

## **Обзор налогообложения в странах СНГ**

*Данный обзор подготовлен по состоянию налогового законодательства  
стран СНГ на 1 апреля 2009 г.*

Содержание .....	1
1. Азербайджан.....	3
1.1. Налог на прибыль .....	3
1.2. Налог на добавленную стоимость (НДС).....	5
1.3. Налог на доходы физических лиц .....	6
2. Армения .....	8
2.1. Налог на прибыль .....	8
2.2. Налог на добавленную стоимость .....	9
2.3. Налог на доходы физических лиц .....	10
3. Белоруссия.....	12
3.1. Налог на прибыль .....	12
3.2. Налог на добавленную стоимость .....	16
3.3. Налог на доходы физических лиц .....	17
4. Казахстан .....	20
4.1. Налог на прибыль .....	20
4.2. Налог на добавленную стоимость .....	26
4.3. Налог на доходы физических лиц .....	28
5. Туркмения.....	32
5.1. Налог на прибыль .....	32
5.2. Налог на добавленную стоимость .....	34
5.3. Налог на доходы физических лиц .....	36
6. Узбекистан.....	38
6.1. Налог на прибыль юридических лиц .....	39
6.2. Налог на добавленную стоимость .....	44
6.3. Налог на доходы физических лиц .....	46

## 1. Азербайджан

В Азербайджане налогообложение физических и юридических лиц регулируется Налоговым кодексом, утвержденным Законом Республики Азербайджан от 11 июля 2000 г. № 905-П<sup>1</sup>.

### 1.1. Налог на прибыль

При расчете базы по налогу на прибыль организаций Налоговый кодекс Азербайджана допускает возможность использования кассового метода или метода начислений по выбору налогоплательщика. Изменение выбранного метода в течение одного налогового периода не допускается.

Из налоговой базы разрешается вычитать суммы задолженностей, признанные судами безнадежными.

Не допускается вычет из налоговой базы расходов, понесенных работниками организации на развлечение и питание (за исключением расходов на лечебно-профилактическую пищу, молоко и другие равноценные продукты и средства, а также расходы на питание плавсоставу морского транспорта в пределах норм, установленных соответствующим органом исполнительной власти). Также не учитываются в составе затрат жилищные и иные расходы социального характера, осуществляемые в интересах сотрудников организации.

При этом в состав затрат без ограничений и в полном объеме включаются расходы, понесенные на научно-исследовательские, проектно-изыскательские и опытно-конструкторские работы, производимые с целью извлечения дохода (за исключением расходов, связанных с приобретением и монтажом основных средств, а также иных расходов капитального характера).

В составе затрат разрешается учитывать и суммы процентов по выплаченным кредитам. Однако в некоторых случаях действует ограничение: сумма процентов по кредитам, выплачиваемых иностранным контрагентам и взаимозависимым лицам, вычитается в размере, не превышающем 125% от среднего уровня процентов на межбанковских торгах по сделкам со схожим сроком или, если торги не проводились, – по перечню межбанковских кредитных соглашений, опубликованному Национальным банком Республики Азербайджан.

С целью определения размера амортизационных отчислений налоговое законодательство Азербайджана делит основные средства на несколько категорий, по отношению к каждой из которых устанавливаются амортизационные нормы, представляющие собой определенный процент от их остаточной стоимости на конец налогового периода. Нормы амортизации по категориям основных средств установлены в следующих размерах:

- здания, строения и сооружения<sup>2</sup> – до 7%;
- машины, оборудование и вычислительная техника – до 25%;
- транспортные средства – до 25%;
- рабочие животные – до 20%;
- расходы на геологоразведочные работы и на подготовительные работы к добыче природных ресурсов – до 25%;

<sup>1</sup> Министерство по налогам Азербайджанской Республики. Налоговый кодекс Республики Азербайджан. <http://www.taxes.gov.az/rus/qanun/mecelle.shtml#>

<sup>2</sup> Амортизационные отчисления для зданий, помещений и сооружений производятся отдельно для каждого помещения.

– нематериальные активы – для тех, срок использования которых неизвестен, – до 10%, а для тех, срок использования которых известен, – по годам в суммах, пропорциональных сроку использования;

– прочие основные средства – до 20%.

Размер остаточной стоимости основных средств определяется в следующем порядке: к остаточной стоимости основных средств (основного средства), начисленной за прошлый налоговый период, прибавляется стоимость основных средств (основного средства), поступивших в текущем налоговом периоде. Стоимость основных средств также увеличивается на сумму расходов на их ремонт, которая превышает 2% лимит расходов на ремонт<sup>3</sup>, учитываемый в текущем налоговом периоде. Из этой суммы вычитается остаточная стоимость основных средств, реализованных, ликвидированных в налоговом периоде или имевших остаточную стоимость менее 100 манат<sup>4</sup>, или 5% от первоначальной стоимости.

Если сумма, полученная от реализации основных средств (основного средства), превышает остаточную стоимость этих основных средств (этого основного средства), то образовавшаяся разница включается в доход. Если остаточная стоимость основного средства на конец года составляет менее 5%, или 100 манат, от первоначальной стоимости, то сумма остаточной стоимости вычитается из дохода. Если сумма, полученная от реализации основных средств (основного средства), оказывается ниже остаточной стоимости этих основных средств (основного средства), то образовавшаяся разница вычитается из дохода.

Перенос убытков осуществляется без ограничений в течение 5 лет.

Налоговым периодом является год.

Размер ставки налога составляет 22%.

Дивиденды, перечисляемые организациям и физическим лицам, не включаются в состав доходов их получателей. При этом у источника выплаты (предприятия – резидента Республики Азербайджан) удерживается налог в размере 10% от суммы перечисляемых дивидендов. Это позволяет избежать их двойного обложения.

Перечень освобождаемых от налогообложения доходов, содержащийся в Налоговом кодексе Азербайджана, невелик. От налогообложения освобождаются:

1) доходы благотворительных организаций – кроме доходов от предпринимательской деятельности;

2) безвозмездные переводы, членские взносы и пожертвования, полученные некоммерческими организациями;

3) доходы международных, межгосударственных и межправительственных организаций, кроме доходов, полученных от предпринимательской деятельности;

4) доходы органов государственной власти, бюджетных организаций и органов местного самоуправления (за исключением доходов от предпринимательской деятельности);

5) доходы Национального банка Республики Азербайджан, его структур и Государственного нефтяного фонда Республики Азербайджан (за исключением дохода, полученного от размещения средств Фонда), а также Фонда страхования вкладов;

---

<sup>3</sup> При этом следует заметить, что расходы на ремонт основных средств, которые не подлежат амортизации, на которые не начислен износ (амортизация), из дохода не вычитаются, и их балансовая стоимость увеличивается.

<sup>4</sup> На 1 апреля 2009 г. 1 манат был равен примерно 1 евро.

6) полученные страховые выплаты (за исключением сумм, относящихся на убытки в связи с данным страховым случаем);

7) доход специальных образовательных учреждений, созданных для получения образования лицами с ограниченными возможностями здоровья, кроме дохода, получаемого ими от предпринимательской деятельности;

8) доход от списания налоговых задолженностей в государственный бюджет в соответствии с законодательством Республики Азербайджан.

Ставка налога на прибыль организаций, занимающихся производством, принадлежащих общественным организациям инвалидов, снижается на 50% при условии, что не менее 50% общей численности работников такого предприятия составляют инвалиды.

При установлении права на получение таких льгот в среднесписочную численность работников не включаются инвалиды, работающие по совместительству, договорам подряда и другим договорам гражданско-правового характера.

### *1.2. Налог на добавленную стоимость (НДС)*

В Республике Азербайджан установлена единая ставка по НДС в размере 18%. В качестве метода расчета этого налога используется стандартный инвойсный (зачетный) метод, позволяющий плательщику производить вычеты НДС, ранее перечисленного поставщикам, на основании счетов-фактур.

В целях контроля за уплатой налога в Азербайджане применяются система НДС-счетов, введенная с 1 января 2008 г. Эта система действует в соответствии со ст. 175 Налогового кодекса РФ и «Правилами уплаты в государственный бюджет НДС от стоимости купленных товаров и услуг на основе счета-фактуры налогоплательщика, ведения учета по депозитному НДС-счету, движения НДС и операций по данному счету», утвержденными Постановлением Кабинета министров Республики Азербайджан № 219 от 30 декабря 2007 г. Согласно этим Правилам, в Главном государственном казначействе Азербайджана открывается единый депозитный счет, на который поступают все платежи по НДС. Налогоплательщик, приобретающий товар, разделяет платеж на две суммы: сумму в размере цены товара и сумму налога. Сумма в размере цены товара перечисляется на расчетный счет продавца (при безналичных платежах), а сумма в размере налога поступает на отдельный субсчет налогоплательщика (НДС-счет) депозитного счета НДС в Главном государственном казначействе Азербайджана. Впоследствии сумма налога, перечисленная на депозитный счет НДС, может быть возмещена налогоплательщику в случае предъявления продавцом налогоплательщику счета-фактуры.

В целях определения объекта налогообложения по НДС датой осуществления налогооблагаемой операции считается дата предъявления счета-фактуры с НДС по этой операции. Если счет-фактура по НДС не предъявлен, то налогоплательщику предоставляется отсрочка, длительность которой не может превышать пяти дней. Если этот срок истек, а счет-фактура так и не предъявлен, операция признается произведенной:

1) либо в день передачи товаров, выполнения работ или оказания услуг;

2) либо в день начала перевозки товаров, если договор поставки товаров предусматривает их отгрузку.

Нулевая ставка НДС применяется к экспортным операциям, к международным и транзитным грузовым и пассажирским перевозкам, за исключением международных почтовых услуг, к операциям, связанным с выполнением работ, оказанием услуг, непосредственно связанных с международными и транзитными полетами. Так же нулевая ставка применяется в случае поставки золота и иных ценностей Национальному банку Республики Азербайджан.

Не облагаются НДС следующие операции:

1) передача в порядке приватизации имущества государственного предприятия, а также арендная плата от сдачи в аренду государственного имущества, подлежащая уплате в бюджет;

2) оказание финансовых услуг;

3) вывоз или ввоз национальной или иностранной валюты (кроме целей нумизматики), а также ценных бумаг;

4) ввоз золота, а также валютных ценностей, предназначенных для размещения в активах Национального банка Азербайджанской Республики, а также ввоз денежных знаков, юбилейных монет и иных подобных ценностей Республики Азербайджан, изготовленных за границей;

5) вклад какого-либо имущества в виде пая в уставный фонд (капитал) предприятия, кроме ввозимого имущества;

6) реализация продукции СМИ, редакционная, издательская, полиграфическая деятельность, связанная с производством продукции печатных СМИ (за исключением рекламных услуг);

7) редакционная, издательская и полиграфическая деятельность, связанная с производством учебников для средней школы, детской литературы и деятельность финансируемых из бюджета изданий государственного значения;

8) операции по предоставлению Государственному нефтяному фонду Республики Азербайджан в любой форме основных фондов, движимого имущества и прочих активов, передача которых Республике Азербайджан, в том числе представляющим ее юридическим лицам, предусмотрена в соответствии с соглашениями о разведке, разработке нефтегазовых запасов и долевом разделе добычи, об экспортных трубопроводах, и некоторые другие операции.

Отчетный период установлен длительностью в один календарный месяц. При этом налог перечисляется в бюджет за каждый отчетный период, не позднее (20-дневного) срока, установленного для подачи декларации НДС.

### *1.3. Налог на доходы физических лиц*

Налогом на доходы физических лиц (НДФЛ) в Республике Азербайджан облагаются следующие виды доходов граждан:

1) доход, получаемый в связи с работой по найму;

2) доход, извлекаемый от деятельности, не относящейся к работе по найму;

3) иные доходы, за исключением доходов, освобождаемых от обложения налогом.

Доходом, получаемым физическим лицом в связи с работой по найму, признается доход в виде заработной платы, любых выплат или выгод, получаемых от такой работы, в том числе получаемый из прежнего места работы либо от будущей работы по найму.

В Налоговом кодексе Азербайджана приводится закрытый перечень доходов, получаемых в связи с работой по найму. К таким доходам, в частности, относится разница между размерами процентных ставок, действующих на межбанковской кредитной бирже для ссуд такого типа, и суммой процентов в соответствии с ссудным соглашением между работником и работодателем. Также налог взимается со страховых взносов по любым видам договоров страхования, выплачиваемых работодателем работнику, с сумм возмещения работодателем расходов работника и с некоторых других видов доходов.

К доходам «от деятельности, не относящейся к работе по найму», относятся доходы от предпринимательской деятельности и некоторые другие виды доходов: проценты, дивиденды, доходы от сдачи в аренду имущества, роялти, разница между страховыми взносами, уплаченными страхователем или внесенными в его пользу по накопительному

страхованию жизни, и страховыми выплатами, а так же доходы, полученные в порядке дарения и наследования. Таким образом, налоги на наследство и дарение интегрированы в закон о налогах на доходы физических лиц. При этом следует обратить внимание на то, что от налогообложения освобождается сумма дарения в размере до 1 000 манат и стоимость наследуемого имущества в размере 20 000 манат. В случае получения имущества в порядке дарения или наследства от членов семьи<sup>5</sup> налогоплательщика от налогообложения освобождается их полная стоимость.

Как указывалось выше, полученные физическим лицом дивиденды, проценты, арендная плата и роялти облагаются налогом на прибыль у источника выплаты по ставке в размере 10% для дивидендов и процентов и 14% для арендной платы. Как следствие, налогом на доходы физических лиц они уже не облагаются.

Месячный доход, полученный от работы по найму, а так же негосударственные пенсии облагаются налогом по ставкам:

Сумма месячного налогооблагаемого дохода	Сумма налога
До 2 000 манат (около 2 000 евро)	14%
Свыше 2 000 манат	280 манат (около 280 евро) + 35% от суммы свыше 2 000 манат

По остальным видам доходов облагается налогом по следующим ставкам:

Сумма годового налогооблагаемого дохода	Сумма налога
До 24 000 манат (около 24 000 евро)	14%
Свыше 24 000 манат	3 360 манат (около 3 360 евро) + 35% от суммы свыше 24 000 манат

В налоге на доходы физических лиц Азербайджана действует довольно обширный перечень социальных вычетов.

Месячный доход от любой работы по найму, подлежащий налогообложению, уменьшается на сумму 400 манат у ряда категорий физических лиц, получивших некоторые виды государственных наград и почетных званий, участников боевых действий и их вдов, чернобыльцев.

Месячный доход инвалидов I и II группы (кроме инвалидов войны) от любой работы по найму, подлежащий налогообложению, уменьшается на сумму 100 манат. Кроме того, месячный доход от любой работы по найму, подлежащий налогообложению, уменьшается на сумму 55 манат у ряда категорий налогоплательщиков.

Стандартный налоговый вычет устанавливается в размере одной минимальной заработной платы (75 манат<sup>6</sup>), если доход не превышает 200 манат в месяц.

От налога полностью освобождается целый ряд доходов, в том числе:

1) зарплата, получаемая за рубежом сотрудниками дипломатической службы, командированными за рубеж, доход от официальной занятости, полученный сотрудниками дипломатических или консульских служб, не являющимися гражданами Азербайджана;

<sup>5</sup> Точное значение термина «член семьи налогоплательщика» для целей налогообложения физических лиц найти не удалось.

<sup>6</sup> Согласно указу Президента Республики Азербайджан от 25 августа 2008 года, вступившему в силу 1 сентября 2008 г., размер минимальной заработной платы был увеличен на 25% и составил 75 манат (около 75 евро).

2) доход с места работы лица, не являющегося резидентом Республики Азербайджан – если этот доход выплачивается работодателем, не являющимся резидентом Республики Азербайджан, или от его имени и не выплачивается постоянным представительством нерезидента или от его имени, либо в связи с его деятельностью в постоянном представительстве;

3) алименты;

4) государственные пособия, безвозмездные государственные перечисления, государственные пенсии, государственные стипендии, а также персональные единовременные выплаты или материальная помощь за счет средств государственного бюджета на основании Законов Республики Азербайджан и решений соответствующих органов исполнительной власти, за исключением пособий, выплачиваемых в связи с временной утратой трудоспособности;

5) доход от реализации недвижимого имущества налогоплательщика, являвшегося местом его постоянного проживания в течение не менее 3-х лет, а так же движимого материального имущества, кроме драгоценных камней и металлов, изделий из драгоценных металлов и драгоценных камней, произведений искусства, предметов антиквариата и имущества, использованного либо используемого в предпринимательской деятельности налогоплательщика.

## 2. Армения

### 2.1. Налог на прибыль

В Армении налогообложение прибыли предприятий регулируется Законом «О налоге на прибыль» от 30 сентября 1997 г.<sup>7</sup>

Налоговый учет осуществляется по методу начисления.

Перечень учитываемых в налоговой базе доходов является открытым. В налогооблагаемый, или так называемый «валовой» доход, включаются в том числе, дивиденды, проценты, доход от прироста капитальной стоимости, роялти, доходы и ряд других доходов. Перечень расходов также является открытым.

