕДОМЛЕНИЯ О ПОЛУЧЕНИИ СРЕДСТВ ИЗ ИНОСТРАННЫХ ИСТОЧНИКОВ И ПОРЯДКА ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ТАКИХ СРЕДСТВ¹

ВВЕДЕНИЕ

26 июля 2016 года Президент РК подписал Закон РК «О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты РК по вопросам платежей и платежных систем»² (далее - Закон о платежах). Основным разработчиком законопроекта выступил Национальный Банк РК. В соответствии с данным Законом были внесены поправки в 24 закона, включая такие законы как: Налоговый кодекс РК³, Кодекс об административных правонарушениях⁴ (далее – КоАП РК), Уголовный кодекс РК (далее – УК РК), Закон «О национальной безопасности Республики Казахстан»⁵ и другие законы.

Закон о платежах ввел новые требования:

- по уведомлению о получении, а также отчетности об использовании денег и/или имущества, полученного от иностранных государств, международных и иностранных организаций, иностранцев, лиц без гражданства (далее - иностранные источники);
- по маркировке всех материалов, публикуемых, распространяемых и (или) размещаемых за счет средств, полученных из иностранных источников.

А также ввел административные штрафы за несоблюдение данных требований. Так, согласно ст. 460-16 КоАП РК за неуведомление в сроки и случаях, предусмотренных

1



Заключение подготовлено Центром исследования правовой политики и ОО «ЭХО» в рамках проекта «Консолидация усилий гражданского общества с целью поощрения защиты правозащитников» финансируемого Европейским Союзом. Содержание данной публикации является предметом ответственности Центра исследования правовой политики и ОО "ЭХО" и необязательно отражает точку зрения Европейского Союза.

Центр исследования правовой политики выражает благодарность ICNL и ОО «Формирование налоговой культуры» за неоценимую помощь в подготовке Рекомендаций.

² Закон Республики Казахстан от 26 июля 2016 года № 12-VI «О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты Республики Казахстан по вопросам платежей и платежных систем». URL: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=36220400

³ Кодекс Республики Казахстан от 10 декабря 2008 года № 99-IV «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)» (с изменениями и дополнениями по состоянию на 01.05.2017 г.). URL: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30366217

⁴ Уголовный кодекс Республики Казахстан от 3 июля 2014 года № 226-V (с изменениями и дополнениями по состоянию на 18.04.2017 г.). URL: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=31575252

⁵ Закон Республики Казахстан от 6 января 2012 года № 527-IV «О национальной безопасности Республики Казахстан» (с изменениями и дополнениями по состоянию на 28.12.2016 г.). URL: http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=31106860

⁶ Статья 460-1. Нарушение порядка представления сведений о получении денег и (или) иного имущества от иностранных государств, международных и иностранных организаций, иностранцев, лиц без гражданства или их расходовании

1. Неуведомление в сроки и случаях, предусмотренных налоговым законодательством Республики Казахстан, органов государственных доходов о получении денег и (или) иного имущества от

налоговым законодательством РК, органов государственных доходов о получении денег и (или) иного имущества из иностранных источников, а также за непредставление или несвоевременное представление сведений об их получении и расходовании предусмотрен штраф для физических лиц в размере 50 МРП⁷, а для некоммерческих организаций - в размере 100 МРП. При этом, за представление недостоверных или заведомо ложных сведений предусмотрена более тяжелое наказание в виде штрафа на физических лиц в размере 100 МРП, на некоммерческие организации – 200 МРП с приостановлением деятельности.

Кроме того, Закон о платежах усилил уголовную ответственность⁸ за совершение определенных преступлений с использованием иностранного финансирования.

В рамках данного Анализа мы осветим исключительно вопросы, касающиеся введения новых форм отчетности по иностранному финансированию в рамках Закона о платежах, так как эти вопросы являются наиболее актуальными и злободневными на данный момент для неправительственного сектора.

К сожалению, все вышеуказанные изменения, содержащиеся в Законе о платежах, были приняты без какого-либо участия представителей гражданского общества. Не было никаких публичных обсуждений ни на стадии разработки законопроекта, ни во время рассмотрения его в Парламенте РК. О существовании данного закона и новых требованиях по отчетности стало известно только 10 августа, когда он был впервые официально опубликован.

Несмотря на то, что формально Закон о платежах в части иностранного финансирования распространяется на все физические и юридические лица и (или) структурные подразделения юридических лиц, получившие деньги или иное имущество из иностранных источников, и чья деятельность соответствует критериям, предусмотренным в Законе, данный Закон направлен прежде всего на общественные организации.

Такой вывод можно сделать, проанализировав обширный перечень исключений, предусмотренный в подпункте 2) п. 1-1 ст. 14 Налогового Кодекса РК и перечень квалифицирующих видов деятельности, предусмотренный в этой же статье. А именно:

- оказание юридической помощи, в том числе правовое информирование, защиту и представительство интересов граждан и организаций, а также их консультирование;
- изучение и проведение опросов общественного мнения, социологических опросов (за исключением опросов общественного мнения и социологических опросов, проводимых в коммерческих целях), а также распространение и размещение их результатов;
- сбор, анализ и распространение информации, за исключением случаев, когда указанная деятельность осуществляется в коммерческих целях.

В связи с чем, данный Анализ был составлен с точки зрения влияния данного Закона о платежах на деятельность организаций гражданского общества.

иностранных государств, международных и иностранных организаций, иностранцев, лиц без гражданства, а также непредставление или несвоевременное представление сведений об их получении и расходовании - влекут штраф на физических лиц в размере пятидесяти, на субъектов малого предпринимательства или некоммерческие организации - в размере ста, на субъектов среднего предпринимательства - в размере двухсот, на субъектов крупного предпринимательства - в размере трехсот пятидесяти месячных расчетных показателей.

2. Представление недостоверных или заведомо ложных сведений, указанных в части первой настоящей статьи, - влечет штраф на физических лиц в размере ста, на субъектов малого предпринимательства или некоммерческие организации - в размере двухсот, на субъектов среднего предпринимательства - в размере четырехсот, на субъектов крупного предпринимательства - в размере семисот месячных расчетных показателей с приостановлением деятельности.

⁷ МРП – месячный расчетный показатель.

