

Обзор налогообложения в странах Таможенного Союза ЕврАзЭС

I. БЕЛОРУССИЯ	3
1. Налог на прибыль	3
1.1. Общая характеристика	3
1.2. Субъекты налогообложения. Правила определения резидентства	3
1.3. Налоговая база	4
1.3.1. <i>Общая характеристика</i>	4
1.3.2. <i>Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы</i>	5
1.3.3. <i>Вычеты</i>	7
1.3.4. <i>Амортизация</i>	15
1.4. Убытки	17
1.5. Ставки	17
1.6. Льготы	18
1.6.1. <i>Ускоренная амортизация</i>	18
1.6.2. <i>Специальные экономические зоны</i>	19
1.7. Администрирование	19
1.7.1. <i>Налоговый период</i>	19
1.7.2. <i>Налоговая декларация</i>	19
1.7.3. <i>Порядок уплаты налога</i>	19
1.7.4. <i>Получение статуса «лучшего плательщика»</i>	20
2. Налог на добавленную стоимость	20
2.1. Общая характеристика	20
2.2. Субъекты налогообложения	20
2.3. Налоговая база	21
2.3.1. <i>Объект налогообложения</i>	21
2.3.2. <i>Необлагаемые операции</i>	22
2.4. Ставки	24
2.4.1. <i>Реализация, облагаемая по нулевой ставке</i>	25
2.5. Администрирование	26
2.5.1. <i>Налоговый период</i>	26
2.5.2. <i>Налоговая отчетность</i>	26
2.5.3. <i>Порядок уплаты</i>	26
2.5.4. <i>Порядок возмещения (возврата) НДС</i>	27
3. Подоходный налог с физических лиц	29
3.1. Плательщики. Правила определения резидентства	29
3.2. Налоговая база	29
3.2.1. <i>Налогооблагаемый доход</i>	29
3.2.2. <i>Доходы, освобождаемые от налогообложения</i>	32
3.3. Вычеты	39
3.3.1. <i>Стандартные</i>	39
3.3.2. <i>Социальные</i>	41
3.3.3. <i>Имущественные</i>	42
3.3.4. <i>Профессиональные</i>	42
3.4. Ставки	42

II. КАЗАХСТАН	44
1. Корпоративный подоходный налог (Налог на прибыль организаций)	44
1.1. Общая характеристика	44
1.2. Субъекты налогообложения. Правила определения резидентства	44
1.3. Налоговая база	44
1.3.1. <i>Общая характеристика</i>	44
1.3.2. <i>Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы</i>	47
1.3.3. <i>Вычеты</i>	49
1.3.4. <i>Амортизация</i>	57
1.4. Убытки	60
1.5. Ставки	60
1.6. Льготы	60
1.6.1. <i>Инвестиционные налоговые преференции</i>	60
1.6.2. <i>Льготы в социальной сфере</i>	61
1.6.3. <i>Льготы по НИОКР</i>	63
1.7. Администрирование	63
1.7.1. <i>Налоговый период</i>	63
1.7.2. <i>Налоговая декларация</i>	63
1.7.3. <i>Порядок уплаты налога</i>	64
2. Налог на добавленную стоимость	65
2.1. Общая характеристика	65
2.2. Субъекты налогообложения	65
2.3. Налоговая база	66
2.3.1. <i>Объект налогообложения</i>	66
2.3.2. <i>Необлагаемые операции</i>	67
2.4. Ставки	69
2.4.1. <i>Реализация, облагаемая по нулевой ставке</i>	69
2.5. Администрирование	70
2.5.1. <i>Налоговый период</i>	70
2.5.2. <i>Налоговая отчетность</i>	71
2.5.3. <i>Порядок уплаты</i>	71
2.5.4. <i>Порядок возмещения (возврата) НДС</i>	71
3. Походный налог с физических лиц	74
3.1. Плательщики. Правила определения резидентства	74
3.2. Налоговая база	75
3.2.1. <i>Общая характеристика</i>	75
3.2.2. <i>доходы, освобождаемые от налогообложения</i>	76
3.3. Вычеты	78
3.4. Ставки	79

I. БЕЛОРУССИЯ

Налоговая система Белоруссии регулируется Налоговым кодексом Республики Беларусь 29 декабря 2009 г. № 71-3 (далее – НК РБ).

На данный момент процесс кардинальных изменений белорусского налогового законодательства, инициированный в 2009 г. в связи с реализацией налоговой реформы, практически завершен, поэтому текущие изменения в налоговой системе скорее направлены на ее развитие и усовершенствование.

С 1 января 2013 г. вступили в силу изменения и дополнения в НК РБ, направленные на совершенствование национальной налоговой системы и ее сближение с международными стандартами финансовой отчетности. При этом наиболее существенные изменения произошли в регулировании НДС, налога на прибыль и специального режима налогообложения малого предпринимательства.

1. Налог на прибыль

1.1. Общая характеристика

Налог на прибыль в Белоруссии взимается в соответствии с Главой 14 НК РБ 29 декабря 2009 г. № 71-3.

Следует отметить, что с начала 2013 г. по налогу на прибыль основным нововведением является переход на единый порядок определения налоговой базы по методу отгрузки товаров (работ, услуг).

1.2. Субъекты налогообложения. Правила определения резидентства

Плательщиками налога на прибыль признаются организации. При этом согласно ст. 13 Главы I Общей части НК РБ под организациями понимаются:

- 1) юридические лица Республики Беларусь;
- 2) иностранные и международные организации, в том числе не являющиеся юридическими лицами;
- 3) простые товарищества (участники договора о совместной деятельности, кроме участников договора консорциального кредитования);
- 4) хозяйственные группы.

В ст. 15 НК РБ в налоговых целях сформулированы общие для всех видов налогов правила определения местонахождения плательщика-организации, которые можно отнести к одному из элементов правил определения «резидентства» компаний.

По общему правилу, местонахождением организации (за исключением простого товарищества) признается место ее государственной регистрации.

Местонахождением простого товарищества признается местонахождение (место жительства) того его участника, на которого в соответствии с договором о совместной деятельности между участниками возложено ведение дел этого товарищества либо который получает выручку по деятельности этого товарищества до ее распределения.

При отсутствии (видимо, следует понимать при фактическом отсутствии организации в месте регистрации) или ее бездействии на месте государственной регистрации местонахождением организации признается местонахождение ее высшего органа управления (место, где осуществляются его полномочия в соответствии с учредительными документами).

