

АНАЛИТИЧЕСКАЯ ЗАПИСКА

по вопросу индивидуального подоходного налога с предложениями по изменению норм законодательства¹

В международной практике основными источниками финансирования некоммерческих организаций (*далее – НКО*) являются: доходы от их предпринимательской деятельности, государственное финансирование, а также безвозмездная помощь со стороны юридических и физических лиц (в том числе гранты, пожертвования, взносы членов и учредителей)². Налоговое законодательство РК предусматривает различные источники финансирования НКО и способствует их стимулированию путем установления налоговых льгот по тем или иным источникам.

На наш взгляд, налогообложение НКО в Казахстане может быть еще более усовершенствовано, с учетом современного состояния гражданского общества в РК и положительной международной практики.

В настоящей аналитической записке мы представляем рекомендации по дальнейшему усовершенствованию налогового законодательства для НКО в Казахстане в части расширения налоговой льготы для НКО по индивидуальному подоходному налогу (*далее – ИПН*).

В действующей редакции Налогового кодекса РК, для НПО предусмотрена льгота по освобождению от налогообложения ИПН выплат за счет средств **грантов**. Данная льгота относится к доходам физических лиц, полученных от налогового агента, в том числе через оплату услуг третьих организаций (за исключением заработных плат сотрудников, которые облагаются ИПН).

Статья 341. Корректировка дохода

1. Из доходов физического лица, подлежащих налогообложению, исключаются следующие виды доходов (далее - корректировка дохода):

...

47) выплаты за счет средств грантов (кроме выплат в виде оплаты труда);

Статья 321. Доходы, включаемые в годовой доход физического лица

1



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 могут не отражать точку зрения Фонда «Сорос – Казахстан»

² 48% доход от экономической деятельности; 41% доход от государственных грантов и контрактов; 11 % доход от филантропии (без учета волонтеров) (Из исследований Института Джона Хопкинса по 35 странам).

В годовой доход физического лица включаются все виды его доходов:

...

3) доход в виде оплаты третьим лицом стоимости товаров, выполненных работ, оказанных услуг, полученных физическим лицом;

Настоящая льгота активно применяется некоммерческими организациями, получающими гранты, в том числе при проведении различных мероприятий, которые занимают существенную часть затрат некоммерческой организации по проектам.

Во всем мире НКО рассматриваются как социальные инвесторы, которые привлекают в свои страны иностранные деньги на решение социальных проблем государства. И Казахстан в этом смысле не исключение. Большинство грантовых проектов в РК осуществляется в рамках двусторонних подписанных международных соглашений по оказанию РК технической и социальной поддержки за счет средств иностранных государств.

На сегодняшний день в Казахстане ведут свою работу крупные международные и зарубежные организации и фонды. Например, Европейский союз, ЮНИСЕФ, ПРООН, ЮСАИД, УВКБ ООН и т.д. Иностранное финансирование в виде грантов предназначается для развития таких направлений как глобальное здравоохранение (в частности, профилактика ВИЧ/СПИД, туберкулеза и т.п.), экономический рост и торговля (ВТО, Новый Шелковый Путь, возобновляемая энергия, продовольственная безопасность), улучшение качества жизни населения (например, проект ПРООН нацеленный на улучшение качества жизни населения в Восточно-Казахстанской области, в частности в районах, серьезно пострадавших от ядерных испытаний на бывшем Семипалатинском ядерном полигоне).

Именно по этой причине в Налоговый кодекс изначально с 2002 года была внесена данная льгота, поскольку целевое использование средств гранта на общественно-полезные цели и задачи не предполагало оплату налогов с доходов физических лиц, связанных с их участием в мероприятиях по проекту, и не связанных с их заработной платой. Другими словами, данная льгота по ИПН позволяет некоммерческой организации при приглашении физических лиц-резидентов на свои мероприятия в качестве участников, экспертов, спикеров, не платить ИПН с расходов, потраченных на приглашение таких лиц (дорога, проживание, питание).

Однако, НКО осуществляют свою общественно-полезную деятельность не только за счет иностранных грантов, но и за счет местных источников (государственный социальный заказ, благотворительная, спонсорская помощь, пожертвования со стороны местных доноров). Причем доля доходов НКО из местных источников значительно выше, чем доля доходов из иностранных источников.

При этом, если НКО проводит, например, мероприятие не из средств гранта, то она вынуждена удерживать 10% ИПН со всех расходов, потраченных на приглашение участников, экспертов, спикеров (дорога, проживание, питание).

Особенно наглядным примером является оплата за счет благотворительных средств, собранных НКО на лечение детей за рубежом, которых сопровождают взрослые, либо поездки на соревнования спортсменов-инвалидов, которых сопровождают здоровые люди. Если непосредственно лечение чаще всего подпадает под благотворительную помощь и не облагается ИПН, то расходы на проезд, проживание, питание как самого ребенка/инвалида, так и сопровождающих лиц в настоящий момент подлежит обложению ИПН. Причем с таких расходов НКО, которые осуществлены именно за счет благотворительных средств, удержать ИПН у источника выплаты-невозможно, поскольку так называемые «доходы» физических лиц, в виде покупки им авиабилетов и т.д. физическое лицо получает в натуральной форме, и с них налог удержать невозможно. Кроме того, фактически трудно назвать такие расходы – доходами физического лица, поскольку собственную выгоду они с этого не имеют. Соответственно, НКО оплачивает ИПН по оплате для физических лиц проезда, проживания и т.п. за счет средств, полученных на благотворительность.