⁸ Абзац первый части второй статей 174, 179, 180, 256, 272 УК РК дополнены словами «в том числе с использованием средств, полученных из иностранных источников».

АНАЛИЗ ЗАКОНОДАТЕЛЬНЫХ АКТОВ

Положения Закона о платежах, касающиеся предоставления сведений о получении и расходовании денег и (или) иного имущества из иностранных источников (далее по тексту – уведомление и отчетность по иностранному финансированию), вносят изменения в Налоговый кодекс РК. В частности, изменения вносятся в статьи 14, 20, 77 и 557 Налогового кодекса РК.

Основной нормой, регулирующей вопросы уведомления и отчетности по иностранному финансированию, является п. 1-1 ст. 14 Налогового кодекса РК.

Анализ данной нормы показал, что ее положения нарушают принцип определенности налогового законодательства, а также вносят правовые условия ущемляющие права коммерческих организаций по осуществлению юридических и консультационных услуг, оказываемых иностранным гражданам или организациям.

I. Нарушение принципа определенности налогового законодательства

Согласно ст. 6 Налогового кодекса РК, налоги и другие обязательные платежи в бюджет Республики Казахстан должны быть определенными. Определенность налогообложения означает 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.

Конституционный Совет РК в нормативных постановлениях от 27 февраля 2008 года № 2, от 7 декабря 2011 года № 5 и других указывал, что закон должен соответствовать требованиям юридической точности и предсказуемости последствий, то есть его нормы должны быть сформулированы с достаточной степенью четкости и основаны на понятных критериях, позволяющих со всей определенностью отличать правомерное поведение от противоправного, исключая возможность произвольной интерпретации положений закона.

К налоговым обязательствам, согласно п.1 ст. 26 Налогового кодекса РК, относится, в том числе, составление налоговых форм (налоговой отчетности, регистров, заявлений).

Таким образом, принцип определенности в части составления налоговой отчетности означает установление в налоговом законодательстве всех оснований для сдачи отчетности, порядка ее возникновения.

Однако п.1-1 ст. 14 Налогового кодекса РК, который содержит требования в отношении сдачи 2-х видов отчетности в органы государственных доходов, а именно (1) уведомления о получении иностранного финансирования и (2) сведения о получении и расходовании денег и (или) иного имущества, полученных от иностранных государств, международных и иностранных организаций, иностранцев, лиц без гражданства, не содержит определенности по ряду моментов:

а) Отсутствует определенность по видам деятельности получателя денег и (или) иного имущества, осуществляя которую получатели обязаны уведомлять налоговые органы и сдавать отчетность по иностранному финансированию, в частности по консультированию.

Рассмотрим норму права абзаца 2, пп.1 п.1-1 ст. 14 Налогового кодекса РК

«Лица и (или) структурные подразделения юридического лица обязаны:

1) в порядке, по форме и в сроки, установленные уполномоченным органом, уведомлять налоговые органы о получении денег и (или) иного имущества от иностранных государств, международных и иностранных организаций, иностранцев, лиц без гражданства в размере, превышающем установленный уполномоченным органом размер, в случае, когда деятельность получателя денег и (или) иного имущества направлена на: оказание юридической помощи, в том числе правовое информирование, защиту и представительство интересов граждан и организаций, а также их консультирование;

Норма прописана таким образом, что фразу «а также их консультирование» можно понимать двояко:

- 1) как относящуюся к фразе по деятельности, - «оказанию юридической помощи гражданам и организациям, а также их консультирование»,
- 2) так и как являющейся самостоятельно выделенным видом деятельности, - «а также их (граждан и организаций) консультирование», т.е. любое консультирование.

Понятие «консультирование», согласно пп.12 п.1 ст. 12 Налогового кодекса гораздо более широкое, чем оказание юридической помощи.

«Консультационные услуги - услуги по предоставлению разъяснений, рекомендаций, советов и иных форм консультаций, включая определение и (или) оценку проблем и (или) возможностей лица, в целях решения управленческих, экономических, финансовых, инвестиционных вопросов, в том числе вопросов стратегического планирования, организации и осуществления предпринимательской деятельности, управления персоналом».

Т.е. консультирование может быть по вопросам, не имеющим отношение к правовым вопросам.

б) Отсутствует определенность по видам деятельности получателя денег и (или) иного имущества, осуществляя которую получатели обязаны уведомлять налоговые органы и сдавать отчетность по иностранному финансированию, в частности «сбор, анализ и распространение информации».

Рассмотрим норму права абзаца 4, пп.1 п.1-1 ст. 14 Налогового кодекса РК

«Лица и (или) структурные подразделения юридического лица обязаны: в порядке, по форме и в сроки, установленные уполномоченным органом, уведомлять налоговые органы о получении денег и (или) иного имущества от иностранных государств, международных и иностранных организаций, иностранцев, лиц без гражданства в размере, превышающем установленный уполномоченным органом размер, в случае, когда деятельность получателя денег и (или) иного имущества направлена на:
1)
сбор, анализ и распространение информации, за исключением случаев, когда указанная деятельность осуществляется в коммерческих целях»;

В Налоговом Кодексе отсутствует понятие «информация». Оно определяется Законом РК «О доступе к информации»⁹. Согласно ст.1 «информация - сведения о лицах, предметах, фактах, событиях, явлениях и процессах, полученные или созданные обладателем информации, зафиксированные на любом носителе и имеющие реквизиты, позволяющие

⁹ Закон Республики Казахстан от 16 ноября 2015 года № 401-V «О доступе к информации» (с изменениями и дополнениями по состоянию на 28.12.2016 г.). URL: http://online.zakon.kz/document/?doc_id=39415981

ее идентифицировать». Определение информации в вышеуказанном Законе очень широкое, и его применение в контексте Налогового кодекса позволяет отнести к такому виду деятельности как сбор, анализ и распространение информации любую деятельность некоммерческой организации, поскольку практически любая деятельность параллельно сопровождается информированием через отправку электронной почты, размещение информации по проекту на вебсайте, в социальных сетях и т.д.