При отсутствии (бездействии) высшего органа управления местонахождением организации признается место, где осуществляются полномочия ее постоянно действующего исполнительного органа управления (администрации, дирекции, правления, централизованной бухгалтерии или иного подобного органа, осуществляющего оперативное финансовое управление этой организацией).

При отсутствии (бездействии) исполнительного органа управления местонахождением организации признается место, где принимаются решения по вопросам создания, ликвидации и реорганизации этой организации, изменения состава ее учредителей (участников), увеличения или уменьшения размеров уставного фонда, приобретения или отчуждения ее имущества и другим существенным вопросам управления организацией, либо место, в котором находятся основные бухгалтерские документы организации, либо место жительства ее руководителя, учредителя или участника.

1.3. Налоговая база

1.3.1. Общая характеристика

Белорусские организации, являясь резидентами, обязаны уплачивать прибыль с доходов, полученных как внутри страны, так и за ее пределами.

Объектом налогообложения налогом на прибыль признаются валовая прибыль, а также дивиденды и приравненные к ним доходы. Валовой прибылью признается:

- для белорусских организаций – сумма прибыли от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав и внереализационных доходов, уменьшенных на сумму внереализационных расходов;
- для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство, – сумма прибыли иностранной организации, полученная через постоянное представительство на территории Республики Беларусь от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав и внереализационных доходов, уменьшенных на сумму внереализационных расходов.

Таким образом, термин «валовая прибыль» в налоговом законодательстве Белоруссии в российском налоговом законодательстве соответствует термину «доход от реализации».

Также следует обратить внимание, что ст. 35 НК РБ признает дивидендами любой доход, начисленный *унитарным предприятием* собственнику его имущества, иной организацией (кроме простого товарищества) участнику (акционеру) по принадлежащим данному участнику (акционеру) долям (паям, акциям) в порядке распределения прибыли, остающейся после налогообложения. К дивидендам также приравниваются доходы, получаемые по соглашениям (долговым обязательствам), предусматривающим участие в прибылях.

Таким образом, исходя из сформулированного выше определения объекта налога на прибыль, проценты формально не относятся к последнему, так как в ст. 35 НК РБ никакой увязки процентов с дивидендами нет. В ч. 3 ст. 35 НК РБ просто дается определение процентов: под ними признается любой доход, начисленный по облигациям любого вида, векселям, депозитным и сберегательным сертификатам, денежным вкладам, депозитам и иным аналогичным долговым обязательствам (за исключением предусматривающих участие в прибылях), независимо от способа его оформления.

Следует отметить, что не признаются дивидендами:

- 1) выплаты участнику (акционеру) организации в денежной или натуральной форме и размере, не превышающем его взноса (вклада) в уставный фонд этой организации (фактически произведенных (оплаченных) участником (акцио-

нером) расходов на приобретение доли (части доли) в уставном фонде (пая, акций) организации), при ее ликвидации либо при выходе (исключении) участника (акционера) из состава участников (акционеров) организации, при приобретении организацией принадлежащей ее участнику доли (части доли) в уставном фонде этой организации или акций (части акций) этой организации у ее акционера;

- 2) выплаты участникам (акционерам) организации в виде долей (паев, акций) этой же организации, а также в виде увеличения номинальной стоимости акций (паев), произведенного за счет собственных источников организации, если такие выплаты не изменяют процентную долю участия в уставном фонде организации ни одного из участников (акционеров) либо изменяют ее менее чем на 0,01%.

Правила учета расходов и доходов в налоговой базе имеет свою специфику. Согласно ст. 62 НК РБ налоговым учетом признается осуществление плательщиками (иными обязанными лицами) учета объектов налогообложения и определения налоговой базы по налогам, сборам (пошлинам) путем расчетных корректировок к данным бухгалтерского учета, если иное не установлено налоговым законодательством. Ни в НК РБ, ни в иных нормативных правовых актах не содержится требований о том, что организации должны составлять две учетные политики: одну – для целей бухгалтерского учета, другую – для целей налогового учета. При этом в Главе 14 Особенной части НК РБ отсутствует перечень расходов, связанных с производством и реализацией, учитываемых в налоговой базе. Таким образом, исчисление налоговой базы по налогу на прибыль во многом основывается на правилах бухгалтерского учета.

В зависимости от учетной политики организации выручка от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав отражается по оплате отгруженных товаров, выполненных работ, оказанных услуг, переданных имущественных прав либо по отгрузке товаров, выполнению работ, оказанию услуг, передаче имущественных прав (за исключением банков) (п.4 ст.127 НК).

Дата отгрузки товаров определяется в соответствии с учетной политикой организации, но не может быть позже:

- даты их отпуска покупателю (получателю или организации (индивидуальному предпринимателю), осуществляющей перевозку (экспедирование) товара, или организации связи), если продавец не осуществляет доставку (транспортировку) товаров либо не производит затрат по доставке (транспортировке);
- в иных случаях – наиболее ранней из следующих дат: даты передачи покупателю (получателю) либо даты передачи организации (индивидуальному предпринимателю), осуществляющей перевозку (экспедирование) товаров, оплату услуг которой производит покупатель.

1.3.2. Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы

От налогообложения налогом на прибыль освобождается:

- 1) прибыль организаций (в размере не более 10% валовой прибыли), переданная зарегистрированным на территории Республики Беларусь бюджетным организациям здравоохранения, образования, социального обеспечения, культуры, физкультуры и спорта, религиозным организациям, а также общественным объединениям «Белорусское общество инвалидов», «Белорусское общество глухих», «Белорусское товарищество инвалидов по зрению», «Республиканская ассоциация инвалидов-колясочников», «Белорусская ассоциация помощи детям-инвалидам и молодым инвалидам», Белорусскому общественно-

му объединению ветеранов, Белорусскому общественному объединению стомированных, унитарным предприятиям, собственниками имущества которых являются эти объединения, или использованная на оплату счетов за приобретенные и переданные указанным организациям товары (работы, услуги), имущественные права;