При исчислении размера амортизационных исчислений используется исключительно линейный метод амортизации и учет укрупненных групп активов. Годовая величина амортизационных отчислений исчисляется как отношение первоначальной стоимости, а в случае осуществления переоценки – восстановительной стоимости основного средства к амортизационному сроку, размер которого зависит от того, к какой группе относится актив.

Амортизация определяется исходя из минимальных сроков службы активов, которые составляют для следующих групп основных средств:

Для зданий, сооружений и передаточных устройств	20 лет
Для зданий и сооружений гостиниц, пансионатов, домов отдыха, санаториев	10 лет
Для неуказанных поточных линий, робототехники	3 года
Для вычислительной и компьютерной техники	1 год
Для прочих основных средств, в том числе для	5 лет

<sup>7</sup> Армянское агентство развития. Налог на прибыль в Армении. <http://www.ardani.net/armenia/armenia-taxation-pt.php>



рабочего скота, многолетних насаждений и капиталовложений, направленных на улучшение земель	
---	--

Капитальные вложения (расходы на ремонт, реконструкцию и т.д.) включаются в балансовую стоимость основного средства, после чего амортизируются. При этом если они превышают балансовую стоимость на начало налогового периода, срок их амортизации не может превышать 5 лет.

При определении налоговой базы учитываются доходы и вычеты, возникающие в результате образования разрешенных Законом «О налоге на прибыль» резервов (резервных фондов).

Налогоплательщики вправе создавать резервы по сомнительным задолженностям. При определении облагаемой прибыли валовый доход уменьшается на сумму безнадежных дебиторских задолженностей в установленном Правительством Республики Армения порядке списания безнадежных дебиторских задолженностей. Прочие убытки принимаются к вычету без ограничений в течение 5 лет.

Расходы на НИОКР вычитаются без ограничений в течение налогового периода.

Минимальный налог ежемесячно уплачивается по ставке 1% от разницы между суммой доходов от реализации (за исключением реализации основных работ средств, а также ценных бумаг), за вычетом косвенных налогов, и амортизационными отчислениями по основным средствам, не превышающими 50% этого дохода. Минимальный налог уплачивается, если сумма авансовых платежей налога на прибыль в течение каждого месяца составляет менее 1% от указанной выше разницы.

Для компаний-резидентов 20%-ая ставка налога на прибыль остается неизменной уже на протяжении 10 лет.

Как уже говорилось выше, полученные налогоплательщиками-резидентами дивиденды признаются доходом и включаются в налоговую базу, однако при этом уплачиваются у источника. Специальная ставка для полученных налогоплательщиками-резидентами дивидендов в Законе «О налоге на прибыль» не установлена. Следовательно, дивиденды облагаются по ставке 20%. Следует учесть, что получаемые физическими лицами, как резидентами, так и нерезидентами, дивиденды освобождаются от подоходного налога с физических лиц.

От уплаты налога на прибыль освобождаются налогоплательщики, занятые в производстве сельскохозяйственной продукции, в части дохода, полученного ими от реализации сельскохозяйственной продукции, а также полученных от реализации основных средств и иных активов и в части других доходов, если удельный вес последних в валовом доходе не превышает 10%.

Валовый доход уменьшается на сумму в размере 150% заработной платы и иных приравненных к ней выплат, начисленных каждому работающему у налогоплательщика по найму инвалиду.

По-прежнему, существует льгота для армянских резидентов с участием иностранных инвесторов в виде уменьшения на 100% и на 50% суммы налога в том случае, если размер вложений в уставный капитал организации-резидента превышает 500 млн драм (около 1 267 тыс. евро).

## *2.2. Налог на добавленную стоимость*

Налог на добавленную стоимость в Армении регулируется Законом «О налоге на добавленную стоимость», принятым 14 мая 1997 г.<sup>8</sup>. Ставка НДС устанавливается в размере 20%.

Осуществляющие хозяйственную деятельность физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями, считаются плательщиками НДС, если сумма их выручки от реализации за год превысила 3 млн драм (около 7 670 евро). Эти лица исчисляют и уплачивают НДС с части выручки, превышающей эту сумму. Отчуждение жилого помещения, принадлежащего указанным физическим лицам, не рассматривается как сделка, подлежащая обложению НДС.

Объектом обложения НДС считается вся стоимость (оборот) всех осуществляемых плательщиками НДС на территории Республики Армения сделок (операций). В Законе не четко раскрыт момент определения налоговой базы. В ст. 23 лишь указано, что лица-плательщики НДС в отчетном периоде уплачивают в государственный бюджет сумму НДС, исчисленную в отношении облагаемого оборота по осуществленным в этом периоде облагаемым сделкам (операциям).

К экспорту и ряду иных операций применяется нулевая ставка. От налогообложения освобождаются: осуществленные на основании постановлений Правительства Республики Армения безвозмездные сделки налогоплательщиков по поставке товаров и оказанию услуг, государственные пошлины, передача имущества в ходе приватизации и реорганизации, государственные закупки и ряд других операций.

Отчетным периодом для уплаты НДС считается каждый квартал. Для плательщиков, выручка у которых в предыдущем календарном году от реализации превысила 60 млн драм (около 153,5 тыс. евро), отчетным периодом для уплаты НДС считается каждый месяц. Платежи в государственный бюджет исчисленных сумм НДС производятся до 20 числа месяца, следующего за отчетным периодом, включительно.

## *2.3. Налог на доходы физических лиц*

Налог на доходы физических лиц в Армении регулируется Законом Армении «О налоге на доходы физических лиц», принятым 27 декабря 1997 г.<sup>9</sup>

Объектом налогообложения для резидента считается облагаемый доход, получаемый на территории Республики Армения и за ее пределами. В Законе приведен открытый перечень доходов, объединенных под термином «совокупный доход». К совокупному доходу, в частности, относятся: доходы от работы по найму, доходы от предпринимательской деятельности, роялти, проценты и ряд других доходов, любое имущество, полученное в качестве дара или помощи, а также имущество, полученное в порядке наследства. Таким образом, можно сделать вывод о том, что, как и в Азербайджане, налог на дарение и налог на наследство интегрированы в налог на доходы физических лиц Армении. Остается открытым вопрос, принято ли в армянском налоговом законодательстве считать налогооблагаемым даром получение работниками доходов в натуральной форме, так как прямой нормы о налогообложении дохода в натуральной форме от работодателей в Законе «О налоге на прибыль» нет. В Законе «О налоге на доходы физических лиц» отсутствуют и упоминания о налогообложении материальной выгоды: экономии на уплате кредита по сниженным процентным ставкам и т.п.

---

<sup>8</sup> Армянское агентство развития. Налог на добавленную стоимость в Армении. <http://www.ardani.net/armenia/armenia-taxation-vad.php>

<sup>9</sup> Армянское агентство развития. Налогообложение физических лиц в Армении. <http://www.ardani.net/armenia/armenia-taxation-it.php>

Не считаются доходом: государственные пособия, выплачиваемые в соответствии с законодательством Республики Армения, за исключением пособий по временной нетрудоспособности и по уходу за больным членом семьи; все виды пенсий, выплачиваемых в соответствии с законодательством Республики Армения; все единовременные выплаты членам семей погибших военнослужащих и ставшим инвалидами военнослужащим в соответствии с законодательством Республики Армения; алименты, выплачиваемые в соответствии с законодательством Республики Армения; суммы, полученные физическими лицами за сдачу крови и материнского молока и другие виды донорства.

Облагаются налогом любые страховые суммы, а также страховые взносы, произведенные за физических лиц юридическими лицами и предпринимателями, за исключением установленных законом страховых взносов обязательного социального страхования.

Напомним, что из налоговой базы НДФЛ исключаются полученные дивиденды. При этом дивидендами считается доход от участия (доли, акции, пая) в уставном фонде юридического лица, дохода от отчуждения акций и их обмена на другие ценные бумаги или от других подобных сделок. При этом налог с роялти, процентов и доходов от сдачи в аренду имущества исчисляется по ставке 10%, без учета вычетов.

В Армении применяется прогрессивная шкала обложения НДФЛ.

<b>Размер месячного облагаемого дохода</b>	<b>Сумма налога</b>
До 80 000 драм (около 203 евро)	10% облагаемого дохода
Свыше 80 000 драм	8 000 драм (около 20,5 евро) + 20% с суммы, превышающей 8 000 драм

Налог с не удерживаемых налоговым агентом доходов, за исключением роялти, процентов, доходов сдачи в аренду имущества исчисляется по следующим ставкам:

<b>Размер годового облагаемого дохода</b>	<b>Сумма налога</b>
До 960 000 драм (около 2 450 евро)	10% облагаемого дохода
Свыше 960 000 драм	96 000 (около 245,5 евро) драм + 20% с суммы, превышающей 960 000 драм

Все предусмотренные Законом «О подоходном налоге» вычеты подразделяются на «доходы, освобождаемые от налогообложения», «персональные вычеты» и «расходы».

Доходами, освобождаемыми от налогообложения, признаются:

а) доходы военнослужащих и приравненных к ним лиц, связанные с военной службой;

б) компенсационные выплаты в пределах норм, установленных законодательством Республики Армения, за исключением компенсационных выплат за неиспользованный отпуск при увольнении с работы. В случае отсутствия таких норм вычета доход уменьшается на всю сумму подтвержденных документами расходов в качестве компенсации;

в) имущество и денежные средства, полученные от физических лиц в порядке наследования и дарения в соответствии с законодательством Республики Армения;

г) суммы помощи, оказываемой физическим лицам в денежной и натуральной форме из средств некоммерческих организаций;

д) суммы, полученные физическими лицами от лиц, не являющихся налоговыми агентами, от продажи принадлежащего им по праву собственности имущества, за исключением сумм, полученных от продажи имущества в результате

предпринимательской деятельности, а так же процентные выплаты за обслуживание целевых кредитов, полученных под залог строений, возводимых физическими лицами в целях индивидуального жилищного строительства;

е) положительная разница между номинальной стоимостью приватизационных сертификатов и ценой их приобретения в случае приобретения физическими лицами приватизационных сертификатов и их вложения в установленном законодательством порядке;

ж) страховые возмещения;

з) доходы от ценных бумаг;

Персональный вычет означает уменьшение совокупного дохода в размере 20 000 драм (около 51 тыс. евро) за каждый месяц получения дохода.

Из доходов индивидуальных предпринимателей, которые также облагаются НДФЛ, могут вычитаться расходы, понесенные ими «в связи с осуществлением предпринимательской деятельности и выполнением гражданско-правовых договоров».

### **3. Белоруссия**

#### **3.1. Налог на прибыль**

Налог на прибыль в Республике Беларусь взимается на основании Закона от 22 декабря 1991 г. № 1330-ХП «О налогах на доходы и прибыль предприятий, объединений, организаций» (далее – Закон «О налогах на доходы и прибыль»)<sup>10</sup>.

С 2007 г. в Белоруссии отказались от разделения налогообложения прибыли организаций на налог на доходы и на налог на прибыль. Ранее объектом обложения «налогом на доходы» являлись дивиденды и некоторые другие доходы. В свою очередь, базой для налога на «прибыль» являлась сумма прибыли от реализации товаров (работ, услуг), иных ценностей (включая основные средства, товарно-материальные ценности, нематериальные активы, ценные бумаги), имущественных прав и доходов от внереализационных операций, уменьшенная на сумму расходов по этим операциям. В настоящее время те виды доходов, которые ранее облагались налогом на доход, включены в объект налога на прибыль.

Налогоплательщик вправе выбрать метод учета доходов (кассовый или начисления).

Из налоговой базы исключаются расходы: материальные, на оплату труда, амортизация основных средств (ОС), платежи по обязательному социальному, медицинскому, страхованию, на обязательное страхование имущества, выплаты процентов по заемным средствам, прочие расходы на производство и реализацию продукции, налоги, относимые на себестоимость и отчисления в специальные фонды, а также расходы на содержание объектов социально-культурной сферы (по нормативам, установленным для бюджетных организаций). При этом к прочим расходам отнесены расходы на ремонт ОС.

Определение сумм амортизационных отчислений осуществляется ежегодно в соответствии с «Положением о порядке начисления амортизации (износа) на полное восстановление по основным фондам в народном хозяйстве», утвержденным 19 февраля 1993 г. Минэкономики, Минфином, Госстроем и Госкомстатом Республики Беларусь исходя из установленных норм амортизационных отчислений и балансовой стоимости

---

<sup>10</sup> Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь. Эталонный банк данных правовой информации Республики Беларусь <http://pravo.by/webnpa/text.asp?RN=V19101330>

основных фондов по отдельным группам или инвентарным объектам, состоящим на балансе организации. Сумма амортизационных отчислений на предстоящий период рассчитывается по каждому инвентарному объекту или группе основных фондов путем умножения среднегодовой стоимости ОС на соответствующие нормы амортизационных отчислений с учетом поправочных коэффициентов, отражающих фактические условия эксплуатации этих средств труда в цехе или на предприятии.

Порядок отнесения затрат на себестоимость регламентируется «Основными положениями по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг)», утвержденными совместно Министерством экономики статистики и анализа Республики, Министерством финансов Республики Беларусь и Министерством труда Республики Беларусь.

В Законе «О налогах на доходы и прибыль» с 2009 г. расширен перечень расходов от внереализационных операций, в частности, к ним стали относиться не только убытки от списания дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, но и прочие задолженности, невозможные («нереальные») для взыскания. Безнадежной задолженностью, в частности, начиная с 2009 г., признается дебиторская задолженность ликвидированных юридических лиц и прекративших деятельность индивидуальных предпринимателей, в отношении которых в Едином государственном регистре юридических лиц и индивидуальных предпринимателей содержится запись о ликвидации (прекращении деятельности)<sup>11</sup>.

Также перечень внереализационных расходов дополнен расходами организаций по содержанию находящихся на их балансе объектов, не используемых в предпринимательской деятельности детских оздоровительных учреждений, учреждений образования, домов престарелых и инвалидов, жилищного фонда, здравоохранения, детских дошкольных учреждений, учреждений культуры и спорта, а также затрат на эти цели при долевом участии организаций в содержании указанных объектов и учреждений.

В состав прочих расходов с 2009 г. включены затраты по операциям с ценными бумагами, в том числе расходы по приобретению, реализации и погашению ценных бумаг, расходы на оплату услуг фондовой биржи, депозитария, иных профессиональных участников рынка ценных бумаг и иные прямые расходы, непосредственно относящиеся к операциям с ценными бумагами, включая приходящиеся на них суммы налога на добавленную стоимость по данным раздельного учета.

В 2009 г. были исключены из состава расходов, не учитываемых при определении облагаемой налогом прибыли, расходы на подготовку кадров по договорам, заключенным с учреждениями, обеспечивающими получение высшего, среднего специального и профессионально-технического образования, произведенные сверх норм, установленных Президентом Республики Беларусь.

Кроме того, было отменено нормирование при отнесении к затратам, учитываемым при определении налоговой базы расходов на подготовку кадров по договорам, заключенным с учреждениями, обеспечивающими получение высшего, среднего специального и профессионально-технического образования, в размере не более 2% затрат на оплату труда работников этих организаций и индивидуальных предпринимателей за отчетный период. Этот норматив действовал в Указе Президента Республики Беларусь от 15 июня 2006 г. № 398.

Прибыль организаций облагается налогом по ставке 24%. Кроме того, белорусским законодательством установлены льготные ставки, призванные стимулировать ряд отраслей промышленности. В частности, пониженная ставка установлена для

---

<sup>11</sup> Как ни странно, ранее этот вид безнадежной задолженности не упоминался в белорусском законодательстве.

организаций, осуществляющих производство лазерно-оптической техники, у которых доля этой техники в стоимостном выражении в общем объеме их производства составляет не менее 50%. Такие организации уплачивают налог по ставке 10%.

Согласно Закону «О налогах на доходы и прибыль» прибыль, полученная от реализации высокотехнологичных товаров (работ, услуг) собственного производства (кроме торговой и торгово-закупочной деятельности) организациями, включенными в перечень высокотехнологичных организаций, утверждаемый Президентом Республики Беларусь, облагается налогом по ставке, уменьшенной на 50%.

В развитие этих норм Закона Президентом республики Беларусь был принят Указ «О налогообложении высокотехнологичных организаций» № 662 от 4 декабря 2008 г., вступивший в силу с 1 января 2009 г.

Дивиденды включаются в состав доходов внереализационных операций, но специальная ставка по ним в рассматриваемом Законе не утверждена.

Закон «О налогах на доходы и прибыль» содержит обширный перечень льгот и освобождений по налогу на прибыль. Ниже приведен неполный перечень льгот и освобождений по налогу на прибыль.

1. В Законе «О налогах на доходы и прибыль» установлена льгота для инвесторов. От налогообложения освобождаются суммы прибыли, направленные на финансирование капитальных вложений производственного назначения и жилищного строительства, а также на погашение кредитов банков, полученных и использованных на эти цели. Уменьшение налогооблагаемой прибыли производится при условии полного использования сумм начисленного амортизационного фонда на 1-е число месяца, в котором прибыль была направлена на такие цели.