В связи с чем неясно, что именно имел в виду законодатель в абзаце 4, пп.1 п.1-1 ст. 14 Налогового кодекса РК. Есть как минимум два варианта интерпретации данного абзаца:

- 1) отчетность сдается получателем иностранного финансирования в том случае, если его деятельность в рамках этого финансирования и за счет него направлена на сбор, анализ и распространение информации

либо

- 2) отчетность сдается в любом случае, даже если деятельность организации в рамках иностранного финансирования направлена на цели, не имеющие отношения к сбору, анализу и распространению информации, но при этом организация информирует о своей деятельности в рамках проекта различными способами.

в) Отсутствует определенность по используемому понятию “в коммерческих целях” по абзацам 3-4 пп.1 п.1-1 ст.14 Налогового кодекса РК.

Рассмотрим норму права абзацев 3-4, пп.1 п.1-1 ст. 14 Налогового кодекса РК

«Лица и (или) структурные подразделения юридического лица обязаны:

1) в порядке, по форме и в сроки, установленные уполномоченным органом, уведомлять налоговые органы о получении денег и (или) иного имущества от иностранных государств, международных и иностранных организаций, иностранцев, лиц без гражданства в размере, превышающем установленный уполномоченным органом размер, в случае, когда деятельность получателя денег и (или) иного имущества направлена на:

оказание юридической помощи, в том числе правовое информирование, защиту и представительство интересов граждан и организаций, а также их консультирование;

изучение и проведение опросов общественного мнения, социологических опросов (за исключением опросов общественного мнения и социологических опросов, проводимых в коммерческих целях), а также распространение и размещение их результатов;

сбор, анализ и распространение информации, за исключением случаев, когда указанная деятельность осуществляется в коммерческих целях»;

Понятие «коммерческие цели» отсутствует в налоговом и ином законодательстве РК. Гражданское законодательство использует понятие «предпринимательская деятельность», «предпринимательство». В соответствии со статьей 10 Гражданского кодекса РК¹⁰ (далее – ГК РК) «Предпринимательством является самостоятельная, инициативная деятельность граждан, оралманов и юридических лиц, направленная на получение чистого дохода путем использования имущества, производства, продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг, основанная на праве частной собственности Предпринимательская деятельность осуществляется от имени, за риск и под имущественную ответственность предпринимателя».

¹⁰ Гражданский кодекс Республики Казахстан (Общая часть), принят Верховным Советом Республики Казахстан 27 декабря 1994 года (с изменениями и дополнениями по состоянию на 27.02.2017 г.). URL: http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=1006061#pos=1;-217

Гражданское законодательство также содержит понятие коммерческие и некоммерческие организации.

Согласно п.1 ст.134 ГК РК (общая часть), юридическим лицом может быть организация, преследующая извлечение дохода в качестве основной цели своей деятельности (коммерческая организация) либо не имеющая извлечение дохода в качестве основной цели и не распределяющая полученный чистый доход между участниками (некоммерческая организация).

При этом, согласно п.3 ст. 134 ГК РК (общая часть), некоммерческая организация может заниматься предпринимательской деятельностью лишь постольку, поскольку это соответствует ее уставным целям.

Таким образом, гражданское законодательство содержит деление только по статусу организаций (коммерческая и некоммерческая), которые в свою очередь различаются в зависимости от основных целей деятельности - извлечение дохода, то есть предпринимательство, либо отсутствие такового.

В связи с этим неясно, что имел в виду законодатель в рассматриваемых нами абзацах:

- 1) что отчетность не сдается в любом случае, если получателями иностранного финансирования являются коммерческие организации, и, соответственно, сдается при получении иностранного финансирования некоммерческими организациями?

либо

- 2) что отчетность не сдается получателями иностранного финансирования, если по конкретной сделке осуществляется предпринимательская деятельность, которая в контексте правовой нормы п.1-1 ст.14 НК РК приравнивается к коммерческим целям, вне зависимости от юридического статуса организации (коммерческой или некоммерческой), которая эту сделку осуществляла. Например, не сдается отчетность при получении средств от иностранной фармацевтической компании на проведение некоммерческой организацией социологических опросов респондентов, если эти опросы осуществлялись в рамках договора на оказание возмездных услуг (т.е. за плату).

г) Отсутствует определенность в части возникающей обязанности по уведомлению и сдаче отчетности по иностранному финансированию в случае, если деятельность организации согласно Уставу, подпадает под виды деятельности, описанные абзацами 2-4 пп.1 п. 1-1 ст. 14 Налогового кодекса РК, однако получено иностранное финансирование на цели, которые отсутствуют в данной норме.

Например, одним из видов деятельности организации является правовая защита инвалидов, однако иностранное финансирование получено на обучение инвалидов определенным навыкам (программирования, швейное дело и т.д.) с дальнейшим трудоустройством, при этом отсутствует какое-либо информирование, сбор и анализ информации, опросы и исследования.

В связи с чем, неясно, как будет решен вопрос в данном случае.

Первый вариант:

- 1) у получателя иностранного финансирования возникнет обязанность уведомлять налоговые органы и сдавать отчет в случае, если финансирование получено на проект с иными целями, нежели те, что указаны пп.1 п.1-1 ст. 14 Налогового кодекса

РК, но при этом деятельность организации в целом согласно Уставу, направлена на оказание правовой помощи, и/или проведение социологических опросов и т.д.

Второй вариант:

- 2) уведомление и отчетность не сдается получателями иностранного финансирования, если средства получены на иную деятельность, не предусмотренную пп.1 п.1-1 ст. 14 Налогового кодекса РК, но при этом деятельность организации по Уставу в целом направлена на оказание правовой помощи, и/или проведение социологических опросов и т.д.

д) Отсутствует определенность в части возникающей обязанности по уведомлению и сдаче отчетности по иностранному финансированию в случае частичного осуществления деятельности, предусмотренной абзацами 2-4 пп.1 п. 1-1 ст. 14 Налогового кодекса РК.

На практике очень часто проекты некоммерческих организаций бывают многогранными, включающими в себя одновременно несколько разных видов деятельности, объединенных одной целью. Например, некоммерческая организация осуществляет проект по оказанию психологической и материальной помощи жертвам трудового рабства, и в рамках оказания этой помощи информирует жертвы трудового рабства об их правах на получение государственных пособий, что по факту означает 5 минут внимания этой теме при передаче продуктовой помощи, либо организация осуществляет любой проект, не имеющий отношения к видам деятельности, обозначенным в п.1-1 ст. 14 Налогового кодекса РК, и по итогам проекта проводит пресс конференцию с представлением его результатов, и часто на саму пресс-конференцию вообще не предусмотрены в проекте денежные средства.