- 2) прибыль организаций от изготовления протезно-ортопедических изделий (в том числе стоматологических протезов), средств реабилитации и обслуживания инвалидов;
- 3) прибыль организаций уголовно-исполнительной системы и лечебно-трудовых профилакториев;
- 4) прибыль организаций, использующих труд инвалидов, если численность инвалидов в них составляет не менее 50% от списочной численности работников в среднем за налоговый период, кроме прибыли, полученной от торговой, торгово-закупочной и посреднической деятельности, с учетом средней численности работающих по совместительству с местом основной работы у других нанимателей, а также средней численности лиц, выполнявших работу по гражданско-правовым договорам (в том числе договорам подряда)¹;
- 5) прибыль организаций от реализации производимой ими продукции растениеводства (за исключением цветоводства, выращивания декоративных растений), пчеловодства, животноводства и рыбоводства;
- 6) прибыль организаций, полученная от производства продуктов детского питания;
- 7) прибыль, полученная страховыми организациями в результате инвестирования средств страховых резервов по договорам добровольного страхования, относящегося к страхованию жизни, направляемая на увеличение накоплений на лицевых счетах застрахованных лиц;
- 8) прибыль организаций от оказываемых гостиницами услуг, от оказываемых физкультурно-оздоровительными, туристическими, туристско-гостиничными и горнолыжными комплексами, домами охотников и (или) рыболовов, мотелями, кемпингами услуг по размещению туристов – в течение трех лет с начала осуществления этой деятельности на туристических объектах по перечню таких объектов, утвержденному Президентом Республики Беларусь.
- 9) прибыль, полученная от реализации товаров (работ, услуг) на объектах придорожного сервиса – в течение пяти лет с даты ввода в эксплуатацию таких объектов;
- 10) прибыль от реализации произведенных легковых автомобилей и автокомпонентов собственного производства – в течение трех лет с 1-го числа месяца, следующего за месяцем вступления в силу соглашения об условиях производства легковых автомобилей, заключенного в установленном порядке с Министерством промышленности Республики Беларусь. Такое освобождение от налога на прибыль применяется при наличии на последний день налогового периода соответствующего сертификата продукции собственного производства, выданного в установленном порядке, и прекращается со дня прекращения действия указанного соглашения;
- 11) прибыль организаций, полученная от реализации товаров собственного производства, которые являются инновационными или высокотехнологичными в

¹ Списочная численность работников в среднем за налоговый период определяется без учета работников, находящихся в отпусках по беременности и родам, в связи с усыновлением (удочерением) ребенка в возрасте до трех месяцев, по уходу за ребенком до достижения им возраста трех лет.

соответствии с перечнями, определенными Советом Министров Республики Беларусь;

- 12) прибыль организаций культуры, полученная от осуществления культурной деятельности и направленная на приобретение и ремонт основных средств, приобретение имущественных прав на объекты авторского права и смежных прав, необходимых для осуществления культурной деятельности.

1.3.3. Вычеты

1.3.3.1. Расходы, связанные с производством и реализацией

1 января 2010 г. среди множества прочих нововведений в белорусском налоговом законодательстве произошло одно, казалось бы, революционное событие. Глава 14 Особенной части НК РБ в отличие от Закона Республики Беларусь от 22 декабря 1991 г. № 1330-ХІІ «О налогах на доходы и прибыль» вступила в силу без какого-либо перечня расходов, связанных с производством и реализацией товаров (работ, услуг), имущественных прав, учитываемых при исчислении базы по налогу на прибыль. В ст. 129 и 131 НК РБ были лишь определены перечни внереализационных расходов и затрат, не учитываемых при налогообложении прибыли. Также к тому времени была отменена система нормативных правовых актов, которые в совокупности утверждали состав и порядок учета в налоговой базе расходов по налогу на прибыль. Напомним, что ранее состав расходов, учитываемых в базе по налогу на прибыль, определялся ст. 3 Закона Республики Беларусь от 22 декабря 1991 г. № 1330-ХІІ «О налогах на доходы и прибыль», а также рядом принятых в соответствии с этой статьей указов Президента Республики Беларусь и правительственных актов. Указ Президента Республики Беларусь от 5 февраля 1997 г. № 132 наделял полномочием Совет министров (Правительство) Республики Беларусь определять состав затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг). В исполнение этого указа Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 23 июля 2001 г. № 1081 «О составе затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг)» право формировать основные положения по составу затрат было передано Министерству экономики, Министерству финансов и Министерству труда Республики Беларусь. Особенности состава затрат в отдельных отраслях экономики, не предусмотренные указанными выше «основными положениями», должны были разрабатываться и утверждаться отраслевыми ведомствами по согласованию с упомянутыми выше министерствами. Вместе с тем отметим, что еще с 1998 г. действовали «Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг)», утвержденные Министерством экономики Республики Беларусь от 26 января 1998 г. № 19-12/397, Министерством статистики и анализа Республики Беларусь от 30 января 1998 г. № 01-21/8, Министерством финансов Республики Беларусь от 30 января 1998 г. № 3 и Министерством труда Республики Беларусь от 30 января 1998 г. № 03-02-07/300, которые были призваны обеспечить единообразное определение состава затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) на предприятиях, объединениях, организациях и учреждениях республики независимо от вида их деятельности, форм собственности и ведомственной подчиненности.

В 2008 г. «Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг)» (1998 г.) сменили «Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг)», утвержденные Постановлением Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь от 30 октября 2008 г. № 210/161/151 (далее – Постановление № 210/161/151). Также были утверждены акты, устанавливающие отраслевые особенности состава затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг).

Таким образом, группировка учитываемых в налоговой базе по налогу на прибыль расходов, связанных с производством и реализацией, определялась как на законодательном, так и на ведомственном, более «глубоком» уровне.

23 сентября 2010 г., уже после вступления в силу Особенной части НК РБ с 1 января 2010 г., был издан Указ Президента Республики Беларусь № 484 «О признании утратившим силу Указа Президента РБ от 5 февраля 1997 г. № 132» (далее – Указ Президента Республики Беларусь № 484). Тем самым было отменено право белорусского правительства определять состав затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг). С отменой Указа Президента Республики Беларусь № 484 фактически утратило силу Постановление № 210/161/151. Также были признаны утратившими силу отраслевые особенности состава затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг). Предполагалось, что вместо них будут разработаны и утверждены отраслевые рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости товаров (работ, услуг).

Таким образом, на первый взгляд, налогоплательщик получил право включать в налоговую базу любые расходы, связанные с производством и реализацией, если они не перечислены в ст. 131 НК РБ. Вместе с тем анализ ст. 130 НК РБ показывает, что не все так однозначно.

В соответствии с п. 1 ст. 130 НК РБ расходы («затраты»), связанные с производством и реализацией товаров (работ, услуг), имущественных прав и учитываемые в налоговой базе, представляют собой стоимостную оценку использованных в процессе производства и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных средств, нематериальных активов, трудовых ресурсов и иных расходов на их производство и реализацию, отражаемых в бухгалтерском учете.

Исходя из такой формулировки для признания указанных расходов необходимо:

- 1) наличие их связи (использование) с процессом производством и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав;
- 2) их учет в соответствии правилами бухгалтерского учета.