Под капитальными вложениями производственного назначения понимаются капитальное строительство в форме нового строительства, реконструкции, расширения и технического перевооружения действующих организаций, а также приобретение зданий, сооружений, объектов незавершенного строительства, оборудования и других объектов основных средств, участвующих в предпринимательской деятельности.

Уменьшение налогооблагаемой прибыли, направляемой на финансирование капитальных вложений производственного назначения и жилищного строительства, а также на погашение кредитов банков, полученных и использованных на эти цели, осуществляется в размере фактически произведенных затрат в отчетном периоде.

От налогообложения освобождается прибыль, направленная организациями «в порядке долевого участия» на финансирование капитальных вложений производственного назначения и жилищного строительства<sup>12</sup>. При этом размер затрат на финансирование капитальных вложений должен быть подтвержден застройщиком.

При реализации, безвозмездной передаче (за исключением безвозмездной передачи в пределах одного собственника по его решению или решению уполномоченного им органа), ликвидации, сдаче в аренду (ином возмездном или безвозмездном пользовании) объектов основных средств, участвующих в предпринимательской деятельности, и объектов незавершенного строительства (либо их части), в течение 2-х лет с момента их приобретения или сооружения, по которым была предоставлена льгота по налогу на прибыль, льгота прекращается, и налог на прибыль, не уплаченный в связи с ее

---

<sup>12</sup> Источником финансирования капитальных вложений производственного назначения и жилищного строительства, а также погашения кредитов банков, в пределах которого может быть использована льгота, является прибыль, оставшаяся в распоряжении организации после уплаты прочих налогов, сборов (пошлин), отчислений в государственные целевые бюджетные и внебюджетные фонды (чистая прибыль), отраженная в установленном порядке на счетах бухгалтерского учета по состоянию на 1-е число месяца, за который используется льгота.

предоставлением, подлежит внесению в бюджет с уплатой пени за период с момента предоставления льготы по день уплаты налога включительно.

В случае реализации, безвозмездной передачи, ликвидации, сдачи в аренду (иного возмездного или безвозмездного пользования) части объектов основных средств, участвующих в предпринимательской деятельности, по которым была предоставлена льгота, сумма налога на прибыль, подлежащая внесению в бюджет в связи с названными обстоятельствами, определяется пропорционально удельному весу стоимости указанной части основных средств в их общей стоимости.

2. В качестве налоговой льготы можно рассматривать и включение в состав затрат ряда расходов организаций, *не* направленных на получение прибыли. В частности, в состав затрат включаются:

– расходы организаций на содержание «находящихся на их балансе детских оздоровительных учреждений, учреждений народного образования, домов престарелых и инвалидов, не участвующих в предпринимательской деятельности, объектов жилищного фонда, здравоохранения, детских дошкольных учреждений, учреждений культуры и спорта, а также затрат на эти цели при долевом участии организаций в содержании указанных объектов и учреждений». По данному виду затрат установлены нормативы, аналогичные нормативам бюджетных затрат по содержанию данных учреждений;

– суммы, переданные зарегистрированным на территории Республики Беларусь учреждениям и организациям здравоохранения, народного образования, социального обеспечения, культуры, физкультуры и спорта, финансируемым за счет средств бюджета, или суммы, использованные на оплату счетов за приобретенные и переданные указанным учреждениям и организациям товарно-материальные ценности (работы, услуги), а также стоимость безвозмездно переданных (выполненных) этим же учреждениям и организациям товарно-материальных ценностей (работ, услуг). При этом облагаемая налогом прибыль может быть уменьшена на сумму произведенных затрат, но не более 5% облагаемой налогом прибыли от реализации.

3. Определенные льготы по налогу на прибыль предоставляются и иностранным инвесторам. От уплаты налога в течение трех лет освобождается прибыль коммерческих организаций с иностранными инвестициями (за исключением организаций в форме открытых акционерных обществ), у которых доля иностранного инвестора в уставном фонде составляет более 30%. Освобождению подлежит прибыль, полученная этими организациями от реализации товаров (работ, услуг) собственного производства, кроме торговой и торгово-закупочной деятельности, с момента объявления ими прибыли.

С 2009 г. Закон «О налогах на доходы и прибыль» был дополнен следующими положениями:

1) о льготах по операциям с ценными бумагами, ранее содержавшихся в Декрете Президента Республики Беларусь от 23 декабря 1999 г. № 43;

2) о льготе в отношении прибыли, полученной от реализации товаров (работ, услуг) на объектах придорожного сервиса в течение 5 лет с даты ввода в эксплуатацию таких объектов, ранее содержавшейся в Указе Президента Республики Беларусь от 15 мая 2008 г. № 270 «О мерах по развитию придорожного сервиса».

В Республике Беларусь широко практикуется предоставление налогоплательщикам индивидуальных льгот и освобождений от уплаты налогов на основании решений Президента Республики. Так в 2009 г. Президентом был подписан Указ № 48 «О стимулировании в 2009 г. развития промышленного производства». В соответствии с этим Указом ряд промышленных предприятий освобождаются от перечисления в бюджет суммы превышения налогов и сборов, подлежащих уплате в соответствующий период 2009 г., по сравнению с суммой налогов за аналогичный период 2008 г. При этом образовавшаяся разница корректируется в соответствии с изменениями налогового

законодательства коэффициентом, учитывающим прогнозный индекс цен производителей промышленной продукции на текущий год и установленное индивидуальное задание по росту объема производства продукции.

### 3.2. Налог на добавленную стоимость

Налог на добавленную стоимость регулируется Законом Республики Беларусь «О налоге на добавленную стоимость» от 19 декабря 1991 г. № 1319-ХП<sup>13</sup>.

Плательщиками НДС признаются организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав, если обороты по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав за 3 предшествующих последовательных календарных месяца превысили в совокупности 40 000 евро<sup>14</sup> по курсу, установленному Национальным банком Республики Беларусь на последнее число последнего из таких месяцев. Предпринимателям, чья выручка от реализации составляет менее 40 000 евро, предоставлено право использовать освобождение от уплаты НДС либо отказаться от него.

Объектами обложения налогом на добавленную стоимость признаются «обороты по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Республики Беларусь», включая:

- 1) обороты по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, реализуемых своим работникам;
- 2) обороты по обмену товарами (работами, услугами), имущественными правами;
- 3) обороты по безвозмездной передаче товаров (работ, услуг), имущественных прав.

Налоговая база по реализации товаров, работ, услуг и имущественных прав определяется *по выбору налогоплательщика* либо в момент их отгрузки (передачи имущественных прав), либо на момент поступлений денежных средств по мере оплаты отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), имущественных прав на расчетный счет или в кассу налогоплательщика, но не позднее 60 дней со дня отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

От налогообложения освобожден целый ряд операций, в частности:

- 1) внесение имущества в уставный капитал организации в размерах, установленных учредительными документами;
- 2) реализация строительных работ за пределами Республики Беларусь при условии, что указанные работы выполняются на основе соответствующего контракта (договора) с иностранным юридическим или физическим лицом и выручка от их реализации поступила на счета в банках Республики Беларусь в свободно конвертируемой валюте, национальной валюте государств – участников Содружества Независимых Государств, а также в белорусских рублях по контрактам, заключенным в счет погашения задолженности за поставку природного газа в Республику Беларусь;
- 3) жилищно-коммунальные и эксплуатационные услуги (включая плату за пользование (техническое обслуживание) жилыми помещениями), оказываемые физическим лицам, по перечню таких услуг, утверждаемому Президентом Республики Беларусь;
- 4) реализация лекарственных средств, медицинской техники, приборов, оборудования, изделий медицинского назначения, а также лекарственных средств,

<sup>13</sup> Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь. Эталонный банк данных правовой информации Республики Беларусь <http://pravo.by/webnpa/text.asp?RN=V19101319>

<sup>14</sup> Сумма в евро прямо указана в тексте нормативного правового акта.



приборов, оборудования, изделий ветеринарного назначения по перечням, утверждаемым Президентом Республики Беларусь;

5) медицинские услуги по предоставлению медико-социальной помощи по уходу за больными при стационарном лечении, оказываемые плательщиками, имеющими специальные разрешения (лицензии) на осуществление медицинской деятельности;

6) ветеринарные услуги по перечню, утверждаемому Президентом Республики Беларусь;

7) услуги по уходу за больными, инвалидами и престарелыми и некоторые др.

С 2009 г. в перечень операций включена также «безвозмездная передача имущества». Кроме того, с 2009 г. установлена льгота по услугам образования для учреждений образования независимо от их формы собственности: как для государственных учреждений образования, так и для коммерческих. Ранее льгота предоставлялась только государственным образовательным учреждениям. Кроме того, от обложения налогом была освобождена реализация товаров (работ), произведенных (выполненных) учащимися в процессе их обучения при осуществлении учебными заведениями видов деятельности по перечню, утвержденному Советом Министров Республики Беларусь.

По НДС применяются следующие налоговые ставки: 18% (базовая ставка), 05%, 24% и 10% для различных групп товаров. Так, ставка 10% применяется:

1) при реализации производимой на территории Республики Беларусь продукции растениеводства (за исключением цветов, декоративных растений), животноводства (за исключением пушного звероводства), рыбоводства и пчеловодства;

2) при ввозе на таможенную территорию Республики Беларусь и (или) реализации продовольственных товаров и товаров для детей по перечню, утвержденному Президентом Республики Беларусь.

Ставка в размере 0,5% установлена при ввозе для производственных нужд на таможенную территорию Республики Беларусь из Российской Федерации обработанных и необработанных алмазов во всех видах и других драгоценных камней.

Также установлены сниженные ставки НДС при реализации товаров (работ, услуг) по регулируемым розничным ценам.

При реализации на территории Республики Беларусь и при ввозе на таможенную территорию Республики Беларусь белого сахара ставка установлена в размере 24%.

Налоговым периодом признается календарный месяц. Налог уплачивается по итогам налогового периода. Уплата налога при реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав производится нарастающим итогом с начала года по окончании каждого налогового периода исходя из фактической реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав.

Сроки уплаты налога в бюджет устанавливаются Президентом Республики Беларусь.

### ***3.3. Налог на доходы физических лиц***

Налог на доходы физических лиц в Белоруссии имеет много общего с НДФЛ, взимаемым в Российской Федерации.

В Законе Республики Беларусь от 21 декабря 1991 г. № 1327-XII<sup>15</sup> приведен открытый перечень облагаемых налогом доходов, а также закрытый перечень доходов, освобождаемых от налогообложения, и перечень вычетов.

---

<sup>15</sup> Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь. Эталонный банк данных правовой информации Республики Беларусь <http://pravo.by/webnpa/text.asp?RN=V19101327>

С 2009 г. в перечень доходов, освобождаемых от налогообложения, включены:

– доходы в виде стоимости жилых помещений, приватизируемых военнослужащими, включая уволенных с военной службы, судьями и прокурорскими работниками, имеющими 20 и более лет (календарных лет) выслуги на военной службе;

– доходы, полученные молодыми и многодетными семьями в виде финансовой поддержки государства в погашении задолженности по кредитам, выданным банками на строительство (реконструкцию) или приобретение жилых помещений;

– доходы индивидуальных предпринимателей, полученные от реализации товаров (работ, услуг) в объектах придорожного сервиса в течение 5 лет с даты ввода в эксплуатацию таких объектов.

Установлены 4 категории вычетов: стандартные, социальные, имущественные и профессиональные вычеты.

С 2009 г. каждому плательщику предоставляется стандартный вычет в размере 250 000 белорусских руб. (около 70 000 евро) в месяц при получении дохода в сумме, не превышающей 1 500 000 белорусских руб. в месяц (около 420 000 евро). Ежегодно эта сумма будет корректироваться с учетом отдельных показателей развития экономики. Тем самым, размер стандартного вычета был существенно увеличен с 2009 г. Ранее он исчислялся в размере одной «базовой величины» за каждый месяц налогового периода, размер которой утвержден Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 2 ноября 2007 г. № 1446 в размере 35 000 белорусских руб. (около 10 000 евро).

С 2009 г. стандартный вычет на каждого ребенка до 18 лет и (или) каждого иждивенца, Героям Социалистического Труда, Героям Советского Союза, Героям Белоруссии, полным кавалерам орденов Славы, Трудовой Славы, Отечества, чернобыльцам, участникам ВОВ, инвалидам стали исчисляться не в базовых величинах, а в твердой сумме. Они составляют, соответственно, – 70 000 и 350 000 белорусских руб. в месяц (около 20 и 100 тыс. евро). Однако фактически размер этих вычетов не изменился.

Налогоплательщики имеют право на получение социального налогового вычета в сумме, уплаченной им в течение налогового периода за свое обучение в учреждениях образования Республики Беларусь при получении первого высшего, первого среднего специального или первого профессионально-технического образования, а также на погашение кредитов банков Республики Беларусь, займов.

С 2009 г. расширен круг лиц, которые могут применять вычет в отношении сумм, уплаченных за обучение. Теперь применять такой вычет могут налогоплательщики, состоящие в отношениях близкого родства, за обучение всех своих близких родственников. Ранее вычет на обучение применялся в отношении сумм, уплаченных плательщиком, состоящим в зарегистрированном браке, за обучение супруга (супруги), плательщиком-родителем – за обучение своих детей. Согласно ст. 60 Кодекса Республики Беларусь «О браке и семье» 9 июля 1999 г. № 278-З близкое родство означает отношения, вытекающие из кровного родства между родителями и детьми, родными братьями и сестрами, дедом, бабушкой и внуками.

В Законе установлено несколько разновидностей имущественных вычетов.

1. Плательщик имеет право на получение имущественного вычета в сумме фактически произведенных плательщиком и членами его семьи, состоящими на учете, нуждающихся в улучшении жилищных условий, расходов на новое строительство либо приобретение на территории Республики Беларусь индивидуального жилого дома или квартиры, а также на погашение кредитов банков Республики Беларусь, займов, полученных от белорусских организаций и (или) индивидуальных предпринимателей (включая проценты по ним, за исключением процентов по просроченным кредитам и просроченным процентам, займам), фактически израсходованных им на новое

строительство либо приобретение на территории Республики Беларусь индивидуального жилого дома или квартиры.

Повторное предоставление плательщику имущественного налогового вычета не допускается.

Если в налоговом периоде имущественный налоговый вычет не может быть использован полностью, его остаток может быть перенесен на последующие налоговые периоды до полного его использования.

2. Вычет предоставляется в сумме фактически произведенных плательщиком и документально подтвержденных расходов, связанных с приобретением и (или) отчуждением возмездно отчуждаемого имущества, за исключением реализации плательщиком принадлежащих ему ценных бумаг и финансовых инструментов срочного рынка, базисным активом по которым являются ценные бумаги.

При определении размера налоговой базы право на получение профессиональных налоговых вычетов имеют следующие категории плательщиков:

1) плательщики – индивидуальные предприниматели и приравненные к ним для целей налогообложения лица (частные нотариусы) – в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с осуществлением ими предпринимательской деятельности;

2) плательщики, получающие доходы от сдачи в аренду (субаренду), наем (поднаем) жилых и нежилых помещений, – в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с получением таких доходов;

3) плательщики, получающие авторские вознаграждения или вознаграждения за создание, исполнение или иное использование произведений науки, литературы и искусства, вознаграждения авторам изобретений, полезных моделей, промышленных образцов и иных результатов интеллектуальной деятельности, – в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов. Следует отметить, что данный вид вычетов (профессиональный вычет) предоставляется в фиксированном размере, а не в сумме фактически произведенных налогоплательщиком расходов.

С начала 2009 г. в Республике Беларусь по налогу на доходы физических лиц перешли от прогрессивной шкалы ставок к плоской ставке в размере 12%. Кроме того, с 15 до 12% была снижена налоговая ставка в отношении доходов, получаемых плательщиками от налоговых агентов, не являющихся местом их основной работы (службы, учебы), а так же за выполнение общественных обязанностей в комиссиях по подготовке и проведению выборов, референдума, по проведению голосования по отзыву депутата. При этом налог по ставке 15% по-прежнему взимается со следующих видов доходов граждан:

– с дивидендов;

– с доходов налогоплательщиков, не признаваемых налоговыми резидентами Республики Беларусь, при реализации ими товаров, работ и услуг населению (гражданам, не имеющим статуса индивидуальных предпринимателей);

– с доходов, получаемых гражданами от осуществления предпринимательской и частной нотариальной деятельности.

Налоговая ставка устанавливается в размере 40% в отношении доходов, полученных наследниками (правопреемниками) авторов произведений науки, литературы, искусства, изобретений, полезных моделей, промышленных образцов и иных результатов интеллектуальной деятельности, в том числе наследниками лиц, являющихся субъектами смежных прав.

Налоговая ставка устанавливается в размере 9% в отношении доходов, полученных:

– физическими лицами (кроме работников, осуществляющих обслуживание и охрану зданий, помещений, земельных участков) от резидентов Парка высоких технологий по трудовым договорам;

– индивидуальными предпринимателями – резидентами «Парка высоких технологий»;

– физическими лицами, непосредственно участвующими в реализации зарегистрированного в установленном порядке бизнес-проекта в сфере новых и высоких технологий, от нерезидентов Парка высоких технологий по трудовым договорам.