В связи с чем неясно,

- 1) возникает ли у получателя иностранного финансирования обязанность уведомлять налоговые органы и сдавать отчет, в случае частичного осуществления деятельности по полученному финансированию на оказание правовой помощи, социологических опросов, информирования и т.д. по пп.1 п.1-1 ст. 14 Налогового кодекса РК.

либо

- 2) уведомление и отчетность не сдается получателями иностранного финансирования, если средства получены на иную деятельность, в рамках которой только частично осуществляется какая-либо деятельность, предусмотренная пп.1 п.1-1 ст. 14 Налогового кодекса РК?

Таким образом, для обеспечения принципа определенности налогообложения необходимо устранить возможность двоякого толкования нормы пп.1 п. 1-1 ст. 14 Налогового кодекса РК в правоприменительной практике путем внесения соответствующих изменений в Налоговый кодекс РК.

II. Правовые условия, ущемляющие права коммерческих организаций по осуществлению юридических и консультационных услуг, оказываемых иностранным гражданам или организациям в сравнение с аналогичными компаниями, которые оказывают такие услуги только для казахстанских юридических лиц и граждан РК.

Рассмотрим норму права абзаца 2, пп.1 п.1-1 ст. 14 Налогового кодекса РК

«Лица и (или) структурные подразделения юридического лица обязаны:

1) в порядке, по форме и в сроки, установленные уполномоченным органом, уведомлять налоговые органы о получении денег и (или) иного имущества от иностранных государств, международных и иностранных организаций, иностранцев, лиц без гражданства в размере, превышающем установленный уполномоченным органом размер, в случае, когда деятельность получателя денег и (или) иного имущества направлена на:

оказание юридической помощи, в том числе правовое информирование, защиту и представительство интересов граждан и организаций, а также их консультирование; ……»

Норма предполагает предоставление отчетности по деятельности в виде оказания юридической помощи при получении иностранного финансирования как в некоммерческих, так и в коммерческих целях. В результате оказание юридической помощи для не казахстанских граждан и юридических лиц налагает дополнительные обязательства и может являться ограничивающим фактором. В связи с чем, предлагаем ограничить применение нормы только для некоммерческих целей.

Кроме того, в комментариях налоговых органов, публикуемых в СМИ к данной норме, в том числе на официальных сайтах органов государственных доходов, они описывают, что отчетность не должна сдаваться, если юридическая помощь относится к коммерческим целям, так же как по двум другим видам деятельности, предусмотренным данным пунктом¹¹. Однако, это не следует из данного пункта.

¹¹ абзац 2, пп.1 п.1-1 ст. 14 Налогового кодекса РК

**РЕКОМЕНДАЦИИ ПО ВНЕСЕНИЮ ИЗМЕНЕНИЙ И ДОПОЛНЕНИЙ
В НАЛОГОВЫЙ КОДЕКС РК**

Изменения и дополнения в пп.1 п.1-1 ст.14 Налогового Кодекса

ДЕЙСТВУЮЩАЯ РЕДАКЦИЯ	ПРЕДЛАГАЕМАЯ РЕДАКЦИЯ	ОБОСНОВАНИЕ
<p>Лица и (или) структурные подразделения юридического лица обязаны:</p> <p>1) в порядке, по форме и в сроки, установленные уполномоченным органом, уведомлять налоговые органы о получении денег и (или) иного имущества от иностранных государств, международных и иностранных организаций, иностранцев, лиц без гражданства в размере, превышающем установленный уполномоченным органом размер, в случае, когда деятельность получателя денег и (или) иного имущества направлена на:</p>	<p>Лица и (или) структурные подразделения юридического лица обязаны:</p> <p>1) в порядке, по форме и в сроки, установленные уполномоченным органом, уведомлять налоговые органы о получении денег и (или) иного имущества от иностранных государств, международных и иностранных организаций, иностранцев, лиц без гражданства в размере, превышающем установленный уполномоченным органом размер, в случае, когда деятельность, на которую получатель получил деньги и (или) иное имущество, в полном объеме направлена на:</p> <p>.....</p> <p>Или</p> <p>когда деятельность, на которую получатель получил деньги и (или) иное имущество, в основном (более 50% израсходованных средств, полученных по сделке) направлена на:</p>	<p>Уточнение редакции абзаца 1 пп.1 п.1-1 ст. 14 Налогового кодекса РК для единообразного понимания, что отчетность предоставляется по конкретному иностранному финансированию, за счет которого будут осуществляться указанные виды деятельности.</p> <p>А также с целью уточнения того, уведомление и отчетность не сдается, если средства получены на иную деятельность, в рамках которой только частично осуществляется какая-либо деятельность, предусмотренная в пп.1 п.1-1 ст. 14 Налогового Кодекса. Например, проект на иные виды деятельности при этом предполагает информирование через пресс конференцию по полученным результатам проекта.</p>
<p>Лица и (или) структурные подразделения юридического лица обязаны:</p> <p>1) в порядке, по форме и в сроки, установленные уполномоченным органом, уведомлять налоговые органы о получении денег и (или)</p>	<p>Лица и (или) структурные подразделения юридического лица обязаны:</p> <p>1) в порядке, по форме и в сроки, установленные уполномоченным органом, уведомлять налоговые органы о получении денег и (или) иного имущества от иностранных государств, международных и иностранных организаций, иностранцев, лиц без</p>	<p>Уточнение редакции абзаца 2 пп.1 п.1-1 ст. 14 Налогового кодекса РК, чтобы консультационные услуги однозначно трактовались как консультационные услуги в рамках юридической помощи.</p> <p>Предложенная редакция позволит</p>