Таким образом, номенклатура, учитываемых в налоговой базе по налогу на прибыль расходов, по-прежнему оказалась «рассеяна» в правилах бухгалтерского учета. Из прежней системы нормативных положений, определяющих состав расходов, были исключены те части, которые ранее были закреплены в утративших силу Законе Республики Беларусь «О налоге на прибыль» и в «Основных положениях по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг)», утвержденном Постановлением № 210/161/151. При этом перечень статей затрат может быть установлен организацией самостоятельно. Вместе с тем наличие факта связи (использования) с процессом производства и реализации товаров множества видов расходов не всегда может быть очевидно. Такими могут быть всякого рода представительские расходы, расходы на дорогостоящую технику и т.д.

1.3.3.2. Внереализационные расходы

Состав и порядок учета внереализационных расходов устанавливается ст. 129 НК РБ.

Внереализационными расходами признаются расходы, потери, убытки, произведенные плательщиком для осуществления своей деятельности и непосредственно не связанные с производством и реализацией товаров (работ, услуг), имущественных прав.

Внереализационные расходы определяются на основании документов бухгалтерского учета (при необходимости, посредством проведения расчетных корректировок к данным бухгалтерского учета в рамках ведения налогового учета).

По общему правилу дата отражения внереализационных расходов определяется плательщиком (за исключением банков) в соответствии с его учетной политикой, но не может быть ранее даты, когда они были фактически понесены.

В состав внереализационных расходов включаются:

- 1) суммы неустоек (штрафов, пеней), суммы, уплаченные в результате применения иных мер ответственности, в том числе в результате возмещения убытков, за нарушение договорных обязательств;
- 2) расходы, связанные с рассмотрением дел в судах (судебные расходы);
- 3) расходы на проведение собраний участников (акционеров) организации, в частности расходы, связанные с арендой помещений, подготовкой и рассылкой необходимых для проведения собраний документов, иные расходы, непосредственно связанные с проведением таких собраний;
- 4) суммы налогов, сборов и других обязательных отчислений, удержанных и (или) уплаченных в бюджет или внебюджетные фонды иностранных государств в соответствии с законодательством этих государств (за исключением налогов и сборов, в отношении которых предусмотрено устранение двойного налогообложения в соответствии с законодательством и (или) международными договорами Республики Беларусь), при наличии справки, заверенной налоговым органом (иной компетентной службой государства, в функции которой входит взимание налогов), или иных документов, подтверждающих уплату (удержание) налогов, сборов и других обязательных отчислений в иностранном государстве. Такие суммы налогов, сборов и других обязательных платежей отражаются на дату их уплаты (перечисления) в иностранном государстве;
- 5) не принятые к вычету суммы налога на добавленную стоимость при списании кредиторской задолженности в состав внереализационных доходов у плательщиков, определявших до 1 января 2013 г. выручку от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав по мере оплаты отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), имущественных прав. Такие расходы отражаются на дату включения в состав внереализационных доходов сумм кредиторской задолженности;
- 6) суммы НДС, исчисленные при отсутствии документов, обосновывающих:
 - применение ставки налога на добавленную стоимость в размере ноль (0) процентов по истечении ста восьмидесяти календарных дней с даты:
 - отгрузки товаров (включая произведенные из давальческого сырья и материалов) в государства – члены Таможенного союза. Такие расходы отражаются на сто восемьдесят первый день с указанной даты;
 - оформления декларации на товары с отметками таможенного органа о выпуске товаров в соответствии с заявленной таможенной процедурой (для плательщиков, осуществляющих декларирование таможенным органам товаров в виде электронного документа, – с даты внесения в информационную систему таможенных органов сведений о выпуске товаров в соответствии с заявленной таможенной процедурой). Такие расходы отражаются на сто восемьдесят первый день с указанной даты;
 - проведения торгов по реализации пушно-мехового сырья, вывозимого из Республики Беларусь за пределы Российской Фе-

дерации. Такие расходы отражаются на сто восемьдесят первый день с указанной даты;

- освобождение от обложения НДС по истечении ста восьмидесяти календарных дней с даты отгрузки лизингодателю товаров. Такие расходы отражаются на сто восемьдесят первый день с указанной даты;
- 7) суммы акцизов, исчисленные при отсутствии документов, обосновывающих применение освобождения от акцизов по истечении ста восьмидесяти календарных дней с даты:
 - отгрузки подакцизных товаров в государства - члены Таможенного союза. Такие расходы отражаются на сто восемьдесят первый день с указанной даты;
 - оформления декларации на подакцизные товары с отметками таможенного органа о выпуске подакцизных товаров в соответствии с заявленной таможенной процедурой (для плательщиков, осуществляющих декларирование таможенным органам подакцизных товаров в виде электронного документа, - с даты внесения в информационную систему таможенных органов сведений о выпуске подакцизных товаров в соответствии с заявленной таможенной процедурой). Такие расходы отражаются на сто восемьдесят первый день с указанной даты;
 - 8) расходы по содержанию производственных мощностей и объектов, находящихся на консервации, осуществленной в соответствии с законодательством;
 - 9) расходы на содержание мобилизационных мощностей и объектов гражданской обороны, а также расходы на проведение мероприятий гражданской обороны;
 - 10) расходы по аннулированным производственным заказам, а также производствам, не давшим продукции;
 - 11) потери от остановки производства, простоев по внутрипроизводственным и внешним причинам, если виновные в них лица не установлены или суд отказал во взыскании с них. Такие расходы отражаются на дату составления документов, подтверждающих, что виновные лица не были установлены или суд отказал во взыскании с них;
 - 12) убытки от операций с тарой;
 - 13) суммы возмещения убытков, в том числе реального ущерба, не связанных с нарушением договорных обязательств, если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании с них. Такие расходы отражаются на дату составления документов, подтверждающих, что виновные лица не были установлены или суд отказал во взыскании с них;
 - 14) суммы недостач, потерь и порчи активов, в том числе произошедших сверх норм естественной убыли, утвержденных в порядке, установленном законодательством, если их виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании с них. Такие расходы отражаются на дату составления документов, подтверждающих, что виновные лица не были установлены или суд отказал во взыскании с них;
 - 15) не возмещаемые иными лицами расходы на участие в торгах (тендерах) в форме конкурса или аукциона, не приведших к заключению договора, а также в случаях, когда торги (тендеры) признаны несостоявшимися или недействительными. Такие расходы отражаются на дату проведения торгов (тендеров), по результатам которых договоры не были заключены, а также на дату признания торгов несостоявшимися или недействительными;