В отношении плательщиков налога на доходы физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, по доходам от сдачи физическим лицам в аренду жилых и нежилых помещений в размере не более 500 базовых величин (17 500 000 белорусских рублей или 4 965 евро)<sup>16</sup> в налоговом периоде, определяемых на дату фактического получения дохода, установлена обязательная вмененная система налогообложения.

Конкретный размер налоговых ставок (базовая величина на квадратный метр) устанавливается областными и Минским городским Советами депутатов в пределах, установленных Президентом Республики Беларусь, в зависимости от категории населенного пункта, в котором находятся жилое и (или) нежилое помещения, и места нахождения этих помещений в пределах населенного пункта. Порядок исчисления, порядок и сроки уплаты фиксированных сумм налога по указанному виду дохода устанавливаются Указом Президента Республики Беларусь от 4 августа 2006 г. № 497.

#### **4. Казахстан**

С 2009 г. в Казахстане вступил в силу новый Налоговый кодекс (Кодекс Республики Казахстан от 10 декабря 2008 г. № 99-4 «О налогах и других обязательных платежах в бюджет»<sup>17</sup>) сменивший прежний Кодекс Республики Казахстан от 12 июня 2001 г. № 209-2 «О налогах и других обязательных платежах в бюджет»<sup>18</sup>.

##### **4.1. Налог на прибыль**

Налоговую базу формирует «совокупный годовой доход», который подлежит корректировке (согласно ст. 99 Налогового кодекса это означает, что, как правило, при расчете налоговой базы не учитываются некоторые виды поступлений, к примеру, дивиденды). Совокупный доход с учетом указанных корректировок, а также разрешенных затрат («вычетов») образует «налогооблагаемый доход».

Объектами по налогу на прибыль предприятий в Казахстане признаются:

- 1) налогооблагаемый доход;
- 2) доход, облагаемый у источника выплаты.

Дивиденды формально включаются в совокупный годовой доход, однако они подлежат корректировке (вычету) в соответствии со ст. 99, за исключением дивидендов, выплачиваемых закрытыми паевыми инвестиционными фондами рискованного инвестирования и акционерными инвестиционными фондами рискованного инвестирования.

<sup>16</sup> Постановление Совмина Беларуси от 2 декабря 2007 № 1446.

<sup>17</sup> Законодательство Казахстана on-line. новый Налоговый кодекс (Кодекс Республики Казахстан от 10 декабря 2008 г. № 99-4 «О налогах и других обязательных платежах в бюджет». <http://www.pavlodar.com/zakon/?dok=04222&ogl=all>

<sup>18</sup> Законодательство Казахстана on-line. Кодекс Республики Казахстан от 12 июня 2001 г. № 209-2 «О налогах и других обязательных платежах в бюджет». <http://www.pavlodar.com/zakon/?dok=00967&ogl=all>

При этом если организации по общему правилу освобождаются от уплаты налога с суммы полученных дивидендов, то граждане уплачивают налог (на доходы физических лиц) по ставке 5%<sup>19</sup>.

В Налоговом кодексе отсутствует четкий перечень видов расходов, включаемых в состав затрат при расчете налоговой базы по налогу на прибыль организаций. Вместе с тем в отдельных статьях Налогового кодекса закреплены правила учета ряда различных затрат («вычетов»).

Согласно ст. 108 Налогового кодекса расходы на научно-исследовательские и научно-технические работы, кроме расходов на приобретение фиксированных активов, их установку и других расходов капитального характера, относятся к категории «вычитаемых» расходов. Основанием для вычета таких расходов являются техническое задание на научно-исследовательскую и научно-техническую работу и акты приемки завершающих этапов таких работ.

С 2009 г. был увеличен срок переноса убытков вперед с 3-х до 10-ти лет.

В состав затрат включаются компенсации при служебных командировках. При этом вычету подлежат:

1) фактические расходы на проезд к месту командировки и обратно, включая оплату расходов за бронь, на основании документов, подтверждающих расходы на проезд и за бронь (в том числе электронного билета при наличии документа, подтверждающего факт оплаты его стоимости);

2) фактические расходы на наем жилого помещения, включая оплату расходов за бронь, на основании документов, подтверждающих расходы на наем жилого помещения и за бронь;

3) суточные не более 6-кратного размера месячного расчетного показателя (МРП)<sup>20</sup> в сутки (около 40 евро) – за период нахождения в командировке в пределах Республики Казахстан до 40 суток;

4) суточные не более 8-кратного размера МРП в сутки (около 54 евро) – за период нахождения в командировке за пределами Республики Казахстан до 40 суток.

Вычету из налоговой базы также подлежат требования, признанные сомнительными. Сомнительными требованиями признаются требования, возникшие в результате реализации товаров, выполнения работ, оказания услуг юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям, а также юридическим лицам – нерезидентам, осуществляющим деятельность в Республике Казахстан через постоянное представительство, филиал, представительство, и не удовлетворенные в течение 3-х лет с момента возникновения требования. Сомнительными также признаются требования, возникшие по реализованным товарам, выполненным работам, оказанным услугам и не удовлетворенные в связи с признанием налогоплательщика-дебитора банкротом в

---

<sup>19</sup> В качестве исключения из этого правила от налогообложения освобождаются получаемые физическими лицами: 1) дивиденды и вознаграждения по ценным бумагам, находящимся на дату начисления таких дивидендов и вознаграждений в официальном списке фондовой биржи, функционирующей на территории Республики Казахстан; 2) доходы по паям паевых инвестиционных фондов при их выкупе управляющей компанией данного фонда; 3) дивиденды, полученные от юридического лица – резидента, при одновременном выполнении следующих условий: владение акциями или долями участия более 3-х лет; 50% и более стоимости уставного (акционерного) капитала или акций (долей участия) юридического лица или консорциума на день выплаты дивидендов составляет имущество лиц (лица), не являющихся (не являющегося) недропользователями (недропользователем).

<sup>20</sup> С 2009 г. один МРП Законом Республики Казахстан «О республиканском бюджете на 2009–2011 годы» установлен в размере 1 273 тенге (около евро 8,3). <http://bb.f2.kz/ru/zakon/zakon-rk-o-respublikanskom-byudjete-na-2009-2011-gody-t641.html#p3870>

соответствии с законодательством Республики Казахстан. Таким образом в понятии «вычеты» смешиваются понятие затрат и понятие убытков.

Кроме того, в Налоговом кодексе предусмотрена «корректировка» (уменьшение) дохода, осуществляемая в случаях:

- 1) неустребования налогоплательщиком-кредитором требования при ликвидации налогоплательщика-дебитора на день утверждения его ликвидационного баланса;
- 2) списания требования по вступившему в законную силу решению суда.

Указанная корректировка производится при соблюдении одновременно следующих условий:

- 1) наличие первичных документов, подтверждающих возникновение требования;
- 2) отражение требования в бухгалтерском учете на дату корректировки дохода либо отнесение на расходы (списание) в бухгалтерском учете в предыдущих периодах. Корректировка дохода производится в пределах суммы списанного требования и ранее признанного дохода по такому требованию.

Корректировка дохода не производится при уменьшении размера требований в связи с их передачей по договору купли-продажи предприятия как имущественного комплекса.

К требованиям, признанным сомнительными, положения Налогового кодекса о корректировке не применяются.

Налогоплательщик имеет право на уменьшение налогооблагаемого дохода на следующие виды нормированных расходов:

- 1) в размере общей суммы, не превышающей 3% от налогооблагаемого дохода:
  - превышение фактически понесенных расходов над подлежащими получению (полученными) доходами при эксплуатации объектов социальной сферы;
  - расходы, возникающие в связи с передачей имущества и безвозмездного выполнения работ в пользу некоммерческих организаций и организаций, осуществляющих деятельность в социальной сфере;
  - расходы, возникающие в связи с оказанием спонсорской и благотворительной помощи при наличии решения налогоплательщика на основании обращения со стороны лица, получающего помощь;
- 2) 2-кратный размер произведенных расходов на оплату труда инвалидов и на 50% от суммы исчисленного социального налога от заработной платы и других выплат инвалидам.

Разрешается относить к вычетам без ограничений расходы на обучение физического лица, не состоящего с налогоплательщиком в трудовых отношениях, при условии заключения с физическим лицом договора об обязательстве отработать у налогоплательщика не менее трех лет.

Следует обратить внимание на то, что в новом Налоговом кодексе произведена адаптация к международным стандартам финансовой отчетности (МСФО), сближение с МСФО порядка отнесения на затраты отдельных видов расходов:

- 1) доходом для целей налогообложения не признается доход, возникающий в связи с изменением стоимости активов и (или) обязательств, признаваемый доходом в бухгалтерском учете, кроме подлежащего получению (полученного) от другого лица;
- 2) на вычеты не относятся расходы, возникающие в бухгалтерском учете в связи с изменением бухгалтерской стоимости активов и (или) обязательств (кроме подлежащих выплате (выплаченных)), за исключением товарно-материальных запасов (ТМЗ);
- 3) учет ТМЗ, курсовой разницы осуществляется в соответствии с бухгалтерским учетом, при этом, если сумма отрицательной курсовой разницы превышает сумму положительной курсовой разницы, величина превышения подлежит вычету;

4) стоимость безвозмездно полученного имущества, в том числе работ и услуг, определяется в соответствии с МСФО и требованиями законодательства Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности.

Амортизируемое имущество в налоговом законодательстве Казахстана называется «фиксированными активами». В новом Налоговом кодексе расширен перечень фиксированных активов. Ранее к ним относились основные средства и нематериальные активы. С 2009 г. фиксированными активами признаются основные средства, инвестиции в недвижимость, нематериальные и биологические активы.

Кроме того, фиксированными активами признаются:

– активы сроком службы более 1 года, произведенные и (или) полученные концессионером;

– активы сроком службы более 1 года, являющиеся объектами социальной сферы по организации общественного питания работников, дошкольного воспитания и обучения, социальной защиты и социального обеспечения детей, престарелых и инвалидов;

– активы, предназначенные для использования в течение более 1 года в деятельности, направленной на получение дохода, полученные доверительным управляющим в доверительное управление.

«Фиксированные активы» в целях упрощения исчисления амортизационных отчислений разделяются на 4 укрупненных амортизационных группы и подгруппы:

Номер группы	Наименование фиксированных активов	Предельная норма амортизации, в %
1	Здания, сооружения (за исключением нефтяных, газовых скважин и передаточных устройств)	10
2	Машины и оборудование, за исключением машин и оборудования нефтегазодобычи, а также компьютеров и оборудования для обработки информации	25
3	Компьютеры и оборудование для обработки информации	40
4	Фиксированные активы, не включенные в другие группы, в том числе нефтяные, газовые скважины, передаточные устройства, машины и оборудование нефтегазодобычи	15

При этом состав амортизационных групп практически не изменился по сравнению с составом амортизационных групп в утратившем силу Налоговом кодексе.

Классификация фиксированных активов устанавливается уполномоченным государственным органом по техническому регулированию и метрологии.

Фиксированные активы учитываются:

1) по 1 группе – в разрезе объектов фиксированных активов, каждый из которых образует отдельную подгруппу стоимостного баланса группы;

2) по 2, 3 и 4 группам – в разрезе стоимостных балансов групп.

Отменен ускоренный порядок амортизации, в соответствии с которым по фиксированным активам, впервые введенным в эксплуатацию на территории Республики Казахстан, налогоплательщик был вправе в первый налоговый период эксплуатации исчислять ускоренную амортизацию по двойным нормам амортизации при условии использования данных фиксированных активов в целях получения совокупного годового дохода не менее 3-х лет.

В прежнем Налоговом кодексе общая ставка налога на прибыль была установлена в размере 30%, однако с принятием нового Налогового кодекса базовая ставка была понижена до 15% (ст. 147 НК РК). Однако Законом Республики Казахстан от 10 декабря 2008 г. № 100-4 действие ставки налога в размере 15% было приостановлено до 1 января 2011 г. и был введен переходный период, в течение которого действуют следующие размеры ставки:

- 1) с 1 января 2009 г. до 1 января 2010 г. – в размере 20%;
- 2) с 1 января 2010 г. до 1 января 2011 г. – в размере 17,5%.

Сохранена ставка в размере 10% для лиц, для которых земля является основным средством производства.

Доходы, облагаемые у источника выплаты, за исключением доходов нерезидентов из источников в Республике Казахстан, подлежат обложению по ставке 10%. Применительно к этой налоговой ставке Законом Республики Казахстан от 10 декабря 2008 г. № 100-4 также установлен переходный период: до 2011 г. ставка налога на прибыль, удерживаемого у источника выплаты, составляет 15%.

К доходам, облагаемым у источника выплаты, относятся:

- 1) выигрыши;
- 2) доходы нерезидентов из источников в Республике Казахстан;
- 3) вознаграждение, выплачиваемое юридическим лицам.

После принятия нового Налогового кодекса в республике произошли изменения и в сфере предоставления налоговых льгот. Так, с 2009 г. исключаются два «особых порядка» обложения прибыли организаций для нефтехимических производств и для производств с высокой добавленной стоимостью. Был изменен и порядок предоставления льгот инвесторам. Ранее участникам «инвестиционных проектов», реализуемых в соответствии с Законом Республики Казахстан от 8 января 2003 г. № 373-2 «Об инвестициях», представившим инвестиционные контракты в налоговый орган, предоставлялись чрезвычайно льготные условия:

- вновь созданным организациям, осуществляющим деятельность исключительно в рамках инвестиционного (инвестиционных) проекта (проектов) по созданию новых производств, льгота предоставлялась в размере 100% освобождения от уплаты налога прибыль;
- прочим налогоплательщикам, осуществляющим реализацию инвестиционных проектов, связанных с расширением и обновлением действующих производств, предоставлялось право одновременно учитывать в составе затрат всю стоимость вводимых в эксплуатацию основных средств в рамках инвестиционного проекта.

В настоящее время к затратам может быть отнесена только стоимость так называемых «объектов преференций», в число которых входят «впервые вводимые в эксплуатацию здания и сооружения производственного назначения, машины и оборудование». Причем расходы на их создание или приобретение могут быть учтены не одновременно, а в течение периода, составляющего не менее трех лет. При этом действие льгот распространено на всех инвесторов, а не только на участников инвестиционных проектов, реализуемых на основании Закона Республики Казахстан от 8 января 2003 г. № 373-2 «Об инвестициях», как это было ранее.

При этом был сохранен льготный порядок налогообложения организаций, осуществляющих деятельность в специальных экономических зонах. Льготы предоставляются организациям, осуществляющим деятельность на территориях специальных экономических зон. Таковыми признаются юридические лица, соответствующие одновременно следующим условиям:



1) состоят на регистрационном учете в налоговых органах на территориях специальных экономических зон;

2) не имеют структурных подразделений за пределами территорий специальных экономических зон;

3) не менее 90% совокупного годового дохода которых составляют доходы, подлежащие получению (полученные) от реализации товаров собственного производства (работ, услуг), по установленным Налоговым кодексом видам деятельности, соответствующим целям создания специальной экономической зоны.

К организациям, осуществляющим деятельность на территориях специальных экономических зон, не относятся:

- недропользователи;
- организации, производящие подакцизные товары;
- организации, применяющие специальные налоговые режимы;
- организации, которым предоставлены инвестиционные налоговые льготы.

С 2009 г. ряд налогоплательщиков был освобожден от обязанности уплачивать авансовые платежи. В частности, от их уплаты были освобождены следующие организации:

- организации, у которых совокупный годовой доход с учетом корректировок за налоговый период, предшествующий предыдущему налоговому периоду, не превышает сумму, равную 325 000-кратному размеру месячного расчетного показателя (МРП) (около 2 707 846 евро), установленного Законом о республиканском бюджете на финансовый год, предшествующий предыдущему финансовому периоду;
- вновь созданные организации – в течение налогового периода, в котором осуществлена государственная (учетная) регистрация в органе юстиции, а также в течение последующего налогового периода;
- вновь зарегистрированные в налоговых органах в качестве налогоплательщиков юридические лица – нерезиденты, осуществляющие деятельность в Республике Казахстан через постоянное учреждение без открытия филиала, представительства, – в течение налогового периода, в котором осуществлена регистрация в налоговых органах, а также в течение последующего налогового периода.

Введение в действие этих положений нового Налогового кодекса об авансовых платежах было приостановлено до 1 января 2012 г. (см. ст. 16 Закона Республики Казахстан от 10 декабря 2008 г. № 100-4 «О введении в действие Кодекса Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налогового кодекса)»<sup>21</sup>. При этом для прочих организаций порядок уплаты авансовых платежей практически не изменился<sup>22</sup>. В Республике Казахстан налоговым периодом по налогу на

---

<sup>21</sup> Особенности регулирования соответствующих отношений в переходный период установлены указанным законом.