Данная проблема тесно связана с введением в декабре 2012 года поправок в ст. 168 Налогового кодекса, которые требуют от организаций, в том числе некоммерческих, начислять и перечислять в бюджет ИПН по доходам физического лица-резидента (не являющегося работником НКО), полученных им через третьих лиц, начиная с 1 января 2013 г.³

До внесения вышеуказанных поправок в Налоговый Кодекс статья 168 предусматривала, что доходы физического лица, подлежащего налогообложению, включают «выплаты физическим лицам», под которыми обычно понимались непосредственные денежные выплаты таким лицам, а не предоставление каких-либо товаров, работ или услуг.

Например, когда НКО платило третьей стороне (поставщику услуг) стоимость проезда, проживания или питания за физическое лицо-резидента напрямую, для того, чтобы обеспечить его/ее участие на конференции, тренинге или другом мероприятии, это могло быть рассмотрено в качестве косвенного дохода такого физического лица. Однако такой доход не попадал под определение дохода, который подлежит обложению ИПН, поскольку:

- 1) непосредственных денежных выплат таким физическим лицам не производилось (выплаты шли поставщикам услуг);
- 2) НКО не заключало каких-либо гражданско-правовых договоров с такими физическими лицами, в силу которых физические лица обязывались бы оказать НКО какую-либо услугу или выполнить работу взамен на какую-либо материальную выгоду. Соответственно, не возникало обязательство у НКО удерживать ИПН у источника выплаты.

Однако, начиная с января 2013 года, изменения в ст. 168 Налогового Кодекса предусматривали, что не только прямые выплаты физическим лицам, но и выплаты дохода физическому лицу, в том числе в виде «оплаты налоговым агентом физическому лицу или третьим лицам стоимости товаров, выполненных работ, оказанных услуг, полученных физическим лицом от третьих лиц» будут рассматриваться в качестве дохода физического лица, подлежащего налогообложению.

Следующие виды расходов НКО в рамках организации конференции, тренинга и т.д., могут быть признаны в качестве дохода физического лица-резидента в соответствии со ст. 168 (сейчас это статья 321 НК РК), и подлежать обложению ИПН:

- транспортные расходы участников мероприятия (даже, если оплата билетов производится напрямую транспортной организации);
 - расходы на проживание участников мероприятия (даже, если оплата производится напрямую гостинице),
 - расходы на организацию кофе-брейков и обедов для участников мероприятия (даже, если оплата производится напрямую организации в области общественного питания).
- и т.п.

НКО не раз поднимали вопрос об отмене этой статьи или ее неприменении в отношении НКО, так как деятельность физических лиц, получающих возмещение своих расходов от НКО, обычно направлена на социально-полезные цели (сопровождение ребенка-инвалида, командировка в другой город, страну для реализации социального проекта НКО и т.д.). Однако, все эти попытки были безуспешными.

В США, например, физическое лицо будет освобождено от ИПН, если косвенный доход физического лица связан с некоммерческой целевой деятельностью НПО.

Ниже представлена рекомендация НКО в отношении льготы по ИПН.

³ Изменения в пп. 2 п. 1 ст. 168 Налогового Кодекса РК «Доход физического лица от налогового агента», которые вступили в силу с 1 января 2013 г.

**СРАВНИТЕЛЬНАЯ ТАБЛИЦА ПО ПРОЕКТУ ИЗМЕНЕНИЙ В КОДЕКС РЕСПУБЛИКИ КАЗАХСТАН
«О НАЛОГАХ И ДРУГИХ ОБЯЗАТЕЛЬНЫХ ПЛАТЕЖАХ В БЮДЖЕТ» (НАЛОГОВЫЙ КОДЕКС)**

№ п/п	Структурный элемент	Редакция проекта	Редакция предлагаемого изменения или дополнения	Обоснование
1	Подпункт 20 пункта 1 Статьи 341	<p>1. Из доходов физического лица, подлежащих налогообложению, исключаются следующие виды доходов (далее - корректировка дохода):</p> <p>.....</p> <p>47) выплаты за счет средств грантов (кроме выплат в виде оплаты труда);</p>	<p>1. Из доходов физического лица, подлежащих налогообложению, исключаются следующие виды доходов (далее - корректировка дохода):</p> <p>.....</p> <p>47) выплаты за счет средств, указанных в п.2 ст. 289 настоящего Кодекса, кроме выплат в виде оплаты труда;</p>	<p>В настоящий момент не облагаются ИПН только выплаты за счет средств грантов. Это означает освобождение от ИПН доходов физических лиц, полученных от налогового агента, в том числе через оплату услуг третьих организаций (за исключением заработных плат сотрудников, которые облагаются ИПН). Данная льгота активно применяется некоммерческими организациями, получающими гранты, при проведении различных мероприятий, которые занимают существенную часть затрат некоммерческой организации по проектам. При приглашении физических лиц на мероприятия в качестве участников, экспертов, спикеров, некоммерческая организация не платит ИПН с расходов, потраченных на приглашение таких лиц (дорога, проживание, питание). Однако, когда аналогичные расходы производятся за счет средств благотворительной помощи, спонсорской помощи, государственного социального заказа и прочих поступлений в НПО на социальные проекты, НПО оплачивает 10% ИПН по таким косвенным доходам физических лиц. Особенно наглядным примером является оплата за счет средств, собранных НПО на лечение детей за рубежом, которых сопровождают</p>

				<p>взрослые, либо поездки на соревнования спортсменов-инвалидов, которых сопровождают здоровые люди. Если непосредственно лечение является благотворительной помощью и не облагается ИПН, то расходы на проезд, проживание, питание как самого ребенка/инвалида и сопровождающих лиц в настоящий момент подлежат обложению ИПН. Причем именно за счет благотворительных средств НПО оплачивает такие расходы, так как удержать ИПН у источника выплаты невозможно.</p>
--	--	--	--	--

Февраль 2019 г.