- 16) расходы на ликвидацию, списание основных средств, нематериальных активов, выводимых из эксплуатации (включая суммы недоначисленной в соответствии с установленным сроком полезного использования амортизации, расходы на демонтаж, разборку, вывоз демонтированного, разобранного имущества), а также расходы на ликвидацию и (или) производимое в порядке, установленном законодательством, списание иного имущества (включая его стоимость), в том числе объектов незавершенного строительства, имущества, монтаж которого не завершен;
- 17) потери и расходы в связи с чрезвычайными обстоятельствами (пожар, авария, стихийное бедствие, дорожно-транспортное происшествие, виновные лица которого не установлены или суд отказал во взыскании с них), включая расходы, связанные с предотвращением или ликвидацией последствий таких чрезвычайных обстоятельств;
- 18) расходы по сдаче в аренду (финансовую аренду (лизинг)) имущества. Такие расходы отражаются на дату отражения соответствующих доходов от сдачи имущества в аренду (финансовую аренду (лизинг));
- 19) отрицательная разница, возникающая между стоимостью имущества, переданного (полученного) в заем, и стоимостью имущества, полученного (переданного) при погашении этого займа. Такие расходы отражаются на дату оприходования (списания) в бухгалтерском учете организации;
- 20) отчисления в резервы по сомнительным долгам по расчетам с другими организациями, а также с отдельными лицами, подлежащие резервированию в соответствии с законодательством;
- 21) восстановление резерва при восстановлении сомнительных долгов;
- 22) убытки от списания дебиторской задолженности, по которой истек:
 - срок исковой давности;
 - срок давности для предъявления исполнительных документов к исполнению в случае возвращения взыскателю исполнительного документа, по которому взыскание не произведено либо произведено частично в связи с отсутствием у должника денежных средств на счетах в банках и иного имущества.

Такие расходы отражаются на дату, следующую за днем истечения срока исковой давности, а также на дату составления документов о невозможности взыскания задолженности в соответствии с законодательством;

- 23) убытки от списания дебиторской задолженности, невозможной (нереальной) для взыскания. Такие расходы отражаются на дату, когда плательщику стало известно об исключении дебитора из Единого государственного регистра юридических лиц и индивидуальных предпринимателей и (или) о факте смерти физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем;
- 24) суммы дебиторской задолженности при ликвидации юридического лица. Такие расходы отражаются на дату составления ликвидационного баланса (акта проверки, в ходе которой были установлены обстоятельства, являющиеся основанием для ликвидации юридического лица по решению регистрирующего органа, – при ликвидации юридического лица по решению регистрирующего органа в порядке, установленном Президентом Республики Беларусь);
- 25) отрицательные курсовые разницы, возникающие при переоценке активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, определяемые в порядке, установленном законодательством;

- 26) отрицательные разницы, возникающие в связи с погашением дебиторской или кредиторской задолженности, в том числе в связи с получением оплаты в сумме меньшей, чем сумма выручки (внереализационных доходов). Такие расходы отражаются на дату погашения дебиторской или кредиторской задолженности;
- 27) расходы организаций в виде разницы между суммой расходов на содержание находящихся на их балансе учреждений образования, домов престарелых и инвалидов, объектов жилищного фонда, здравоохранения, учреждений культуры и спорта и суммой доходов, связанных с эксплуатацией указанных учреждений и объектов, получаемых организациями. Настоящее положение применяется также в отношении расходов на эти цели при долевом участии организаций в содержании указанных учреждений и объектов и не применяется при их использовании исключительно в предпринимательской деятельности;
- 28) суммы премий, бонусов, предоставленных при выполнении покупателем (заказчиком) условий (в том числе объема покупок или заказов), определенных в договоре в качестве обязательных для предоставления таких премий, бонусов. Такие расходы отражаются на дату предоставления премий, бонусов после выполнения условий договора;
- 29) убыток от продажи иностранной валюты в сумме отрицательной разницы, образовавшейся вследствие отклонения курса продажи иностранной валюты от официального курса, установленного Национальным банком Республики Беларусь на дату продажи;
- 30) убыток от обмена одного вида иностранной валюты на другой вид иностранной валюты (конверсия иностранной валюты) в виде отрицательной разницы между суммой, полученной как произведение установленного Национальным банком Республики Беларусь на дату конверсии официального курса приобретенной иностранной валюты и ее количества, и суммой, полученной как произведение установленного Национальным банком Республики Беларусь на дату конверсии официального курса реализованной иностранной валюты и ее количества;
- 31) стоимость работ (услуг), выполненных (оказанных) без нарушения законодательства по результатам оформления контрольного заказа на выполнение работ, оказание услуг.

При этом в состав внереализационных расходов согласно подп. 3.27 п. 3 ст. 129 НК РБ можно включить другие расходы, потери, убытки, производимые плательщиком для осуществления своей деятельности и непосредственно не связанные с производством и реализацией товаров (работ, услуг), имущественных прав.

Заметим также, что в Главе 14 НК РБ отсутствует какой-либо состав внереализационных расходов, не учитываемых в налоговой базе по налогу на прибыль.

1.3.3.3. Затраты, не подлежащие вычету из налоговой базы

При исчислении налоговой базы вычету не подлежат следующие затраты:

- 1) на выполнение организацией или оплату работ (услуг), не связанных с производством и реализацией товаров (работ, услуг), имущественных прав, в том числе работы по благоустройству населенных пунктов;
- 2) на выполнение работ по строительству, оборудованию, а также содержанию (включая затраты на все виды ремонта) находящихся на балансе организации объектов, не участвующих в предпринимательской деятельности;