<sup>22</sup> В налоговом законодательстве Казахстана установлен следующий порядок уплаты авансовых платежей: расчет суммы авансовых платежей по налогу на прибыль, подлежащей уплате за период до сдачи декларации по налогу на прибыль за предыдущий налоговый период, представляется за первый квартал отчетного налогового периода не позднее 20 января отчетного налогового периода в налоговый орган по месту нахождения налогоплательщика. Сумма авансовых платежей по налогу на прибыль, подлежащая уплате за период до сдачи декларации по налогу на прибыль за предыдущий налоговый период, исчисляется в размере 1/4 от общей суммы авансовых платежей, исчисленной в расчетах сумм авансовых платежей за предыдущий налоговый период, умноженной на соотношение ставки налога на прибыль, установленной на отчетный налоговый период, и ставки корпоративного подоходного налога, установленной на предыдущий

прибыль организация признается год, расчетными периодами – кварталы, при этом авансовые платежи вносятся ежемесячно.

#### **4.2. Налог на добавленную стоимость**

С принятием нового Налогового кодекса в Казахстане изменился и порядок исчисления и уплаты НДС. В частности, в законодательстве появилось такое понятие, как «дебетовое сальдо». Под ним понимается «положительная разница между НДС, подлежащим уплате поставщикам, и НДС, начисленным покупателям». Дебетовое сальдо возмещается из государственного бюджета Республики Казахстан. Окончательный переход к новой схеме взимания НДС ожидается к 1 января 2012 г.

Новым Налоговым кодексом введена упрощенная процедура возмещения суммы НДС без проведения налоговой проверки и должна применяться, в частности, в отношении крупных плательщиков НДС, успешно прошедших так называемый «предпроверочный анализ», и плательщиков, «которые в результате применения системы управления рисками не отнесены к категории риска, не имеющей права на применение упрощенного порядка».

Упрощенный порядок возмещения НДС в течение 2009 г. не распространяется на налогоплательщиков, впервые включенных в список крупных налогоплательщиков.

Налогоплательщики, не получившие право на использование упрощенного порядка возмещения НДС, как и ранее, возмещают налог только после проведения налоговых проверок. По общему правилу возмещение налога на добавленную стоимость допускается в случае подтверждения наличия переплаты по результатам налоговой проверки и производится в течение 180 календарных дней с даты представления декларации по налогу на добавленную стоимость. Однако, если применяется упрощенная процедура, срок ускоренного возмещения, исчисляемый с последней даты, установленной для представления в налоговый орган декларации по НДС за налоговый период, в которой указано требование о возврате суммы превышения налога на добавленную стоимость, НДС составит всего:

- 15 рабочих дней для крупных налогоплательщиков;
- 30 рабочих дней для налогоплательщиков, «которые в результате применения системы управления рисками не отнесены к категории риска, не имеющей права на применение упрощенного порядка».

В случае если возмещение производилось в упрощенном порядке, а впоследствии в ходе налоговой проверки право на возмещение не было подтверждено, ранее возмещенная сумма подлежит уплате в бюджет на основании уведомления о результатах налоговой проверки с начислением пени за каждый день с даты перечисления налогоплательщику этих сумм.

С 2009 г. изменился и состав лиц, признаваемых плательщиками НДС. До 2009 г. плательщиками по НДС признавались:

- 1) индивидуальные предприниматели;
- 2) юридические лица, за исключением государственных учреждений;
- 3) нерезиденты, осуществляющие деятельность в Республике Казахстан через постоянное учреждение;

---

налоговый период. Сумма авансовых платежей по корпоративному подоходному налогу, подлежащая уплате за период после сдачи декларации по корпоративному подоходному налогу за предыдущий налоговый период, исчисляется в размере 3/4 от суммы корпоративного подоходного налога, исчисленного за предыдущий налоговый период, умноженной на соотношение ставки налога на прибыль, установленной на отчетный налоговый период, и ставки налога на прибыль, установленной на предыдущий налоговый период.

4) структурные подразделения юридического лица, признанные самостоятельными плательщиками НДС.

С 2009 г. плательщиками по НДС признаются:

1) лица, по которым произведена постанoвка на регистрационный учет по НДС в Республике Казахстан;

2) индивидуальные предприниматели;

3) юридические лица – резиденты, за исключением государственных учреждений;

4) нерезиденты, осуществляющие деятельность в Республике Казахстан через филиал, представительство;

5) доверительные управляющие, осуществляющие обороты по реализации товаров, работ, услуг по договорам доверительного управления с учредителями доверительного управления либо с выгодоприобретателями в иных случаях возникновения доверительного управления;

6) лица, импортирующие товары на территорию Республики Казахстан в соответствии с таможенным законодательством Республики Казахстан.

Объектами обложения НДС являются:

1) облагаемый оборот;

2) облагаемый импорт.

Облагаемым оборотом является оборот, совершаемый плательщиком НДС:

1) по реализации товаров, работ, услуг в Республике Казахстан, за исключением необлагаемого оборота;

2) по приобретению работ, услуг от нерезидента, не являющегося плательщиком налога на добавленную стоимость в Республике Казахстан и не осуществляющего деятельность через филиал, представительство.

Датой совершения операций по реализации («совершения оборота») товаров, работ, услуг, а значит и моментом определения налоговой базы по НДС признается день отгрузки (передачи) товаров, выполнения работ, оказания услуг. Днем выполнения работ, оказания услуг признается дата подписания акта выполненных работ, оказанных услуг. Если отгрузка товара не осуществляется, то датой совершения оборота по реализации является день передачи права собственности на товар получателю.

Сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая взносу в бюджет по облагаемому обороту, исчисляется как разница между суммой налога на добавленную стоимость, начисленного по облагаемым оборотам, и суммой налога, относимого в зачет.

Ставка налога установлена в размере 11%.

С 1 января 2009 г. отменяется нулевая ставка:

1) по НДС при реализации товаров на территории специальных экономических зон;

2) по реализации товаров собственного производства налогоплательщику, заключившему концессионный договор с Правительством Республики Казахстан на реализацию инфраструктурного проекта;

3) по реализации аффинированных драгоценных металлов.

С 2009 г. расширен перечень не облагаемых налогом операций. В него были включены:

1) размещение эмиссионных ценных бумаг эмитентом;

2) передача основных средств, нематериальных активов и иного имущества реорганизуемого юридического лица его правопреемнику (правопреемникам);

3) передача объекта концессии концеденту, а также последующая передача объекта концессии концессионеру (правопреемнику или юридическому лицу, специально

созданному исключительно концессионером для реализации договора концессии) для эксплуатации в рамках договора концессии;

4) оборот по реализации личного имущества физического лица, если такое имущество не используется этим лицом в целях предпринимательской деятельности;

5) передача доверительному управляющему имущества учредителем доверительного управления по договору доверительного управления имуществом либо выгодоприобретателем в иных случаях возникновения доверительного управления;

6) возврат имущества доверительным управляющим при прекращении действия документа, являющегося основанием возникновения доверительного управления;

7) передача доверительным управляющим чистого дохода от доверительного управления учредителю доверительного управления по договору доверительного управления имуществом или выгодоприобретателю в иных случаях возникновения доверительного управления.

Также от уплаты НДС освобождаются:

1) реализация на территориях экономических зон определенных товаров, работ, услуг;

2) выполнение геологоразведочных и геолого-поисковых работ;

3) реализация предприятия или самостоятельно функционирующей части предприятия как имущественного комплекса;

4) реализация товаров, работ, услуг, связанных с медицинским и ветеринарным обслуживанием. Перечень таких товаров, работ и услуг утвержден Постановлением Правительства Казахстана от 11 февраля 2009 г. № 133.

Налоговым периодом по НДС является календарный квартал.

Плательщик НДС обязан представить декларацию по налогу в налоговый орган по месту нахождения за каждый налоговый период не позднее 15 числа второго месяца, следующего за отчетным налоговым периодом.

Одновременно с декларацией представляются реестры счетов-фактур по приобретенным и реализованным в течение налогового периода товарам, работам, услугам, являющиеся приложением к декларации. Формы реестров счетов-фактур по приобретенным и реализованным товарам, работам, услугам устанавливаются уполномоченным органом.

Плательщик налога на добавленную стоимость обязан уплатить налог, подлежащий взносу в бюджет, по месту нахождения за каждый налоговый период не позднее 25 числа второго месяца, следующего за отчетным налоговым периодом.

#### ***4.3. Налог на доходы физических лиц***

В Налоговом кодексе Казахстана объектом налога на доходы физических лиц признаются:

- доходы, облагаемые у источника выплаты;
- доходы, не облагаемые у источника выплаты.

К доходам налогоплательщика, облагаемым у источника выплаты, относятся:

- 1) доход работника;
- 2) доход от разовых выплат;
- 3) пенсионные выплаты из накопительных пенсионных фондов;
- 4) доход в виде дивидендов, вознаграждений, выигрышей;
- 5) стипендии;
- 6) доход по договорам накопительного страхования.

К доходам, не облагаемым у источника выплаты, относятся следующие виды доходов:

- 1) имущественный доход;
- 2) доход индивидуального предпринимателя;
- 3) доход частных нотариусов и адвокатов;
- 4) прочие доходы.

В Налоговом кодексе Казахстана перечень доходов, освобождаемых от налогообложения, закреплён в двух статьях: в статье 155 – «доходы, не рассматриваемые в качестве доходов физического лица» и в статье 156 – «доходы, не подлежащие налогообложению». Кроме того, в статье 166 Налогового кодекса закреплён перечень налоговых вычетов, которые применяются при определении дохода работника, облагаемого у источника выплаты. Для удобства доходы из первых двух перечней мы будем называть «освобождаемые от налогообложения доходы». Следует отметить, что в новом Налоговом кодексе перечень освобождаемых от налогообложения доходов был существенно сокращён, некоторые из них были ограничены по размеру.

Освобождение от налогообложения компенсационных выплат работникам в случаях, когда их работа осуществляется в пути, имеет разъездной характер, связана со служебными поездками в пределах обслуживаемых участков, было ограничено в размере 0,35 месячного расчетного показателя (МРП) за каждый день такой работы.

Ограничены освобождения от налогообложения выплат работникам компенсаций расходов в связи со служебными командировками:

- 1) в пределах Республики Казахстан – в размере 6 МРП (около 50 евро) за каждые сутки в пределах 40 суток;
- 2) за пределами Республики Казахстан – в размере 8 МРП (64,4 евро) за каждые сутки в пределах 40 суток.

Аналогичные размеры компенсаций были установлены и в отношении расходов, которые произведены работниками на питание, наем жилья и «обеспечение жизнедеятельности», в период работы вахтовым методом и в период нахождения на объекте производства с предоставлением условий для выполнения работ и междуменного отдыха.

Новым Кодексом было установлено нормирование компенсаций расходов работника, понесенных им в служебных командировках. Причем новые правила коснулись не только работников частного сектора, но и работников государственных учреждений. Также были уточнены нормы, посвященные порядку компенсации расходов, произведенных самим работником в ходе командировки, за счет средств работодателя. В частности, были ограничены сроки, в течение которых работодатель может компенсировать расходы, произведенные работником. Ранее компенсация документально подтвержденных расходов работника, связанных с проездом, провозом имущества, наймом помещения при переводе (либо переезде) на работу в другую местность, освобождалась от налогообложения без каких-либо дополнительных условий. После 2009 г. компенсационные выплаты освобождаются от подоходного налога только при условии, что они произведены работодателем в течение 30 дней.

Новые ограничения были введены в отношении налоговых освобождений, предоставляемых отдельным категориям граждан. Если ранее доходы, полученные участниками Великой Отечественной войны, приравненными к ним лицами, а также инвалидами 1-ой, 2-ой группы и одним из родителей инвалида с детства, освобождались

от подоходного налога полностью, то теперь они освобождаются лишь частично в размере до 45 минимальных заработных плат (МЗП<sup>23</sup>).

До 45 МЗП (3960 евро) был также ограничен размер необлагаемого дохода таких категорий налогоплательщиков, как:

1) лица, награжденные орденами и медалями бывшего Союза ССР за самоотверженный труд и безупречную воинскую службу в тылу в годы Великой Отечественной войны;

2) лица, проработавшие (прослужившие) не менее 6 месяцев с 22 июня 1941 г. по 9 мая 1945 г. и не награжденные орденами и медалями бывшего Союза ССР за самоотверженный труд и безупречную воинскую службу в тылу в годы Великой Отечественной войны.

При этом помимо ограничения возможностей для применения ранее установленных льгот Налоговым кодексом Казахстана был установлен и ряд новых освобождений. В частности, начиная с 2009 г. в состав налоговой базы не включаются:

- стоимость имущества, переданного физическому лицу на безвозмездной основе в виде рекламы, в пределах 2-кратного размера МРП (16,6 евро);
- доходы по государственным эмиссионным ценным бумагам, агентским облигациям и доходы от прироста стоимости при реализации государственных эмиссионных ценных бумаг и агентских облигаций.

В связи с фактическим объединением Специальной торговой площадки РФЦА и Основной площадки Казахстанской фондовой биржи (*KASE*) в новый Налоговый кодекс Казахстана было внесено положение о том, что от налогообложения освобождаются дивиденды и вознаграждения по ценным бумагам, находящимся на дату начисления таких дивидендов и вознаграждений в официальном списке фондовой биржи, функционирующей на территории Республики Казахстан. Таким образом, льготный налоговый режим обложения был распространен на дивиденды и вознаграждения по ценным бумагам, обращающиеся на *KASE*.

С 2009 г. освобождению от налогообложения подлежит доход от прироста стоимости при реализации методом открытых торгов на Казахстанской фондовой бирже, функционирующей на территории Республики Казахстан, ценных бумаг, находящихся на день реализации в официальных списках данной фондовой биржи. Ранее эта льгота распространялась лишь на прирост стоимости акций и облигаций.

Кроме того, в любых случаях не подлежат налогообложению, дивиденды, полученные от юридического лица – резидента, при одновременном выполнении следующих условий:

- 1) владение акциями или долями участия более 3-х лет;
- 2) 50 и более процентов стоимости уставного (акционерного) капитала или акций (долей участия) юридического лица или консорциума на день выплаты дивидендов составляет имущество лиц (лица), не являющихся (не являющегося) недропользователями (недропользователем).

При определении дохода работника, облагаемого у источника выплаты, за каждый месяц в течение налогового года вычету подлежат:

1) сумма в размере минимальной заработной платы (МЗП), установленной законодательством Республики Казахстан на соответствующий месяц начисления

---

<sup>23</sup> С 2009 г. одна МЗП установлена Законом Республики Казахстан «О республиканском бюджете на 2009–2011 годы» в размере 13470 тенге (88 евро). <http://bb.f2.kz/ru/zakon/zakon-rk-o-respublikanskom-byudjete-na-2009-2011-gody-t641.html#p3870>

дохода<sup>24</sup>, общая сумма налогового вычета за год не должна превышать сумму в размере 12 МЗП (около 860 евро);

2) обязательные пенсионные взносы в накопительные пенсионные фонды в размере, установленном законодательством Республики Казахстан (10%);

3) добровольные пенсионные взносы, вносимые в свою пользу;

4) страховые премии, вносимые в свою пользу физическим лицом по договорам накопительного страхования;

5) суммы, направленные на погашение вознаграждения по жилищным займам и промежуточным жилищным займам, полученным физическим лицом – резидентом Республики Казахстан в жилищных строительных сберегательных банках на проведение мероприятий по улучшению жилищных условий на территории Республики Казахстан, в соответствии с законодательством Республики Казахстан о жилищных строительных сбережениях;

6) расходы на оплату медицинских услуг (кроме косметологических) в размере 8 МЗП (около 574 евро).

В Налоговом кодексе Казахстана был урегулирован порядок обложения налогом доходов, получаемых гражданами, от отчуждения (прироста стоимости) имущества (так называемого «имущественного дохода»). К имущественному доходу Налоговым кодексом относятся доходы, возникающие:

1) при реализации недвижимого имущества и механических транспортных средств – как положительная разница между стоимостью реализации имущества и стоимостью его приобретения;

2) при реализации недвижимого имущества, приобретенного путем долевого участия в жилищном строительстве – как положительная разница между стоимостью реализации имущества и рыночной стоимостью, но не ниже суммы, указанной в договоре долевого участия в жилищном строительстве;

3) при реализации ценных бумаг и доли участия в юридическом лице – как положительная разница между стоимостью реализации и первоначальной стоимостью (вкладом).

От налогообложения при этом освобождаются:

1) прирост стоимости при реализации механических транспортных средств и прицепов, подлежащих государственной регистрации и находящихся один год и более на праве собственности;

2) прирост стоимости при реализации жилых помещений, дачных строений, гаражей, объектов личного подсобного хозяйства, находящихся на праве собственности один год и более с момента регистрации права собственности;

3) прирост стоимости при реализации земельных участков и (или) земельных долей, находящихся на праве собственности один год и более, предоставленных для индивидуального жилищного строительства, ведения личного подсобного хозяйства, дачного строительства, под гараж.

В прежнем Налоговом кодексе вышеуказанные льготы отсутствовали.