<p>иного имущества от иностранных государств, международных и иностранных организаций, иностранцев, лиц без гражданства в размере, превышающем установленный уполномоченным органом размер, в случае, когда деятельность получателя денег и (или) иного имущества направлена на:</p> <p>оказание юридической помощи, в том числе правовое информирование, защиту и представительство интересов граждан и организаций, а также их консультирование;</p> <p>изучение и проведение опросов общественного мнения, социологических опросов (за исключением опросов общественного мнения и социологических опросов, проводимых в коммерческих целях, а также распространение и размещение их результатов сбор, анализ и распространение информации, за исключением случаев, когда указанная деятельность осуществляется в целях извлечения дохода</p>	<p>гражданства в размере, превышающем установленный уполномоченным органом размер, в случае, когда деятельность получателя денег и (или) иного имущества, на которую получатель получил деньги и (или) иное имущество, направлена на:</p> <p>оказание юридической помощи, в том числе правовое информирование, консультирование, защиту и представительство интересов граждан и организаций за исключением случаев, когда указанная деятельность осуществляется в качестве предпринимательской деятельности.</p> <p>.....</p> <p>.....</p>	<p>распространить исключение на юридическую помощь, оказываемую в предпринимательских целях, что будет полностью соответствовать официальным комментариям органов государственных доходов по данному вопросу.</p>
<p>Лица и (или) структурные подразделения юридического лица обязаны:</p> <p>1) в порядке, по форме и в сроки, установленные уполномоченным</p>	<p>Лица и (или) структурные подразделения юридического лица обязаны:</p> <p>1) в порядке, по форме и в сроки, установленные уполномоченным органом, уведомлять налоговые органы о получении денег и (или) иного имущества</p>	<p>Уточнение редакции абзаца 3 пп.1 п.1-1 ст. 14 Налогового кодекса РК, в соответствии с нормами гражданского законодательства в части определения целей деятельности</p>

<p>органом, уведомлять налоговые органы о получении денег и (или) иного имущества от иностранных государств, международных и иностранных организаций, иностранцев, лиц без гражданства в размере, превышающем установленный уполномоченным органом размер, в случае, когда деятельность получателя денег и (или) иного имущества направлена на:</p> <p>.....</p> <p>изучение и проведение опросов общественного мнения, социологических опросов (за исключением опросов общественного мнения и социологических опросов, проводимых в коммерческих целях), а также распространение и размещение их результатов</p>	<p>от иностранных государств, международных и иностранных организаций, иностранцев, лиц без гражданства в размере, превышающем установленный уполномоченным органом размер, в случае, когда деятельность получателя денег и (или) иного имущества, на которую получатель получил деньги и (или) иное имущество, направлена на:</p> <p>.....</p> <p>изучение и проведение опросов общественного мнения, социологических опросов, а также распространение и размещение их результатов, (за исключением опросов общественного мнения и социологических опросов, проводимых в коммерческих целях случаев, когда указанная деятельность осуществляется в качестве предпринимательской деятельности, а также распространение и размещение их результатов</p> <p>.....</p>	
<p>Лица и (или) структурные подразделения юридического лица обязаны:</p> <p>1) в порядке, по форме и в сроки, установленные уполномоченным органом, уведомлять налоговые органы о получении денег и (или) иного имущества от иностранных государств, международных и иностранных организаций, иностранцев, лиц без гражданства в размере, превышающем установленный уполномоченным</p>	<p>Лица и (или) структурные подразделения юридического лица обязаны:</p> <p>1) в порядке, по форме и в сроки, установленные уполномоченным органом, уведомлять налоговые органы о получении денег и (или) иного имущества от иностранных государств, международных и иностранных организаций, иностранцев, лиц без гражданства в размере, превышающем установленный уполномоченным органом размер, в случае, когда деятельность получателя денег и (или) иного имущества, на которую получатель получил деньги и (или) иное имущество, направлена на:</p>	<p>Уточнение редакции абзаца 4 пп.1 п.1-1 ст. 14 Налогового кодекса РК с целью четкого определения того, что получатель иностранного финансирования будет отчитываться в рамках Закона о платежах в случае, если им осуществляется все три вида деятельности, предусмотренных в абзаце 4 пп.1 п.1-1 ст. 14 Налогового кодекса РК в совокупности. Если в рамках сделки осуществляется только сбор информации, только анализ информации или только распространение информации, то такая деятельность не должна</p>

<p>органом размер, в случае, когда деятельность получателя денег и (или) иного имущества направлена на:</p> <p>.....</p> <p>.....</p> <p>сбор, анализ и распространение информации, за исключением случаев, когда указанная деятельность осуществляется в целях извлечения дохода</p>	<p>.....</p> <p>.....</p> <p>сбор, анализ и распространение информации, осуществляемые в совокупности в рамках одной сделки, и за счет полученных средств, за исключением случаев, когда указанная деятельность осуществляется в качестве предпринимательской деятельности коммерческих целях</p>	<p>подпадать под действие Закона о платежах.</p>
--	---	--

АНАЛИЗ ПОДЗАКОННЫХ АКТОВ

Во исполнение нормы п.1-1 ст.14 Налогового кодекса РК были приняты подзаконные нормативные акты:

1. Правила и сроки уведомления органов государственных доходов о получении физическими и юридическими лицами и (или) структурными подразделениями юридического лица денег и (или) иного имущества от иностранных государств, международных и иностранных организаций, иностранцев, лиц без гражданства, утверждены Приказом Министра финансов РК от 19 октября 2016 года № 553¹² (далее - Правила № 553).
2. Правила и сроки представления сведений физическими и юридическими лицами и (или) структурными подразделениями юридического лица органам государственных доходов о получении и расходовании денег и (или) иного имущества, полученных от иностранных государств, международных и иностранных организаций, иностранцев, лиц без гражданства, утверждены Приказом Министра финансов РК от 19 октября 2016 года № 554¹³ (далее - Правила № 554).
3. Правила ведения базы данных, сведений о лицах-получателях денег и (или) иного имущества, о лицах их предоставивших, сумме полученных средств и иных сведений, подлежащих к размещению, а также их включения и исключения из базы данных, утверждены Приказом Министра финансов РК от 19 октября 2016 года № 556¹⁴. Зарегистрирован в Министерстве юстиции РК 16 ноября 2016 года № 144294.
4. О внесении изменений и дополнений в приказ И.О. Министра финансов РК от 15 апреля 2015 года № 271 "Об утверждении форм налоговых регистров и Правил их составления", утверждены Приказом Министра финансов РК от 19 октября 2016 года № 555¹⁵.

Данные правила раскрывают отдельные положения п.1-1 ст.14 Налогового кодекса РК и также содержат долю неопределенности и необоснованную административную нагрузку как на организации, получающие иностранное финансирование, так и на государственных служащих, которые будут переводить данные отчетности, предоставленные на бумажных носителях, в электронный вид.