- 3) выплаты физическим лицам, работающим в организациях по трудовым договорам, в денежной и натуральной формах, носящие характер социальных льгот, дополнительно предоставляемых по решению нанимателя и (или) трудового коллектива сверх льгот, предусмотренных законодательством, в том числе:
- премии, выплачиваемые за счет средств специального назначения и целевых поступлений;
 - вознаграждения по итогам работы за год;
 - материальная помощь (в том числе безвозмездная материальная помощь работникам для строительства либо приобретения индивидуального жилого дома или квартиры, а также погашения кредитов, займов, предоставленных на эти цели);
 - ссуды и займы, в том числе беспроцентные;
 - оплата дополнительных отпусков за ненормированный рабочий день, за продолжительный стаж работы в одной организации, поощрительных отпусков, которые могут предоставляться по коллективному, трудовому договору, нанимателем;
 - надбавки и доплаты к пенсиям;
 - выплаты, осуществляемые обучающимся работникам, в размере, превышающем размер стипендии, устанавливаемый в соответствии с законодательством;
 - единовременные пособия лицам, уходящим на пенсию;
 - компенсационные выплаты в связи с повышением цен, производимые сверх размеров индексации доходов, предусмотренных законодательством;
 - компенсация стоимости питания на объектах общественного питания, предоставление его бесплатно (кроме специального питания для отдельных категорий физических лиц в случаях, предусмотренных законодательством);
 - стоимость товаров (работ, услуг), предоставляемых бесплатно, а также отпускаемых подсобными хозяйствами организации для общественного питания;
 - стоимость питания, товаров (работ, услуг), предоставляемых по льготным ценам либо с частичной оплатой;
 - оплата жилья, путевок на лечение и отдых, экскурсий и путешествий, занятий в секциях, кружках, клубах, посещений культурно-зрелищных и физкультурных (спортивных) мероприятий, подписки на периодические издания, товаров (работ, услуг) для личного потребления и другие аналогичные выплаты и затраты;
- 4) на командировки, произведенные сверх норм, установленных в порядке, определенном Трудовым кодексом Республики Беларусь;
- 5) на оплату стоимости топливно-энергетических ресурсов, израсходованных сверх норм, установленных в соответствии с законодательством;
- 6) расходы на организацию досуга или отдыха в ходе проведения рекламных акций, а также при проведении собраний, конференций, семинаров;
- 7) налог за добычу (изъятие) природных ресурсов сверх установленных лимитов либо без установленных лимитов в случаях, когда необходимость их установления предусматривается законодательством;

- 8) потери, убытки от недостачи имущества и (или) его порчи, произошедшие сверх норм естественной убыли, утвержденных в порядке, установленном законодательством, если судом отказано во взыскании данных сумм по причине ненадлежащего учета и хранения материальных ценностей, пропуска срока исковой давности или по другим зависящим от организации причинам;
- 9) суммы начисленных организацией дивидендов и приравненных к ним доходов;
- 10) пени, штрафы и иные санкции, перечисляемые в бюджет или государственные внебюджетные фонды;
- 11) взносы (вклады) в уставные фонды организаций;
- 12) на приобретение и (или) создание амортизируемого имущества;
- 13) суммы амортизационных отчислений по основным средствам и нематериальным активам, не используемым в предпринимательской деятельности, а также по основным средствам, не находящимся в эксплуатации;
- 14) стоимость имущества или имущественных прав, переданных в качестве задатка, залога;
- 15) суммы добровольных членских взносов (включая вступительные взносы) в общественные организации, суммы добровольных взносов участников союзов, ассоциаций, организаций (объединений) на содержание указанных союзов, ассоциаций, организаций (объединений);
- 16) взносы, сборы и иные обязательные платежи, уплачиваемые некоммерческим организациям, за исключением:
 - случаев, когда уплата таких взносов, сборов и иных обязательных платежей предусмотрена законодательством и является условием осуществления деятельности организациями, уплатившими эти взносы, сборы и иные обязательные платежи;
 - членских взносов (включая вступительные взносы), уплачиваемых белорусскими организациями, осуществляющими международные перевозки, некоммерческой организации Республики Беларусь, членство в которой является условием осуществления таких перевозок;
 - членских взносов (включая вступительные взносы), уплачиваемых субъектами торгового мореплавания Республики Беларусь в связи с членством в объединениях (ассоциациях, союзах) судовладельцев, морских перевозчиков.

Под субъектами торгового мореплавания Республики Беларусь понимаются юридические лица и индивидуальные предприниматели с местонахождением в Республике Беларусь, созданные в соответствии с законодательством Республики Беларусь, осуществляющие торговое мореплавание;

- 17) взносы, уплачиваемые международным организациям, за исключением случаев, когда уплата таких взносов предусмотрена законодательством и (или) является условием осуществления деятельности организациями, уплатившими эти взносы, или условием предоставления международной организацией услуг, необходимых для ведения организациями, уплатившими взносы, их деятельности, а также членских взносов, уплачиваемых резидентами Республики Беларусь, осуществляющими международные перевозки продукции (товаров) морским транспортом, при вступлении в международные ассоциации взаимного страхования ответственности;
- 18) произведенные за счет средств резервов предстоящих расходов, созданных плательщиком в установленном порядке;

- 19) проценты по просроченным займам и кредитам;
- 20) на приобретение проездных билетов на транспорт общего пользования для работников, работа которых носит разъездной характер, если эти работники на время выполнения служебных обязанностей обеспечиваются специальным транспортом;
- 21) связанные с направлением работников на переподготовку, профессиональную подготовку с сохранением им на период получения образования среднего заработка в случаях, предусмотренных частью второй статьи 223 Трудового кодекса Республики Беларусь;
- 22) на публикацию бухгалтерской отчетности и другой информации, если законодательством на организацию не возложена обязанность публиковать эти отчетность и информацию;
- 23) связанные с представлением форм и сведений государственного статистического наблюдения, если законодательством на организацию не возложена обязанность представлять эти формы и сведения;
- 24) страховые взносы по видам добровольного страхования, за исключением страховых взносов по перечню видов добровольного страхования и порядку, определяемым Президентом Республики Беларусь;
- 25) иные затраты, не связанные с производством и реализацией товаров (работ, услуг), имущественных прав, не учитываемые при налогообложении в соответствии с законодательством.

Следует отметить, что указанные выше затраты, а также иные затраты, не учитываемые при налогообложении, не могут быть включены в состав внереализационных расходов.

1.3.4. Амортизация

Правила начисления амортизации не нашли своего отражения в НК РБ. Лишь в п. 2.6. НК РБ регламентирован учет амортизационной премии. Таким образом, учет амортизационных отчислений в налоговой базе осуществляется в соответствии с правилами бухгалтерского учета с учетом налогового законодательства.

Порядок начисления амортизации основных средств и нематериальных активов регулируется «Инструкцией о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов», утвержденной совместным постановлением Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 27.02.2009 г. № 37/18/6 (далее – Инструкция по амортизации).

Согласно Инструкции по амортизации к объектам начисления амортизации относятся основные средства и нематериальные активы как используемые, так и не используемые в предпринимательской деятельности, а также объекты, предоставленные организацией во временное владение и (или) пользование с целью получения дохода, учитываемые в качестве доходных вложений.

У индивидуальных предпринимателей основные средства и нематериальные активы, не используемые в предпринимательской деятельности, объектами начисления амортизации не являются.