Изменения в законодательстве не затронули вопрос, касающийся ставок по налогу. В частности, с принятием нового Кодекса была сохранена плоская ставка налога на доходы физических лиц. Базовая ставка составляет 10%, а в отношении доходов, полученных в форме дивидендов, сохранилась льготная ставка в размере 5%.

---

<sup>24</sup> На 2009 г. МЗП установлен в размере 13 470 тенге.

## 5. Туркмения

Налоговый кодекс Республики Туркменистан был принят в 2005 г.<sup>25</sup>

### 5.1. Налог на прибыль

Объектом налогообложения является прибыль, которая определяется как сумма валового дохода налогоплательщика, уменьшенная на сумму вычетов, предусмотренных Налоговым кодексом. В валовый доход налогоплательщика включаются доходы от реализации товаров, выполнения работ, оказания услуг, а также доходы от внереализационных операций.

Для расчета базы по налогу на прибыль в Туркмении применяется метод начисления. Согласно ч. 1 ст. 150 Налогового Кодекса валовый доход по налогу на прибыль определяется исходя из факта реализации товаров (работ, услуг). Термин «реализация товаров» раскрывается в ст. 97 главы 1-ой Налогового Кодекса «Налог на добавленную стоимость». Согласно этой норме, под реализацией товаров понимается передача (переход) права собственности от одного лица к другому в результате их купли-продажи (поставки), обмена, дарения (безвозмездной передачи) или иной формы передачи (перехода) права собственности.

Затраты капитального характера подлежат амортизации. Налоговый кодекс Туркмении не регулирует порядок и нормы исчисления амортизационных отчислений и делает отсылку на иные нормативно-правовые акты Туркмении, которыми они и должны регулироваться.

Налогоплательщики вправе создавать резервы под предстоящий ремонт основных средств. Отчисления в резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств в течение налогового периода включаются в состав расходов равными долями на последний день соответствующего отчетного (налогового) периода. В случае если налогоплательщик создает резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств, сумма фактически осуществленных затрат на его проведение списывается за счет средств указанного резерва. При этом, если сумма фактически осуществленных затрат на ремонт основных средств в налоговом периоде превышает сумму созданного резерва предстоящих расходов на ремонт основных средств, остаток затрат на ремонт основных средств для целей налогообложения включается в состав прочих расходов на дату окончания налогового периода. Однако, если на конец налогового периода остаток средств резерва предстоящих расходов на ремонт основных средств превышает сумму фактически осуществленных в текущем налоговом периоде затрат на ремонт основных средств, то сумма такого превышения на последнюю дату текущего налогового периода для целей налогообложения включается в состав доходов налогоплательщика.

Отчисления на формирование резерва по сомнительным долгам включаются во внереализационные расходы.

Налоговая база подлежит уменьшению и на сумму затрат на научные исследования, проектные разработки и опытно-конструкторские работы (в том числе и те, которые не дали положительного результата), за исключением расходов на приобретение основных средств, их установку и других затрат капитального характера.

Из налоговой базы также вычитаются:

1) начисленные суммы налога на добавленную стоимость при реализации товаров, выполнении работ, оказании услуг, суммы акциза, включенные в цену реализованных подакцизных товаров производителями таких товаров;

---

<sup>25</sup> Главная государственная налоговая служба Республики Туркменистан. Налоговый кодекс Туркмении: <http://www.tax.gov.tm/ru/nalog/laws/001.html>



2) дивиденды и другие доходы, получаемые от долевого участия в других юридических лицах, которые ранее обложены налогом у источника выплат в Республике Туркменистан (отметим, что ставка НДФЛ в Туркмении для всех видов доходов, включая дивиденды, составляет 10%);

3) доходы от игорной деятельности (деятельность, связанная с азартными играми и играми на деньги);

4) расходы (затраты), связанные с производством и реализацией товаров (работ, услуг),

5) внереализационные расходы (убытки);

6) налог на имущество, налог за пользование недрами и сборы, установленные Налоговым кодексом.

Убытки переносятся на последующие налоговые (отчетные) периоды, но не более чем на 3 года, и подлежат вычету из валового дохода последующего периода.

Ставки налога на прибыль устанавливаются Налоговым кодексом Республики Туркменистан в размере:

– 8% для юридических лиц – резидентов Туркмении (кроме юридических лиц, уставный фонд которых полностью принадлежит государству, и лиц, осуществляющих деятельность в соответствии с Законом Республики Туркменистан «Об углеводородных ресурсах»);

– 20% для других юридических лиц.

Ставка налога на доходы в виде дивидендов и других средств от долевого участия в других юридических лицах устанавливается в размере 15%.

Ставка налога на доходы юридических лиц частной формы собственности (кроме лиц, осуществляющих деятельность в соответствии с Законом Республики Туркменистан «Об углеводородных ресурсах») устанавливается в размере 2%.

От уплаты налога на прибыль освобождаются:

1) инвестиционные пенсионные фонды;

2) организации, осуществляющие реабилитацию инвалидов;

3) образовательные учреждения;

4) предприятия общественных объединений инвалидов;

5) религиозные организации;

6) сельскохозяйственные предприятия;

7) международные, межправительственные, межгосударственные организации, за исключением дохода, получаемого ими от предпринимательской деятельности.

Кроме того, налогооблагаемая прибыль уменьшается на сумму:

1) прибыли, полученной от деятельности в области образования;

2) прибыли, полученной юридическими лицами, занятыми в производстве сельскохозяйственной продукции, от реализации такой продукции, за исключением продукции, прошедшей промышленную переработку;

3) прибыли, полученной от оказания услуг по приему туристов, включая их размещение, общественное питание, предоставление индивидуальных бытовых и лечебно-оздоровительных услуг, организацию развлечений (кроме игорного бизнеса), оказываемых субъектами национальных туристических зон на территории этих зон – в течение первых 15 лет с момента сдачи в эксплуатацию соответствующих объектов;

4) прибыли, полученной юридическими лицами от реализации произведенного ими куриного мяса и продукции его переработки, – в течение первых 3-х лет с момента регистрации инвестиционного проекта;

5) прибыли, полученной от производства протезно-ортопедических изделий и специальных транспортных средств для инвалидов.

## **5.2. Налог на добавленную стоимость**

Плательщиками налога на добавленную стоимость являются юридические лица и физические лица – индивидуальные предприниматели. Из числа плательщиков налога исключены:

- 1) Центральный банк Республики Туркменистан;
- 2) лица, являющиеся подрядчиками и субподрядчиками в соответствии с Законом Республики Туркменистан «Об углеводородных ресурсах»;
- 3) юридические лица частной формы собственности (кроме лиц, осуществляющих деятельность в соответствии с Законом Республики Туркменистан «Об углеводородных ресурсах»);
- 4) индивидуальные предприниматели по деятельности, на которую распространяется упрощенная система налогообложения.

Объектом обложения налогом на добавленную стоимость являются так называемые «налогооблагаемые операции», совершаемые налогоплательщиками на территории Туркмении. Налогооблагаемыми операциями признаются:

- 1) реализация<sup>26</sup> товаров, выполнение работ, оказание услуг, а также передача имущественных прав;
- 2) выполнение строительно-монтажных работ для собственных нужд. Указанное не включает выполнение работ, связанных только с монтажом и (или) установкой приобретаемого или производимого оборудования, а также его ремонт;
- 3) получение возмещения за причиненный ущерб при краже или порче товаров от виновных лиц, а также страхового возмещения;
- 4) использование товаров, выполнение работ, оказание услуг для собственного потребления, если соответствующие затраты не включаются в вычеты (в том числе через амортизационные отчисления), принимаемые для исчисления налога на прибыль (доход).

Налогооблагаемая операция считается совершенной в том отчетном (налоговом) периоде, когда товары отгружены (переданы), работы выполнены и сданы заказчику (в том числе поэтапно) и услуги завершены.

Отгрузка (передача) товаров считается произведенной, работа выполненной, а услуга оказанной, если налогоплательщик выполнил все вытекающие из сделки или договора обязательства и исполненное по сделке подлежит безусловной уплате (возмещению) ему, даже если удовлетворение этого права отсрочено, или платежи осуществляются по частям.

Общеустановленная ставка устанавливается в размере 15%.

От уплаты НДС освобождается реализация следующих видов товаров, работ и услуг:

- 1) услуги городского пассажирского транспорта общего пользования (кроме такси, в том числе маршрутного), а также услуги по перевозке пассажиров в пригородном сообщении речным, железнодорожным или автомобильным транспортом;
- 2) реализация лекарственных средств, медикаментов, средств дезинфекции, изделий медицинского назначения, медицинской техники, протезно-ортопедических изделий и специальных транспортных средств для инвалидов;

---

<sup>26</sup> Под реализацией товаров понимается передача права собственности от одного лица к другому в результате их купли-продажи, обмена, дарения (безвозмездной передачи) или иной формы передачи права собственности. Указанное относится и к операциям по возврату ранее полученного товара, по которому состоялся переход права собственности.

3) ветеринарные и санитарно-эпидемиологические услуги (медицинские услуги, зубопротезирование, косметологические услуги не лечебного характера от налога на добавленную стоимость не освобождаются);

4) услуги по уходу за больными, инвалидами и престарелыми, услуги по реабилитации инвалидов;

5) услуги в системе образования;

6) ритуальные и иные связанные с ними услуги, а также услуги по изготовлению надгробных памятников, работы по реставрации мест захоронений;

7) услуги религиозных организаций, включая проведение обрядов и церемоний, а также реализация предметов культа и религиозного назначения;

8) товары, производимые учебно-производственными предприятиями общества слепых и глухих и других общественных организаций инвалидов;

9) услуги по страхованию и перестрахованию, оказываемые страховыми организациями;

10) продукты переработки сельскохозяйственной продукции, кроме продукции маслоделия, производимой сельскохозяйственными предприятиями;

11) продукты переработки хлопка-сырца (хлопок-волокно, семена, линт, улюк, пух, отходы);

12) следующие виды продовольственных товаров: муки, хлеба и хлебобулочных изделий, макарон, крупяных изделий, в том числе риса, комбикормов, молока и молочной продукции, брынзы, сыра, мороженого, маргарина, яиц, масла растительного и животного, мяса птицы и мясопродуктов, включая консервы, колбасных изделий всех видов, рыбы и рыбопродуктов (кроме деликатесных), кондитерских изделий, чая, сахара, детского питания, соли, овощей, фруктов и бахчевых культур, соков, джема, варенья;

13) жилищно-коммунальные и эксплуатационные услуги, оказываемые населению (включая квартплату);

14) научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, выполняемые за счет средств Государственного бюджета Туркмении и некоторых других операций.

Налоговый и отчетный периоды по налогу на добавленную стоимость устанавливаются для юридических лиц и лиц, входящих в товарищество, если в него входит хотя бы одно юридическое лицо, равными календарному месяцу.

Указанные лица подают декларацию не позднее 20 числа, следующего за отчетным периодом, и осуществляют уплату налога не позднее 25 числа, следующего за отчетным периодом.

Налоговый период по налогу на добавленную стоимость устанавливается для индивидуальных предпринимателей и лиц, входящих в товарищество, если в него не входят юридические лица, равным календарному году.

Указанные лица в течение отчетного периода также производят уплату налога на добавленную стоимость в виде авансовых платежей<sup>27</sup>. Сумма авансового платежа вносится в бюджет:

---

<sup>27</sup> Налоговое законодательство Туркменистана регламентирует вопрос об уплате авансовых платежей следующим образом. В составе авансового платежа за текущий отчетный период могут уплачиваться и авансовые платежи предыдущего отчетного периода в тех случаях, когда к моменту наступления срока их уплаты еще не наступил срок сдачи налоговой декларации за предыдущий отчетный период или же такая налоговая декларация налогоплательщиком не была составлена и представлена в налоговую службу. Если авансовые платежи, исчисленные в указанном выше порядке, имеют значительные расхождения с размером налога на добавленную стоимость, определенного исходя из прогнозируемой (предполагаемой) налоговой базы, то авансовые платежи, подлежащие взносу в государственный бюджет Республики Туркменистан,

– до 13 числа отчетного месяца – «в сумме авансового платежа последнего срока предыдущего отчетного периода»;

– до 23 числа отчетного месяца и 3 числа месяца, следующего за отчетным месяцем, – в сумме, составляющей одну третью часть от суммы налога на добавленную стоимость, исчисленной по налоговой декларации за предыдущий отчетный период.

Налоговой службе Республики предоставлено право пересматривать размер авансовых платежей по НДС, определенных налогоплательщикам, «исходя из прогнозируемых показателей».

### **5.3. Налог на доходы физических лиц**

Объектом налогообложения признаются доходы, полученные налогоплательщиком – физическим лицом, независимо от их источников.

В Туркмении к доходам из источников, облагаемым налогом на доход физических лиц, относятся полученные от юридического лица – резидента Республики Туркменистан, юридического лица – нерезидента Республики Туркменистан через его филиал, представительство или постоянное представительство, находящиеся на территории Республики Туркменистан, а также от физического лица – индивидуального предпринимателя, зарегистрированного в соответствии с законодательством Республики Туркменистан:

1) вознаграждение за выполнение работы по трудовому договору (контракту) и договорам гражданско-правового характера, а также гонорары директоров и другие подобные выплаты, получаемые в качестве члена совета директоров юридического лица;

2) дивиденды и другие средства, получаемые от долевого участия в юридических лицах и товариществах;

3) проценты по долговым обязательствам любого вида;

4) вознаграждения за использование или за предоставление права использования авторских прав Сапармурата Туркменбаши, определенных Гражданским кодексом Республики Туркменистан, а также свидетельства, торговой марки, товарного знака или знака обслуживания, чертежа или модели, схемы, секретной формулы и (или) процесса, или за информацию относительно промышленного, коммерческого или научного опыта;

5) страховые выплаты при наступлении страхового случая;

6) пенсии, пособия, стипендии и иные аналогичные выплаты;

7) доходы, полученные от сдачи в аренду или иного использования имущества, находящегося на территории Республики Туркменистан;

8) доходы, полученные таким работником искусства, как артист театра, кино, радио, телевидения или музыкантом, а также спортсменом от его личной деятельности, осуществляемой на территории Республики Туркменистан, даже если эти доходы начислены другому лицу;

7) выигрыши в денежном и натуральном виде;

8) доходы, связанные с осуществлением предпринимательской деятельности, оказанием профессиональных услуг.

При определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика в отчетном (налоговом) периоде, полученные им как в денежной, так и в натуральной

---

могут устанавливаться налоговой службой в соответствии с прогнозируемыми показателями. В этом случае налогоплательщик в срок до начала отчетного периода представляет в налоговую службу по месту постановки на налоговый учет сведения о сумме прогнозируемой налоговой базы на предстоящий отчетный период.

формах, в том числе в виде товаров (работ, услуг), а также материальной выгоды и социальных благ.

Под материальной выгодой и социальными благами понимаются:

- приобретение товаров (работ, услуг), иного имущества по льготным ценам (тарифам) по сделкам с лицами, являющимися взаимозависимыми по отношению к налогоплательщику;
- получение кредита по пониженной процентной ставке<sup>28</sup>, за исключением, когда такая ставка установлена для соответствующих случаев действующим законодательством Туркменистана;
- списание по решению работодателя суммы долга или обязательства работника-налогоплательщика перед ним;
- расходы работодателя на уплату страховых премий по договорам добровольного страхования своих работников-налогоплательщиков;
- расходы работодателя на возмещение затрат работника-налогоплательщика, не связанных с его деятельностью.

В Налоговом кодексе предусмотрены следующие ежемесячные налоговые вычеты:

1) для всех физических лиц – в размере 1-кратной величины минимальной заработной платы, установленной законодательством Республики Туркменистан;

2) для лиц, ставших инвалидами вследствие чрезвычайных ситуаций (аварий, катастроф и иных бедствий), а также при ликвидации их последствий, – в размере 4-кратной величины минимальной заработной платы, установленной законодательством Республики Туркменистан<sup>29</sup>;

3) для инвалидов – в размере 2-кратной величины минимальной заработной платы, установленной законодательством Республики Туркменистан;

4) для лиц, на содержании которых находятся иждивенцы, – в размере 1-кратной величины минимальной заработной платы, установленной законодательством Республики Туркменистан на каждого иждивенца. Указанные вычеты предоставляются обоим супругам или иному члену семьи, на содержании которого находятся иждивенцы;

5) для родителей и супругов военнослужащих, погибших вследствие ранения, контузии или увечья, полученных ими при защите Туркмении, а также во время Великой Отечественной войны, боевых действий на территории других государств или при исполнении иных обязанностей военной службы, службы в органах внутренних дел и национальной безопасности, либо умерших вследствие заболевания, связанного с боевыми действиями, – в размере 3-кратной величины минимальной заработной платы, установленной законодательством Республики Туркменистан.

Помимо стандартных вычетов «налогоплательщик имеет право на вычеты в размере взносов на добровольное пенсионное и (или) медицинское страхование».

Индивидуальные предприниматели имеют право на профессиональный вычет в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, связанных с извлечением доходов. Указанные расходы принимаются к вычету (в порядке, аналогичном установленному Налоговым кодексом для налога на прибыль).