Начиная с сентября 2016 года Закон о платежах был неоднократно подвергнут критическому анализу со стороны независимых казахстанских экспертов. Проводились многочисленные встречи с общественными организациями, в том числе с участием представителей Комитета государственных доходов Министерства финансов РК, на которых были высказаны

¹² Приказ Министра финансов Республики Казахстан от 19 октября 2016 года № 553 «Об утверждении Правил, формы и сроков уведомления физическими и юридическими лицами и (или) структурными подразделениями юридического лица органов государственных доходов о получении денег и (или) иного имущества от иностранных государств, международных и иностранных организаций, иностранцев, лиц без гражданства». URL: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=32269406

¹³ Приказ Министра финансов Республики Казахстан от 19 октября 2016 года № 554 «Об утверждении Правил, сроков и формы представления сведений физическими и юридическими лицами и (или) структурными подразделениями юридического лица органам государственных доходов о получении и расходовании денег и (или) иного имущества, полученных от иностранных государств, международных и иностранных организаций, иностранцев, лиц без гражданства». URL: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=32794870

¹⁴ Приказ Министра финансов Республики Казахстан от 19 октября 2016 года № 556 «Об утверждении Правил ведения базы данных, сведений о лицах-получателях денег и (или) иного имущества, о лицах их предоставивших, сумме полученных средств и иных сведений, подлежащих к размещению, а также их включения и исключения из базы данных». URL: http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=35147900

¹⁵ Приказ Министра финансов Республики Казахстан от 19 октября 2016 года № 555 «О внесении изменений и дополнений в приказ исполняющего обязанности Министра финансов Республики Казахстан от 15 апреля 2015 года № 271 «Об утверждении форм налоговых регистров и Правил их составления». URL: http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=33202873

многочисленные замечания и предложения по упрощению и уточнению требований по отчетности в рамках Закона о платежах. Все эти предложения и замечания были обобщены Международным Центром Некоммерческого Права в РК, Центром исследования правовой политики и ОО «Формирование налоговой культуры» и направлены 15 декабря 2016 года в Министерство иностранных дел Республики Казахстан и Комитет государственных доходов Министерства финансов РК.

Предлагаемые рекомендации касаются изменений и дополнений в подзаконные акты к нему в части новой отчетности по иностранному финансированию. Ниже представлены эти рекомендации. Учитывая правоприменительную практику с момента вступления в силу Закона, дополнительно к данным рекомендациям были включены изменения и дополнения в Правила № 554 п. 4 в части группировки сведений по получателям оплат.

Рекомендации по внесению изменений и дополнений в Правила № 553 и 554.

В Правилах № 553 и № 554 пункт 2 дополнить подпунктами 5,6,7 в следующей редакции:

ДЕЙСТВУЮЩАЯ РЕДАКЦИЯ	ПРЕДЛАГАЕМАЯ РЕДАКЦИЯ	ОБОСНОВАНИЕ
<p>2. В Правилах используются следующие понятия:</p> <p>5) сделка - действия граждан и юридических лиц, направленные на установление, изменение или прекращение гражданских прав и обязанностей.</p>	<p>2. В Правилах используются следующие понятия:</p> <p>5) сделка - действия граждан и юридических лиц, направленные на установление, изменение или прекращение гражданских прав и обязанностей.</p> <p>При этом, передача денег и (или) иного имущества между структурными подразделениями и (или) головной организацией одного юридического лица, в том числе являющейся международной и/или иностранной организацией сделкой не являются.</p> <p>6) правовое информирование - вид юридической помощи, оказываемой неопределенному кругу лиц, путем предоставления информации по вопросам законодательства Республики Казахстан в устной, письменной формах, в форме электронного документа, удостоверенного электронной цифровой подписью, либо в виде визуального ознакомления;</p> <p>7) консультирование - вид юридической помощи, оказываемой физическим и юридическим лицам, имеющим право на ее получение, в форме устных и письменных консультаций, в том числе</p>	<p>Закон о платежах содержит перечень случаев, при которых требования по уведомлению и отчетности не распространяются на физические и юридические лица. В соответствии с общими положениями Закона о платежах, средства на квалифицирующую деятельность должны быть получены от иного лица, а собственные ресурсы не должны подлежать уведомлению и отчетности. Однако ситуацию, когда иностранное лицо использует собственные ресурсы на квалифицирующую деятельность (например, представительство юридического лица получает средства от своего головного офиса), было бы полезным уточнить в подзаконных актах.</p> <p>В Законе РК «О гарантированной государством юридической помощи» даны определения следующим понятиям: «правовое информирование» и «правовое консультирование». Предлагаем в подзаконных актах предусмотреть определения этих терминов по аналогии с вышеназванным Законом.</p> <p>В Законе РК «О гарантированной государством юридической помощи» даны определения следующим понятиям: «правовое информирование» и «правовое консультирование». Предлагаем в подзаконных актах предусмотреть определения этих терминов по аналогии с</p>

	<p>касающихся вопроса составления заявлений, жалоб, ходатайств, гражданско-правовых договоров и других документов правового характера;</p>	<p>вышеназванным Законом.</p>
--	---	-------------------------------

В Правилах № 553 и № 554 статью 1 дополнить вторым абзацем и изложить в следующей редакции:

ДЕЙСТВУЮЩАЯ РЕДАКЦИЯ	ПРЕДЛАГАЕМАЯ РЕДАКЦИЯ	ОБОСНОВАНИЕ
<p>Настоящие Правила и сроки уведомления физическими и юридическими лицами и (или) структурными подразделениями юридического лица органов государственных доходов о получении денег и (или) иного имущества от иностранных государств, международных и иностранных организаций, иностранцев, лиц без гражданства (далее - Правила) разработаны в соответствии с подпунктом 1) пункта 1-1 статьи 14 Кодекса Республики Казахстан от 10 декабря 2008 года «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс) и определяют порядок и сроки уведомления органов государственных доходов о получении физическими и юридическими</p>	<p>Настоящие Правила и сроки уведомления физическими и юридическими лицами и (или) структурными подразделениями юридического лица органов государственных доходов о получении денег и (или) иного имущества от иностранных государств, международных и иностранных организаций, иностранцев, лиц без гражданства (далее - Правила) разработаны в соответствии с подпунктом 1) пункта 1-1 статьи 14 Кодекса Республики Казахстан от 10 декабря 2008 года «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс) и определяют порядок и сроки уведомления органов государственных доходов о получении физическими и юридическими лицами и (или) структурными подразделениями юридического лица денег и (или) иного имущества от иностранных государств, международных и иностранных организаций, иностранцев, лиц без гражданства (далее - Уведомление).</p>	<p>Определить каким образом эти лица могли бы подтвердить факт осуществления деятельности за счет средств, полученных на основании международных договоров Республики Казахстан. Одним из вариантов может быть документ, выданный органом, уполномоченным Правительством США (например, Агентство по Международному Развитию США или Посольство США), или правительством иного государства, с которым у Правительства Республики Казахстан имеется соглашение.</p>