К амортизируемым объектам относятся:

- 1) имущество, относимое к основным средствам с соблюдением условий, установленных законодательством, за исключением некоторых категорий объектов;

- 2) отражаемые арендатором (лизингополучателем) в виде присоединенной стоимости полученного в аренду (лизинг) имущества;
- 3) капитальные затраты арендатора (лизингополучателя) в неотделимые улучшения арендованного (полученного в лизинг) имущества, если они не возмещаются арендодателем (лизингодателем);
- 4) затраты лизингополучателя по доставке, монтажу и установке, а также другие его расходы, связанные с получением данного имущества.

Объектами начисления амортизации не являются следующие группы и виды основных средств:

- библиотечные фонды, сценическо-постановочные средства и оборудование;
- фильмофонды, музейные и художественные ценности;
- здания, сооружения, являющиеся памятниками архитектуры и искусства, включенными в Государственный список историко-культурных ценностей Республики Беларусь, за исключением зданий и сооружений, используемых организациями для осуществления предпринимательской деятельности, кроме зданий и сооружений, числящихся на балансовых счетах бюджетных организаций и некоммерческих организаций культуры;
- основные средства государственных организаций, находящихся за границей;
- земельные участки.

Основным документом, определяющим группировку основных средств для целей начисления амортизации и нормативные сроки службы, составляющие основу для определения периода начисления амортизации, является Постановление Министерства экономики Республики Беларусь от 30.09.2011 г. № 161 «Об установлении нормативных сроков службы основных средств и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства экономики Республики Беларусь» (далее – Постановление № 161). Данное Постановление разработано в соответствии с п. 2 Постановления Совета Министров Республики Беларусь от 16.11.2001 г. № 1668 «О мерах по обеспечению перехода на новые условия начисления амортизации», которым предполагалось, что начисление амортизации основных средств и нематериальных активов должно производиться с использованием нормативных сроков службы основных средств, утвержденных Министерством экономики Республики Беларусь. Прежде действующее Постановление Министерства экономики Республики Беларусь от 21.11.2001 г. № 186, утверждающее Временный республиканский классификатор амортизируемых основных средств и нормативные сроки их службы, утратило силу (далее – Временный классификатор основных средств).

Группировка нормативных сроков службы основных средств содержит 9 основных групп (здания; сооружения; устройства передаточные; машины и оборудование; средства транспортные; инструмент; инвентарь и принадлежности; основные средства прочие, используемые в сельском и лесном хозяйстве; основные средства прочие). Таким образом, была сохранена основная структура группировки основных средств, которая утверждалась во Временном классификаторе основных средств.

В 2012 г. разрешено включать в затраты, учитываемые при налогообложении, часть первоначальной стоимости основных средств и нематериальных активов, сформированной в бухгалтерском учете на дату принятия их к учету.

Данные нормы не распространяются на основные средства, принятые по договорам аренды (лизинга), а также доверительного управления.

1.4. Убытки

С 2012 г. в Белоруссии введен широко распространенный в мировой практике механизм переноса убытков на будущее. Организации вправе осуществлять перенос убытков на будущее, начиная с убытков, полученных по итогам 2011 г., в течение 10 лет, непосредственно следующих за тем налоговым периодом, в котором получены эти убытки. Заметим, что Министерство по налогам и сборам Республики Беларусь предлагала разрешить перенос убытков на будущее в пределах 50%, однако впоследствии было решено отказаться от этого ограничения.

Убыток, на который уменьшается налогооблагаемая прибыль, определяется по данным налогового учета.

Следует учесть, что при расчете убытка учитываются далеко не все виды внереализационных доходов и расходов. Организациям разрешено учитывать следующие виды внереализационных доходов и расходов.

1) доходы от операций по сдаче в аренду (финансовую аренду (лизинг)) имущества, определяемые в сумме лизинговых платежей, включающих сумму вознаграждения лизингодателя, и возмещаемые в соответствии с законодательством расходы лизингодателя, а также в сумме расходов лизингодателя, не включенных в состав лизинговых платежей, но подлежащих возмещению в соответствии с условиями договора.

Соответственно при расчете убытка учитываются и расходы по сдаче в аренду (финансовую аренду (лизинг)) имущества;

2) положительные (отрицательные) курсовые разницы, возникающие при переоценке активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте;

3) положительные (отрицательные) суммовые разницы, возникающие при погашении дебиторской или кредиторской задолженности, в т.ч. в связи с получением оплаты в сумме, превышающей сумму выручки (в сумме меньшей, чем сумма выручки) и (или) внереализационных доходов.

В НК РБ закреплены две группы операций, по которым убыток можно переносить на будущее только за счет прибыли, полученной от аналогичных операций:

- первая группа – от операций с производными финансовыми инструментами и с ценными бумагами;
- вторая группа – от операций по отчуждению имущества, относимого в соответствии с законодательством к основным средствам (в том числе части здания или сооружения, являющегося основным средством), не завершенным строительством объектов и их частей и неустановленного оборудования.

Убытки, оставшиеся после исключения убытков первой и второй групп, а также убытки первой группы, полученные белорусскими организациями, осуществлявшими профессиональную деятельность по ценным бумагам, переносятся на прибыль текущего налогового периода, независимо от каких операций и видов деятельности она получена.

1.5. Ставки

Общеустановленная ставка налога на прибыль составляет 18%.

Вместе с тем ряд категорий плательщиков уплачивают налог по сниженным ставкам.

Организации, осуществляющие производство лазерно-оптической техники, у которых доля этой техники в стоимостном выражении в общем объеме их производства составляет не менее 50%, уплачивают налог на прибыль по ставке 10%.

Основанием для применения указанными организациями ставки налога на прибыль в размере 10% является заключение об отнесении производимой техники к лазерно-оптической, выдаваемое Государственным комитетом по науке и технологиям Республики Беларусь.

По ставке 5% уплачивают налог на прибыль члены научно-технологической ассоциации, созданной в соответствии с законодательством Белорусским государственным университетом, в части выручки от реализации информационных технологий и услуг по их разработке.

Кроме того общеустановленная ставка налога на прибыль в размере 18% понижается на 50% при налогообложении прибыли, полученной от реализации долей в уставном фонде (паев, акций) организаций, находящихся на территории Республики Беларусь, либо их части.

Научно-технологические парки, центры трансфера технологий, резиденты научно-технологических парков уплачивают налог на прибыль по ставке 10% (за исключением налога на прибыль, исчисляемого, удерживаемого и перечисляемого при исполнении обязанностей налогового агента).