Право на профессиональный вычет имеют налогоплательщики, получающие доходы от выполнения работ (оказания услуг) по договорам гражданско-правового характера (в том числе от оказания профессиональных услуг), в сумме фактически произведенных ими

---

<sup>28</sup> Однако при каком размере процентная ставка считается пониженной, в Налоговом кодексе не говорится.

<sup>29</sup> По уровню минимальной заработной платы в Туркменистане нет данных.

и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с выполнением этих работ (оказанием услуг).

Так же право на вычет имеют налогоплательщики, получающие авторские вознаграждения или вознаграждения за создание, исполнение или иное использование произведений науки, литературы и искусства, вознаграждения за открытия, изобретения и промышленные образцы, в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с выполнением этих работ (оказанием услуг).

Если указанные расходы не могут быть подтверждены документально, они принимаются к вычету в пределах установленных нормативов.

<b>Вид расхода</b>	<b>Нормативы затрат (в % к сумме дохода)</b>
Создание литературных произведений, в том числе для театра, кино, эстрады и цирка	20
Создание художественно-графических произведений, фоторабот для печати, произведений архитектуры и дизайна	30
Создание произведений скульптуры, монументально-декоративной живописи, декоративно-прикладного и оформительского искусства, станковой живописи, театрально- и кинодекорационного искусства и графики, выполненных в различной технике	40
Создание аудиовизуальных произведений (видео-, теле- и кинофильмов)	30
Создание музыкальных произведений: музыкально-сценических произведений (опер, балетов, музыкальных комедий), симфонических, хоровых, камерных произведений, произведений для духового оркестра, оригинальной музыки для кино-, теле- и видеофильмов и театральных постановок; других музыкальных произведений, в том числе подготовленных к опубликованию	40
	25
Исполнение произведений литературы и искусства	20
Создание научных трудов и разработок	20
Открытия, изобретения и создание промышленных образцов (к сумме дохода, полученного за первые 2 года использования)	30

Налоговая ставка составляет 10% для всех видов доходов, за исключением доходов от игр.

## 6. Узбекистан

С 1 января 2008 г. в Узбекистане вступил в силу новый Налоговый кодекс<sup>30</sup>. Ранее налогообложение организаций и физических лиц регулировалось Налоговым кодексом, утвержденным Законом Республики Узбекистан от 24 апреля 1997 г. № 396-І. В целом в Налоговый кодекс было внесено 79 поправок, однако большинство из них носит технический характер. Помимо изменений, внесенных в текст Налогового кодекса в 2008 г., вступил в силу новый Указ Президента Республики Узбекистан от 28 ноября

<sup>30</sup> Центр правовой информации при Министерстве юстиции Узбекистана. Национальная база данных законодательства Узбекистана <http://www.lex.uz/>

2008 г. № УП-4058 «О Программе мер по поддержке предприятий реального сектора экономики, обеспечению их стабильной работы и увеличению экспортного потенциала», в котором запланировано предоставление экспортерам временных налоговых льгот в целях преодоления негативных последствий мирового финансового кризиса в реальном секторе экономики страны.

### **6.1. Налог на прибыль юридических лиц**

С 2009 г. норма о формировании налоговой базы сформулирована следующим образом: «налогооблагаемая база определяется исходя из налогооблагаемой прибыли, исчисленной как разница между совокупным доходом и вычитаемыми расходами, с учетом льгот, предусмотренных ст. 158 Налогового кодекса, иными законами и решениями Президента Республики Узбекистан, и сумм уменьшения налогооблагаемой прибыли в соответствии со ст. 159 Налогового кодекса». Тем самым было уточнено, что установление налоговых льгот допускается не только на уровне республиканских законов, но и на уровне Указов Президента Узбекистана.

При расчете налоговой базы в совокупный доход налогоплательщика включаются:

- 1) доходы от реализации товаров (работ, услуг);
- 2) прочие (иначе говоря, внереализационные) доходы.

Перечень прочих, иначе говоря, внереализационных, доходов является открытым, к ним относятся в том числе:

- 1) взысканные или признанные должником штрафы, пени и другие виды санкций;
- 2) положительная курсовая разница по валютным счетам, а также доходы по операциям с иностранной валютой;
- 3) дивиденды и проценты (при этом дивиденды и проценты, облагаемые налогом у источника выплаты в Республике Узбекистан, вычитаются из совокупного дохода);
- 4) роялти и ряд других.

В ст. 133 Налогового кодекса Узбекистана содержится положение, в соответствии с которым доходом от выбытия основных средств и иного имущества является прибыль от выбытия основных средств, нематериальных активов, ценных бумаг (доли, пая), товарно-материальных запасов и иного имущества, определяемая в соответствии с законодательством о бухгалтерском учете. С 2009 г. ст. 133 НК Республики Узбекистан была дополнена положением следующего содержания: «при определении финансового результата (прибыли или убытка) от выбытия объектов основных средств сумма дооценки объектов основных средств, которые ранее были переоценены, превышение сумм предыдущих дооценок над суммой предыдущих уценок этих объектов основных средств включаются в состав дохода от выбытия основных средств».

При расчете налоговой базы в Узбекистане используется только метод начисления. Доходом от реализации товаров (работ, услуг) является выручка от реализации товаров (работ, услуг). В свою очередь, выручка от реализации товаров (работ, услуг) определяется исходя из стоимости отгруженных товаров (работ, услуг) на основании документов, подтверждающих факт отгрузки товаров, выполнения работ, оказания услуг.

В налоговой базе не учитываются:

а) средства, полученные в виде вкладов в уставный капитал, включая сумму превышения цены размещения акций (долей) над их номинальной стоимостью (первоначальным размером), средства, объединяемые для осуществления совместной деятельности по договору простого товарищества, а также имущество, полученное в счет инвестиционного обязательства;

б) безвозмездно полученное имущество, имущественные права, работы и услуги, если передача имущества, выполнение работ, оказание услуг происходит:

- на основании решения Президента Республики Узбекистан или Кабинета Министров Республики Узбекистан;
- от юридического и физического лица, если уставный капитал получающей стороны не менее чем на 50% состоит из вклада передающей стороны.

Передаваемое имущество не признается доходом в том случае, если в течение одного года со дня его получения указанное имущество не отчуждается.

От налогообложения освобождаются доходы по государственным облигациям и иным государственным ценным бумагам, а также доходы, получаемые в виде процентов от размещения на финансовых рынках временно свободных средств внебюджетного Пенсионного фонда Республики Узбекистан при Министерстве финансов Республики Узбекистан.

Правила амортизации основных средств и нематериальных активов регулируется ст. 144 Налогового кодекса Республики Узбекистан. Имущество, подлежащее амортизации, распределяется по группам и подгруппам с установленными предельными нормами амортизации.

Амортизационные отчисления для целей налогообложения по каждой подгруппе рассчитываются путем применения нормы амортизации, но не выше предельной.

Имущество, подлежащее амортизации, в целях налогообложения распределяется по группам со следующими предельными нормами амортизации:

№ группы	№ подгруппы	Наименование основных средств	Годовая предельная норма амортизации, в %
<b>I</b>		<b>Здания, строения и сооружения</b>	
	1	Здания, строения	5
	2	Нефтяные и газовые скважины	
	3	Нефтегазохранилища	
	4	Каналы судоходные, водные	
	5	Мосты	
	6	Дамбы, плотины	
	7	Речные и морские причальные сооружения	
	8	Железнодорожные пути предприятий	
	9	Берегоукрепительные берегозащитные сооружения	
	10	Резервуары, цистерны, баки и другие емкости	
	11	Внутрихозяйственная и межхозяйственная оросительная сеть	
	12	Закрытая коллекторно-дренажная сеть	
	13	Взлетно-посадочные полосы, дорожки, места стоянки воздушных судов	
	14	Сооружения парков и зоопарков	
	15	Спортивно-оздоровительные сооружения	
	16	Теплицы и парники	
	17	Прочие сооружения	
<b>II</b>		<b>Передаточные устройства</b>	
	1	Устройства и линии электропередач и связи	8
	2	Внутренние газопроводы и трубопроводы	
	3	Сети водопроводные, канализационные и тепловые	
	4	Магистральные трубопроводы	
	5	Прочие	
<b>III</b>		<b>Силовые машины и оборудование</b>	
	1	Теплотехническое оборудование	8



№ группы	№ подгруппы	Наименование основных средств	Годовая предельная норма амортизации, в %
	2	Турбинное оборудование и газотурбинные установки	
	3	Электродвигатели и дизель-генераторы	
	4	Комплексные установки	
	5	Прочие силовые машины и оборудование (кроме мобильного транспорта)	
<b>IV</b>		<b>Рабочие машины и оборудование по видам деятельности (кроме мобильного транспорта)</b>	
	1	Машины и оборудование всех отраслей экономики	15
	2	Сельскохозяйственные тракторы, машины и оборудование	
	3	Цифровое электронное оборудование коммутаций и передачи данных, оборудование цифровых систем передач, цифровая измерительная техника связи	
	4	Оборудование спутниковой, сотовой связи, радиотелефонной, пейджинговой и транкинговой связи	
	5	Аналоговое оборудование коммутаций системы передач	
	6	Специализированное оборудование киностудий, оборудование медицинской и микробиологической промышленности	
	7	Компрессорные машины и оборудование	
	8	Насосы	
	9	Подъемно-транспортные, погрузочно-разгрузочные машины и оборудование, машины и оборудование для земляных, карьерных и дорожно-строительных работ	
	10	Машины и оборудование для свайных работ, дробильно-размольное, сортировочное, обогатительное оборудование	
	11	Емкости всех видов для технологических процессов	
	12	Нефтепромысловое и буровое оборудование	
	13	Прочие машины и оборудование	
<b>V</b>		<b>Мобильный транспорт</b>	
	1	Железнодорожный подвижной состав	8
	2	Морские, речные суда, суда рыбной промышленности	
	3	Воздушный транспорт	
	4	Подвижной состав автомобильного транспорта, производственный транспорт	20
	5	Легковые автомобили	
	6	Тракторы промышленные	
	7	Коммунальный транспорт	10
	8	Специализированные вахтовые вагоны	
	9	Прочие транспортные средства	20
<b>VI</b>		<b>Компьютерные, периферийные устройства, оборудование по обработке данных</b>	
	1	Компьютеры	20
	2	Периферийные устройства и оборудование по обработке данных	
	3	Копировально-множительная техника	
	4	Прочие	
<b>VII</b>		<b>Фиксированные активы, не включенные в другие группы</b>	
	1	Многолетние насаждения	10
	2	Офисная мебель и оборудование (в т.ч. телефонные аппараты, счетные устройства и др.)	15
	3	Прочие	10

Амортизационные отчисления по каждой подгруппе рассчитываются путем применения нормы амортизации, но не выше предельной. Более подробно данные о порядке исчисления амортизационных отчислений, а так же о методах амортизации в Налоговом кодексе Узбекистана не отражены.

Налоговым кодексом допускается начисление амортизации по нормам, ниже предельных норм, при условии закрепления их в учетной политике налогоплательщика.

Расходы на нематериальные активы подлежат вычету из совокупного дохода в виде износа ежемесячно по нормам, рассчитанным налогоплательщиком исходя из первоначальной их стоимости и срока полезного использования (но не более срока деятельности налогоплательщика).

Определение срока полезного использования объекта нематериальных активов производится исходя из срока действия патента, свидетельства и (или) из других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности в соответствии с законодательством Республики Узбекистан или применимым законодательством иностранного государства, а также исходя из полезного срока использования нематериальных активов, обусловленного соответствующими договорами.

По нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования, нормы амортизации устанавливаются в расчете на 5 лет (но не более срока деятельности налогоплательщика).

Налогоплательщики вправе относить на расходы затраты на научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки, за исключением затрат на приобретение основных средств, их установку и других расходов капитального характера. Однако условия и пределы вычета таких расходов из налоговой базы в Налоговом кодексе Республики Узбекистан не определены.

Расходы на создание резерва по сомнительным долгам вычитаются при списании задолженности, признанной безнадежной, в сумме, не превышающей размер безнадежной задолженности, подлежащей списанию.

В ст. 161 НК определяется порядок включения убытков в состав налоговой базы при расчете налога на прибыль. Несколько странным является то, что эта статья содержит не один, а два альтернативных способа списания убытков, не определяя каким-либо образом условия применения каждого из них.

Первый способ основан на предоставлении налогоплательщику права переносить убытки на будущее в течение 5 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток. При этом налогооблагаемая база может быть уменьшена на сумму убытка, подлежащего переносу, только по итогам года. Совокупная сумма переносимого убытка, учитываемая в каждом последующем налоговом периоде, не может превышать 50% налогооблагаемой прибыли текущего налогового периода. При реорганизации юридического лица – налогоплательщика право на включение понесенных им убытков в налоговую базу переходит к его правопреемникам.

Второй способ предоставляет налогоплательщику возможность списать убытки в текущем налоговом периоде без их переноса на будущее. Согласно данной статье, «плательщики налога на прибыль юридических лиц, имеющие убыток (убытки) в предыдущем налоговом периоде или в предыдущих налоговых периодах, вправе уменьшить налогооблагаемую прибыль текущего налогового периода на всю сумму полученного ими убытка или на часть этой суммы».

При этом перенос некоторых видов убытков не допускается. Так, при расчете налоговой базы не учитываются и суммы убытков от списания безнадежной задолженности дебиторов, за исключением ее списания за счет созданного резерва по сомнительным долгам. Убытки, полученные в налоговом периоде, в котором налогоплательщик освобожден от уплаты налога на прибыль юридических лиц, также не

подлежат переносу в последующие налоговые периоды.

Ставки по налогу на прибыль организаций утверждены в приложении № 7 к Постановлению Президента Республики Узбекистан от 29 декабря 2008 г. № ПП-1024. Размеры ставок в 2009 г. по сравнению с 2008 г. практически не изменились<sup>31</sup>.

Ставка налога на прибыль организаций, за некоторыми исключениями, сохранена на уровне 2008 г. в размере 10%, а для коммерческих банков – до 15%.

Для организаций, осуществляющих деятельность в сфере услуг в части услуг, оплаченных с применением пластиковых карт, сохранена ставка в размере 10% от установленной ставки.

Для организаций-экспортеров по налогу на прибыль сохранена действующая в 2008 г. регрессивная шкала налогообложения в зависимости от доли экспорта товаров (работ, услуг, независимо от места их выполнения, оказания) собственного производства за свободно конвертируемую валюту в общем объеме реализации. При доле экспорта:

- от 15 до 30% в общем объеме реализации установленная ставка снижается на 30%;
- от 30% и более в общем объеме реализации установленная ставка снижается на 50%.

Для организаций, получающих доходы от проведения аукционов, организации массовых зрелищных мероприятий путем привлечения юридических и физических лиц (включая нерезидентов), имеющих лицензию на занятие гастрольно-концертной деятельностью, ставка налога на прибыль установлена в размере 35% от налогооблагаемой базы.

Согласно Налоговому кодексу Республики Узбекистан, некоммерческие организации не являются плательщиками налога на прибыль юридических лиц. Однако при осуществлении предпринимательской деятельности они уплачивают налог на прибыль, полученную от такой деятельности.

Согласно ст. 159 Налогового кодекса от уплаты налога на прибыль юридических лиц освобождаются юридические лица:

- 1) в части прибыли от производства протезно-ортопедических изделий, инвентаря для инвалидов, а также оказания услуг инвалидам по ортопедическому протезированию, ремонту и обслуживанию протезно-ортопедических изделий и инвентаря для инвалидов;
- 2) лечебно-производственные мастерские при лечебных учреждениях;
- 3) учреждения по исполнению наказания;
- 4) подразделения охраны при органах внутренних дел;
- 5) городского пассажирского транспорта (кроме такси, в том числе маршрутного) по услугам, связанным с перевозкой пассажиров;
- 7) в части прибыли от осуществления работ по реставрации и восстановлению памятников истории и культуры;
- 8) инвестиционные фонды по доходам, направляемым на покупку акций приватизированных предприятий.

Для юридических лиц, в которых занято более 3% инвалидов от общей численности работающих, сумма налога на прибыль юридических лиц уменьшается из расчета: 1% уменьшения суммы налога на прибыль юридических лиц на каждый процент трудоустроенных инвалидов выше указанной нормы.

---

<sup>31</sup> Информационное сообщение об изменениях в порядке налогообложения на 2009 г. Государственный Налоговый Комитет Узбекистана <http://www.soliq.uz/publish/news/1024.pdf>

Согласно ст. 159 Налогового кодекса Республики Узбекистан, налогооблагаемая прибыль юридических лиц уменьшается на сумму:

1) взносов в экологические, оздоровительные и благотворительные фонды, учреждения культуры, народного образования, здравоохранения, труда и социальной защиты населения, физической культуры и спорта, в органы самоуправления граждан, но не более 1% налогооблагаемой прибыли;

2) направленную на инвестиции, за вычетом начисленной в соответствующем налоговом периоде амортизации, но не более 30% налогооблагаемой прибыли.