<p>лицами и (или) структурными подразделениями юридического лица денег и (или) иного имущества от иностранных государств, международных и иностранных организаций, иностранцев, лиц без гражданства (далее - Уведомление).</p>	<p>Требования¹⁶ настоящих Правил не распространяются на деньги и (или) иное имущество, полученные:</p> <p>1) на основании международных договоров Республики Казахстан. Основанием для признания денег и (или) иного имущества полученными на основании международных договоров Республики Казахстан является документ, выданный получателю денег и (или) иного имущества, юридическим лицом или иной структурой, уполномоченной стороной по международному договору.</p>	
--	--	--

В Правилах № 553 и № 554 п. 3 изложить в следующей редакции:

ДЕЙСТВУЮЩАЯ РЕДАКЦИЯ	ПРЕДЛАГАЕМАЯ РЕДАКЦИЯ	ОБОСНОВАНИЕ
<p>3. Физические и юридические лица и (или) структурные подразделения юридического лица (далее - лица) уведомляют органы государственных доходов по месту жительства/нахождения о получении денег и (или) иного имущества от иностранных государств, международных и иностранных организаций, иностранцев, лиц без гражданства по заключенным с ними сделкам на сумму, превышающую 1 тенге, и направленные на следующие виды деятельности:</p>	<p>3. Физические и юридические лица и (или) структурные подразделения юридического лица (далее - лица) уведомляют органы государственных доходов по месту жительства/нахождения о получении денег и (или) иного имущества от иностранных государств, международных и иностранных организаций, иностранцев, лиц без гражданства по заключенным с ними сделкам на сумму, превышающую</p> <p>1) для физических лиц - не облагаемый индивидуальным подоходным налогом размер дохода, подлежащего</p>	<p>Отчетность, несомненно, является важным аспектом деятельности каждой организации, в том числе НПО. Однако, анализ международной практики показал, что обязательная отчетность предусматривается не для всех НПО, а для их отдельных видов, при этом к разным видам может применяться отчетность различной степени сложности. Так, многие государства предусматривают обязательную отчетность для НПО, которые пользуются специальными налоговыми преференциями, по</p>

¹⁶ По нашим сведениям КГД также планирует инициировать принятие Постановления Правительства РК, которое будет устанавливать случаи, на которые не будут распространяться требования пунктов 1-1 и 1-2 статьи 14 Налогового Кодекса РК, однако ввиду его отсутствия и важности предлагаемого уточнения в правоприменительной практике мы также предлагаем включить его в Правила № 553 и 554.

<p>оказание юридической помощи, в том числе правовое информирование, защиту и представительство интересов граждан и организаций, а также их консультирование;</p> <p>изучение и проведение опросов общественного мнения, социологических опросов (за исключением опросов общественного мнения и социологических опросов, проводимых в коммерческих целях), а также распространение и размещение их результатов;</p> <p>сбор, анализ и распространение информации, за исключением случаев, когда указанная деятельность осуществляется в коммерческих целях.</p>	<p>налогообложению (12 минимальных заработных плат)</p> <p>2) для юридических лиц и (или) структурных подразделений юридического лица – в размере 120-кратного минимального размера заработной платы.</p> <p>и направленные на следующие виды деятельности:</p> <p>оказание юридической помощи, в том числе правовое информирование, защиту и представительство интересов граждан и организаций, а также их консультирование;</p> <p>изучение и проведение опросов общественного мнения, социологических опросов (за исключением опросов общественного мнения и социологических опросов, проводимых в коммерческих целях), а также распространение и размещение их результатов;</p> <p>сбор, анализ и распространение информации, за исключением случаев, когда указанная деятельность осуществляется в коммерческих целях.</p> <p>Уведомление о получении денег и (или) иного имущества предоставляется при условии направления финансирования в полном объеме на указанные в настоящем пункте цели.</p> <p>или</p> <p>Уведомление о получении денег и (или) иного имущества предоставляется при условии направления финансирования в</p>	<p>сравнению с иными НПО, или получают государственное финансирование. Нужно также помнить, что отчетность – это всегда бремя и для НПО и для государства. Нерациональным расходом государственных ресурсов является попытка государства ввести требования по сложной отчетности для всех без исключения юридических и физических лиц, включая иностранцев и лиц без гражданства.</p> <p>Отсутствие минимального порога сделки приведет к тому, что налоговым органам придется бросить все силы, чтобы контролировать и администрировать движение денежных средств и имущества, пусть даже из иностранных источников, не только на большие суммы, но и на очень мелкие суммы (например, дарение иностранцем своего имущества стоимостью 100 тенге или внесение им этой суммы в качестве членского взноса на территории РК). Как известно, «где меньше денег, там и меньше рисков». Зачем перегружать административную систему государства контролем за мелочью?</p> <p>Не ясно, возникает ли у получателя иностранного финансирования обязанность уведомлять налоговые органы и сдавать отчет, в случае частичного</p>
---	---	--

	<p>основном (более 50% израсходованных средств, полученных по сделке) на указанные в настоящем пункте цели.</p>	<p>направления деятельности по полученному финансированию на оказание правовой помощи, социологических опросов, информирования и т.д. по ст. 14 Налогового кодекса. Это необходимо уточнить. Вместе с тем нецелесообразно распространять требования отчетности на получателей, которые используют средства, полученные по сделке, на квалифицирующую деятельность в ограниченных размерах. Например, получатель экологического гранта объявляет о получении такого гранта через свою электронную рассылку.</p>
--	--	--