Под инвестициями понимаются расходы на:

– капитальное строительство в форме нового строительства, а также реконструкцию, расширение и техническое перевооружение действующих предприятий;

– приобретение зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств и других отдельных объектов (или их частей);

– строительство колледжей, академических лицеев, школ и дошкольных учреждений по решению Кабинета Министров Республики Узбекистан.

При отчуждении в течение 3-х лет после ввода имущества в эксплуатацию сумма налога на прибыль юридических лиц пересчитывается без учета ранее использованной льготы;

3) отчислений от прибыли предприятий, находящихся в собственности религиозных и общественных объединений (кроме профессиональных союзов, политических партий и движений), благотворительных фондов, направляемых на осуществление уставной деятельности этих объединений и фондов.

## ***6.2. Налог на добавленную стоимость***

Согласно Налоговому кодексу Республики Узбекистан объектом налогообложения являются: «оборот» и «облагаемый импорт». Оборотом по реализации товаров (работ, услуг) признается:

1) передача прав собственности на имущество, выполнение работ, оказание услуг, в том числе отгрузка (продажа) товара и иного имущества, вклад в уставный фонд (уставный капитал), бартер, безвозмездная передача имущества (выполнение работ, оказание услуг), в том числе работникам юридического лица для их личных нужд, включая передачу в качестве зарплаты либо в счет уплаты дивидендов, и ряд других операций;

2) передача имущества, выполнение работ, оказание услуг одним структурным подразделением другому структурному подразделению одного юридического лица, в случае, если структурные подразделения являются самостоятельными налогоплательщиками;

3) передача имущества в финансовую аренду (включая лизинг);

4) отгрузка товара на условиях рассрочки платежа;

5) предоставление имущества в оперативную аренду;

6) передача права на объекты интеллектуальной собственности или предоставление права их использования.

С 2009 г. реализацией для целей налогообложения товаров (работ, услуг) признается передача товаров, выполнение работ, оказание услуг для собственных нужд налогоплательщика.

Датой совершения оборота по реализации товаров является день отгрузки (передачи) товаров. Если отгрузка товаров не осуществляется, датой совершения оборота по реализации является день передачи права собственности на товар получателю.

В ст. 208 Налогового кодекса утвержден закрытый перечень операций, освобожденных от налогообложения. Освобождается от налога на добавленную стоимость оборот по реализации:

1) услуг (действий), оказываемых государственными органами, органами самоуправления граждан и иными уполномоченными организациями, за которые взимаются государственная пошлина и сборы;

2) услуг по содержанию детей в дошкольных образовательных учреждениях;

3) услуг по уходу за больными и престарелыми;

4) ритуальных услуг похоронных бюро и кладбищ, предметов религиозной принадлежности, услуг по проведению обрядов и церемоний религиозными организациями и объединениями;

5) протезно-ортопедических изделий, инвентаря для инвалидов, в том числе реализуемых производителями этих изделий и инвентаря, а также услуг, оказываемых инвалидам по ортопедическому протезированию, ремонту и обслуживанию протезно-ортопедических изделий и инвентаря для инвалидов;

6) продукции лечебно-производственных мастерских при лечебных учреждениях, реализуемой данными учреждениями;

7) научно-исследовательских и инновационных работ, выполняемых за счет средств бюджета. Основанием для получения данной льготы является заключение соответствующего финансового органа о выделении средств из бюджета;

8) услуг городского пассажирского транспорта (кроме такси, в том числе маршрутного), а также услуг по перевозке пассажиров в пригородном сообщении железнодорожным транспортом и автомобильным транспортом общего пользования (кроме такси, в том числе маршрутного);

9) услуг по обучению в части платы за обучение в высших, средних, средних специальных, профессиональных учебных заведениях, а также в организациях, осуществляющих повышение квалификации и переподготовку кадров;

10) медицинских (ветеринарных) услуг, за исключением косметологических, а также лекарственных средств и изделий медицинского (ветеринарного) назначения;

11) санаторно-курортных, оздоровительных, туристско-экскурсионных услуг и услуг детских лагерей отдыха, а также услуг учреждений физической культуры и спорта, оформленных соответствующими документами;

12) имущества, реализуемого в порядке приватизации государственной собственности;

13) гидрометеорологических и аэрологических работ;

14) геологических и топографических работ;

15) печатной продукции, а также редакционных, полиграфических и издательских работ (услуг), связанных с производством и реализацией печатной продукции;

16) оптом книжной продукции, школьных учебных принадлежностей и наглядных пособий, лекарственных средств и изделий медицинского назначения и ряд других операций.

Услуги, оказываемые населению по водоснабжению, канализации, теплоснабжению, газоснабжению, включая приобретаемые товариществами частных собственников жилья от лица населения, облагаются налогом на добавленную стоимость по нулевой ставке.

Ставки по НДС утверждены Постановлением Президента Республики Узбекистан от 29 декабря 2008 г. № ПП-1024 «О прогнозе основных макроэкономических показателей и параметрах Государственного бюджета Республики Узбекистан на 2009 год»<sup>32</sup>.

Ставка НДС сохранена в размере 20%. При исчислении налога на добавленную стоимость хлопкоочистительными заводами ТАО «Хлопкопром» при реализации на экспорт хлопкового волокна и линта по нарядам ТАО «Хлопкопром» и счет-фактурам, выписанным на основании этого наряда, применяется нулевая ставка налога на добавленную стоимость.

Согласно внесенным дополнениям в п. 8 Постановления Президента Республики Узбекистан от 21 февраля 2008 г. № ПП-800 «О создании предприятия с иностранными инвестициями "Дженерал Моторс Узбекистан"», услуги официальных дилеров ЗАО «Дженерал Моторс Узбекистан» по ремонту и сервисному обслуживанию автомобилей, включая стоимость запасных частей, узлов, агрегатов и материалов, устанавливаемых при оказании этих услуг, а также реализация запасных частей, узлов, агрегатов и материалов через их торговую сеть осуществляются без налога на добавленную стоимость.

Согласно п. 4 Постановления Кабинета Министров от 25 мая 2006 г. № 695 «О дополнительных мерах по совершенствованию системы учета зерна и продуктов его переработки, усилению контроля за их сохранностью» для организаций, входящих в состав системы Государственной акционерной компании «Уздонмахсулот», осуществляющих реализацию зерна, побочных продуктов и отходов после первичной обработки зерна государственного ресурса на промышленную переработку, размер облагаемого НДС оборота определяется исходя из суммы наценки. Обороты по реализации зерна сторонним организациям, в том числе на производство спирта, облагаются налогом на добавленную стоимость в общеустановленном порядке.

Налоговым периодом является календарный год.

Отчетным периодом является:

- 1) для микрофирм и малых предприятий, уплачивающих налог на добавленную стоимость, – квартал;
- 2) для налогоплательщиков, не относящихся к микрофирмам и малым предприятиям, – месяц.

Расчет (декларация) налога на добавленную стоимость представляется нарастающим итогом в органы государственной налоговой службы по месту налогового учета:

- 1) микрофирмами и малыми предприятиями, являющимися налогоплательщиками налога на добавленную стоимость, – ежеквартально не позднее 25 числа месяца, следующего за отчетным периодом, а по итогам года – в срок представления годовой финансовой отчетности;
- 2) налогоплательщиками, не относящимися к микрофирмам и малым предприятиям, – ежемесячно не позднее 25 числа месяца, следующего за отчетным, а по итогам года – в срок представления годовой финансовой отчетности.

Уплата налога на добавленную стоимость в бюджет производится не позднее дня, установленного для сдачи расчета (декларации) налога на добавленную стоимость.

### ***6.3. Налог на доходы физических лиц***

Объектом налогообложения являются доходы физических лиц:

---

<sup>32</sup> Информационное сообщение об изменениях в порядке налогообложения на 2009 г. Государственный Налоговый Комитет Узбекистана <http://www.soliq.uz/publish/news/1024.pdf>

- резидентов Республики Узбекистан, полученные из источников в Республике Узбекистан и за ее пределами;
- нерезидентов Республики Узбекистан, полученные из источников в Республике Узбекистан.

Налогооблагаемая база определяется исходя из совокупного дохода за вычетом доходов, освобождаемых от налогообложения.

В совокупный доход физических лиц включаются:

- 1) доходы в виде оплаты труда;
- 2) имущественные доходы;
- 3) доходы в виде материальной выгоды;
- 4) прочие доходы.

К прочим доходам с 2009 г. отнесены пенсии, а также материальная помощь, оказываемая в виде выплат членам семьи умершего работника или работнику в связи со смертью члена его семьи вследствие чрезвычайных обстоятельств, которые носят целевой характер и обусловлены произошедшими с работниками событиями, случаями и мероприятиями личного характера и не связаны с результатами выполняемой работы.

Согласно ст. 171 Налогового кодекса Узбекистана, в перечень выплат, производимых организациями в пользу физических лиц, не признаваемых доходами, входят:

1) расходы по обеспечению работников молоком и другим лечебно-профилактическим питанием, средствами индивидуальной защиты и гигиены в соответствии с нормами, установленными законодательством;

2) выплаты, производимые профсоюзным комитетом, в том числе материальная помощь членам профсоюза за счет членских взносов, за исключением вознаграждения и иных выплат за выполнение трудовых обязанностей работникам профсоюзного комитета;

3) расходы на содержание служебного транспорта, связанные с перевозкой работников к месту работы и обратно;

4) расходы на проведение ритуальных обрядов и церемоний, праздничных торжеств, представительские расходы, а также другие расходы юридического лица, связанные с обеспечением условий труда и отдыха работников и не являющиеся доходом конкретных физических лиц;

5) оплата расходов или их возмещение по проезду, провозу имущества, найму помещения (подъемные) при переводе либо переезде работника на работу в другую местность;

6) фактически произведенные выплаты на проезд к месту командировки и обратно, включая оплату бронирования, на основании подтверждающих документов, в случае отсутствия проездных документов – в размере стоимости проезда железнодорожным транспортом (междугородным автобусом, если железнодорожное сообщение отсутствует), но не более 30% стоимости авиабилета;

7) фактически произведенные выплаты по найму жилого помещения. При отсутствии подтверждающих документов на проживание – в пределах норм, установленных законодательством;

8) выплаты по возмещению вреда, связанного с трудовым увечьем или иным повреждением здоровья, в размере:

- ежемесячной выплаты в процентах к среднему месячному заработку, получаемому потерпевшим до трудового увечья, соответствующей степени утраты им профессиональной трудоспособности (в случае трудового увечья несовершеннолетнего вред возмещается исходя из размера его заработка

(дохода), но не ниже 5-кратного минимального размера заработной платы, установленного законодательством);

– 2-кратной минимальной заработной платы в месяц на дополнительные расходы потерпевшим, нуждающимся в специальном медицинском уходе;

– 50% минимальной заработной платы ежемесячно в виде дополнительных расходов на бытовой уход за потерпевшим;

– годового среднего заработка пострадавшего в виде единовременного пособия, выплачиваемого работодателем в связи с причинением вреда здоровью работника;

9) выплаты в связи со смертью кормильца в размере:

– доли среднемесячного заработка умершего, приходящейся нетрудоспособным лицам, состоявшим на иждивении умершего кормильца и имеющим право на возмещение вреда в связи с его смертью;

– 6 среднегодовых заработков умершего в виде единовременного пособия лицам, имеющим право на возмещение вреда в связи со смертью кормильца;

– средства, полученные членами молодых семей от юридического лица – работодателя на приобретение жилья. При продаже жилья в течение 5 лет с даты приобретения (государственной регистрации прав на имущество) доходы, указанные в настоящем пункте, подлежат налогообложению в установленном порядке.

Следует отметить, что расходы на работников, указанные в пунктах 6 и 7 облагаются налогом на прибыль организаций.

С 2009 г. к таким доходам отнесены расходы организации на повышение квалификации и переподготовку работников.

Так же подлежат налогообложению следующие виды доходов физических лиц:

1) суммы материальной помощи:

– в связи со стихийным бедствием, другими чрезвычайными обстоятельствами – полностью;

– членам семьи умершего работника или работнику в связи со смертью члена его семьи – до 20-кратного размера минимальной заработной платы;

– в других случаях – до 12-кратного размера минимальной заработной платы;

2) суммы полной или частичной компенсации юридическими лицами стоимости путевок, за исключением туристических:

– инвалидам, включая не работающих на данном предприятии, в санаторно-курортные и оздоровительные учреждения, находящиеся на территории Республики Узбекистан;

– для детей своих работников до 16 лет (учащихся – до 18 лет) в детские и другие оздоровительные лагеря, а также в санаторно-курортные и оздоровительные учреждения, специально предназначенные для отдыха родителей с детьми, находящиеся на территории Республики Узбекистан;

3) суммы, уплаченные работодателем за амбулаторное и (или) стационарное медицинское обслуживание своих работников и их детей, а также расходы юридического лица на лечение и медицинское обслуживание, приобретение технических средств профилактики инвалидности и реабилитации инвалидов;

4) суммы заработной платы и другие суммы в иностранной валюте, полученные гражданами Республики Узбекистан от бюджетных организаций в связи с направлением их на работу за пределы Республики Узбекистан, в пределах сумм, установленных законодательством;



5) единовременное государственное денежное вознаграждение или стоимость равноценных памятных подарков, полученных физическими лицами, удостоенными государственных наград и государственных премий Республики Узбекистан;

6) единовременное денежное вознаграждение, полученное спортсменами за призовые места на международных спортивных соревнованиях;

7) государственные пенсии и надбавки к государственным пенсиям и ряд других доходов.

С 2009 г. отменены льготы по следующим доходам по налогу на доходы физических лиц:

1) надбавки к государственным пенсиям инвалидам, участникам ВОВ и некоторым другим категориям физических лиц;

2) проценты и выигрыши по вкладам в коммерческих банках и по государственным казначейским обязательствам.

В Налоговом кодексе закреплены два перечня – полностью и частично освобождаемых от налогообложения физических лиц.

В первый перечень входят:

1) дипломатические работники;

2) военнослужащие и сотрудники некоторых правоохранительных органов.

Во второй перечень входят освобождаемые от налогообложения частично – в размере 4-кратной минимальной заработной платы за каждый месяц, в котором получены эти доходы: Герои СССР, Герои труда, награжденные орденом Славы трех степеней, инвалиды войны, участники войны 1941–1945 гг., других боевых операций по защите бывшего СССР, инвалиды, чернобыльцы и ряд других лиц.

На 2009 г. утверждены следующие ставки налога на доходы физических лиц<sup>33</sup>:

Размер совокупного дохода	Сумма налога
До 6-кратного размера МЗП <sup>34</sup> (около 92,5 евро)	12% от суммы дохода
От 6-кратного (+1 сум) до 10-кратного размера МЗП (около 154 евро)	12% от 6-кратного размера МЗП + 17% с суммы, превышающей 5-кратный размер МЗП
От 10-кратного МЗП(+1 сум) размера МЗП и выше	12% от 10-кратного размера МЗП + 22% с суммы, превышающей 10-кратный размер МЗП

Ставки налога на доходы физических лиц в верхней и средней шедулах снижены на 1%, в нижней шедуле ставка снижена на 3%.

Сохраняется действующий порядок перечисления обязательных ежемесячных взносов, направляемых на индивидуальные накопительные пенсионные счета граждан за счет уменьшения суммы налога на доходы физических лиц.

С 13 до 12% была снижена плоская ставка налога по следующим видам доходов физических лиц:

<sup>33</sup> Информационное сообщение об изменениях в порядке налогообложения на 2009 г. Государственный Налоговый Комитет Узбекистана <http://www.soliq.uz/publish/news/1024.pdf>

<sup>34</sup> Указом Президента Республики Узбекистан от 22 октября 2008 г. № VII-4042 «О повышении размеров заработной платы, пенсий, стипендий и социальных пособий» с 16 ноября 2008 г. на территории Республики Узбекистан минимальный размер заработной платы установлен в сумме 28 040 сум в месяц (около 15 евро).

– доходы, полученные в виде дополнительных выплат по установленным Кабинетом Министров Республики Узбекистан коэффициентам за работу в высокогорных, пустынных и безводных районах. При этом предельная сумма для начисления коэффициентов к заработной плате работников юридических лиц за работу в пустынной и безводной местности, высокогорьях и в районах с неблагоприятными природно-климатическими условиями определяется в размере 4-кратной минимальной заработной платы, установленной на момент начисления;

– доходы физических лиц, направленных предприятиями, учреждениями, организациями на временные сельскохозяйственные работы, полученные за выполнение этих работ.

Уровень изъятия доходов женщин, занятых на работах с особо вредными и особо тяжелыми условиями труда, не должен превышать 20%. Перечень работ с особо вредными и особо тяжелыми условиями труда определяется законодательством;

– доходы от предоставления транспортных услуг при международных перевозках (доходы от фрахта) – 6%;

– вознаграждение за передачу имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности, доходы по аренде и другие доходы, полученные по договорам гражданско-правового характера, связанные с выполнением работ, оказанием услуг, – 20%.

Налогообложение у источника выплаты осуществляется независимо от того, произведен платеж внутри или за пределами Республики Узбекистан.