В Правилах № 553 п. 17 абзац 13 изложить в следующей редакции:

ДЕЙСТВУЮЩАЯ РЕДАКЦИЯ	ПРЕДЛАГАЕМАЯ РЕДАКЦИЯ	ОБОСНОВАНИЕ
<p>в графе G – виды деятельности: А – оказание юридической помощи, в том числе правовое информирование, защиту и представительство интересов граждан и организаций, а также их консультирование; В – изучение и проведение опросов общественного мнения, социологических опросов (за исключением опросов общественного мнения и социологических опросов, проводимых в коммерческих целях), а также распространение и размещение их результатов; С – сбор, анализ и распространение информации, за исключением случаев, когда указанная деятельность осуществляется в коммерческих целях;</p>	<p>в графе G – виды деятельности: А – оказание юридической помощи, в том числе правовое информирование, защиту и представительство интересов граждан и организаций, а также их консультирование; В – изучение и проведение опросов общественного мнения, социологических опросов (за исключением опросов общественного мнения и социологических опросов, проводимых в коммерческих целях), а также распространение и размещение их результатов; С – сбор, анализ и распространение информации, за исключением случаев, когда указанная деятельность осуществляется в коммерческих целях;</p>	<p>Не ясно, как будет уведомлять и отчитываться организация, которая одновременно выполняет все три квалифицирующих вида деятельности и нет возможности их разделить, поскольку они выполняются в рамках одной и той же сделки.</p>

	<p>В случае, когда одновременно по сделке предусмотрены расходы по двум или трем видам деятельности, необходимо выбрать ту категорию, которая соответствует основной цели сделки.</p>	
--	--	--

В Правилах № 554 п. 4 изложить в следующей редакции:

ДЕЙСТВУЮЩАЯ РЕДАКЦИЯ	ПРЕДЛАГАЕМАЯ РЕДАКЦИЯ	ОБОСНОВАНИЕ
<p>4. Сведения представляются по форме, утвержденной настоящим приказом, не позднее 15 числа второго месяца, следующего за отчетным кварталом. При отсутствии данных, подлежащих отражению, данные сведения представляются с нулевыми значениями.</p>	<p>4. Сведения представляются по фактически полученным деньгам и/или имуществу, и фактически произведенным оплатам в течение отчетного периода по представленным в налоговые органы уведомлениям по форме, утвержденной настоящим приказом, не позднее 15 числа второго месяца, следующего за отчетным кварталом. При отсутствии данных, подлежащих отражению, данные сведения представляются с нулевыми значениями. Сведения предоставляются по тем сделкам, по которым ранее были предоставлены в налоговые органы уведомления о получении денег и (или) иного имущества от иностранных государств, международных и иностранных организаций, иностранцев, лиц без гражданства.</p>	<p>Вопрос о том, по какому методу должен предоставляться отчет по фактическому поступлению денег и/или иного имущества и расходованию средств четко не отражен в нормах Налогового кодекса и Правилах. По косвенным фразам можно предположить, что имеется ввиду кассовый метод, но этот момент необходимо четко обозначить в подзаконных актах.</p> <p>Кроме того, переписывать все банковские и кассовые платежи является нецелесообразной тратой времени бухгалтеров, а также сотрудников налоговых органов, ввиду того, что таких операций за налоговый период может быть несколько сотен и более в зависимости от активности организации и количества проектов, ввиду чего предлагаем разработать электронную систему, которая позволяла бы выгружать отчет из 1С программы и загружать его в форму 018 (как при сдаче налоговой формы 300).</p> <p>Необходимо также внести дополнительный абзац в п. 4 Правил № 554 в редакции предложенной нами</p>

		<p>в данной таблице, для того, чтобы избежать на практике разночтений п. 1-1 статьи 14 Налогового Кодекса РК, в котором прямо установлена связь между уведомлением и предоставлением сведений о получении и расходовании денег и (или) иного имущества.</p> <p>А именно, в п.1-1 ст. 14 Налогового Кодекса РК говорится, о том, что необходимо предоставлять сведения о получении и расходовании денег и (или) иного имущества, полученных от иностранных источников «в случае, предусмотренном в подпункте 1) настоящего пункта» (в котором речь идет об обязанности уведомлять налоговые органы о получении денег и (или) иного имущества от иностранных источников).</p> <p>Из этого вытекает, что сведения (отчет) предоставляются по тем средствам и имуществу, по которым ранее было предоставлено уведомление в налоговые органы.</p>
--	--	---

В Правилах № 554 п. 17 абзац 13 изложить в следующей редакции:

ДЕЙСТВУЮЩАЯ РЕДАКЦИЯ	ПРЕДЛАГАЕМАЯ РЕДАКЦИЯ	ОБОСНОВАНИЕ
<p>в графе Н – виды деятельности: А – оказание юридической помощи, в том числе правовое информирование, защиту и представительство интересов граждан и организаций, а также их консультирование; В – изучение и проведение опросов общественного мнения,</p>	<p>в графе Н – виды деятельности: А – оказание юридической помощи, в том числе правовое информирование, защиту и представительство интересов граждан и организаций, а также их консультирование; В – изучение и проведение опросов общественного мнения, социологических опросов (за исключением опросов общественного мнения и социологических</p>	<p>Не ясно, как будет уведомлять и отчитываться организация, которая одновременно выполняет все три квалифицирующих вида деятельности и нет возможности их разделить, поскольку они выполняются в рамках одной и той же сделки.</p>

<p>социологических опросов (за исключением опросов общественного мнения и социологических опросов, проводимых в коммерческих целях), а также распространение и размещение их результатов;</p> <p>С – сбор, анализ и распространение информации, за исключением случаев, когда указанная деятельность осуществляется в коммерческих целях;</p>	<p>опросов, проводимых в коммерческих целях), а также распространение и размещение их результатов;</p> <p>С – сбор, анализ и распространение информации, за исключением случаев, когда указанная деятельность осуществляется в коммерческих целях;</p> <p>В случае, когда одновременно по сделке предусмотрены расходы по двум или трем видам деятельности, необходимо выбрать ту категорию, которая соответствует основной цели сделки.</p>	
---	---	--

Декабрь 2016 – Май 2017