Ставка применяется при условии, если деятельность научно-технологических парков, центров трансфера технологий соответствует направлениям деятельности, определенным законодательством, а деятельность резидентов научно-технологических парков является в соответствии с законодательством инновационной. Основанием для применения льготной ставки является подтверждение Государственного комитета по науке и технологиям Республики Беларусь о соблюдении научно-технологическими парками, центрами трансфера технологий и резидентами научно-технологических парков вышеуказанных условий, представляемое указанными плательщиками в инспекцию Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь по месту постановки на учет ежегодно не позднее установленного законодательством срока представления налоговой декларации (расчета) по налогу на прибыль

Кроме того, по ставке 10% облагается прибыль организаций, полученная от реализации товаров собственного производства, включенных в перечень высокотехнологичных товаров.

Ставка налога на прибыль по дивидендам, включая дивиденды, полученных от источников за пределами Республики Беларусь, устанавливается в размере 12%.

1.6. Льготы

1.6.1. Ускоренная амортизация

С 2012 г. плательщикам предоставлено право при принятии к бухгалтерскому учету основных средств и (или) нематериальных активов одновременно отнести на затраты, учитываемые при налогообложении, часть первоначальной стоимости указанных объектов, сформированной в бухгалтерском учете на дату принятия к учету (далее – амортизационная премия), в следующих пределах:

- по зданиям, сооружениям – не более 10% первоначальной стоимости;
- по машинам и оборудованию, транспортным средствам (за исключением легковых автомобилей, кроме эксплуатируемых в качестве служебных, относимых к специальным, а также используемых для услуг такси), нематериальным активам (за исключением средств индивидуализации участников гражданского оборота, товаров, работ или услуг) – не более 20% первоначальной стоимости.

Данные нормы не распространяются на основные средства, принятые по договорам аренды (лизинга), а также доверительного управления.

При реализации плательщиками своего права на амортизационную премию им необходимо произвести налоговые корректировки в рамках ведения налогового учета при определении в дальнейшем сумм амортизационных отчислений для включения в затраты,

учитываемые при налогообложении. В данном случае при расчете амортизационных отчислений для целей налогообложения принимается стоимость основных средств и (или) нематериальных активов, уменьшенная на сумму амортизационной премии.

Если же в течение трех лет с момента принятия к бухгалтерскому учету объектов, в отношении которых была применена амортизационная премия, произойдет их отчуждение, передача в аренду (лизинг), доверительное управление, безвозмездное пользование, то данная амортизационная премия подлежит налогообложению налогом на прибыль в том налоговом периоде, в котором произошли такие отчуждение, передача в аренду (лизинг), доверительное управление, безвозмездное пользование.

1.6.2. Специальные экономические зоны

Организации, являющиеся резидентами специальных экономических зон (СЭЗ) Республики Беларусь, уплачивают налог на прибыль по ставке, уменьшенной на 50% от общеустановленной ставки.

Прибыль резидентов СЭЗ, полученная от реализации товаров (работ, услуг) собственного производства, освобождается от обложения налогом на прибыль в течение пяти лет с даты объявления ими прибыли.

1.7. Администрирование

1.7.1. Налоговый период

Налоговым периодом налога на прибыль является календарный год (с 1 января по 31 декабря).

Вместе с тем налоговым периодом налога на прибыль с дивидендов, начисленных белорусскими организациями, признается календарный месяц.

1.7.2. Налоговая декларация

Налоговая декларация (расчет) по налогу на прибыль по итогам истекшего налогового периода представляется плательщиком в налоговые органы не позднее 20 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом, независимо от наличия либо отсутствия объектов налогообложения.

Не требуется представление налоговой декларации (расчета) по налогу на прибыль бюджетными организациями, общественными и религиозными организациями (объединениями), республиканскими государственно-общественными объединениями, иными некоммерческими организациями при отсутствии по итогам истекшего налогового периода валовой прибыли (убытка).

1.7.3. Порядок уплаты налога

1.7.3.1. Исчисление суммы налога

Сумма налога на прибыль по итогам налогового периода исчисляется нарастающим итогом с начала налогового периода как произведение налоговой базы, уменьшенной на сумму льгот, а также сумму убытков, переносимых вперед налоговой, и налоговой ставки.

Плательщик вправе уменьшить указанную сумму налога на прибыль в случаях и порядке, установленных законодательством, в частности при применении льгот, предусматривающих освобождение от уплаты налога на прибыль, при зачете уплаченного за рубежом налога на прибыль (доход), а также при зачете уплаченного иностранной организаци-

ей налога на доходы, если она является плательщиком налога на прибыль, уплачиваемого в качестве постоянного представительства.

1.7.3.2. Авансовые платежи

Налог уплачивается ежеквартально не позднее 22 апреля, 22 июня, 22 сентября и 22 декабря текущего налогового периода.

Перечисление в бюджет сумм налога на прибыль по дивидендам, производится налоговыми агентами не позднее 22-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором были начислены дивиденды.

1.7.4. Получение статуса «лучшего плательщика»

С 1 января 2012 г. в НК РБ действует новая статья 27-1 «Присвоение плательщику статуса "Лучший плательщик налогов, сборов"». Получать этот статус налогоплательщики могли, начиная с 2013 г. Следует отметить – практически никаких налоговых преференций это статус не дает. Лишь для плательщиков НДС сокращается срок проведения проверки в целях возврата налога до пяти дней.

2. Налог на добавленную стоимость

2.1. Общая характеристика

В Белоруссии применяется классический НДС с инвойсным методом исчисления налоговой базы.

2.2. Субъекты налогообложения

Плательщиками НДС признаются:

- 1) организации;
- 2) индивидуальные предприниматели;
- 3) доверительные управляющие по оборотам по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, возникающим в связи с доверительным управлением имуществом, полученным в доверительное управление, в интересах вверителей и (или) выгодоприобретателей;
- 4) физические лица, на которых в соответствии с настоящим Кодексом, законами о таможенном регулировании в Республике Беларусь, таможенным законодательством Таможенного союза, международными договорами, регулирующими взимание косвенных налогов в Таможенном союзе, и (или) актами Президента Республики Беларусь возложена обязанность по уплате налога на добавленную стоимость, взимаемого при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь.

Индивидуальные предприниматели обязаны уплачивать НДС, если выручка от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав (за исключением выручки от реализации при осуществлении деятельности, по которой уплачивается единый налог с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц) за три предшествующих последовательных календарных месяца превысила в совокупности 40000 евро по официальному курсу, установленному Национальным банком Республики Беларусь на последнее число последнего из таких месяцев.

Вместе с тем индивидуальные предприниматели имеют право быть плательщиками НДС независимо от возникновения указанного обстоятельства.

Индивидуальные предприниматели признаются плательщиками в течение 12 последовательных календарных месяцев начиная с месяца возникновения обязательств по исчислению и уплате налога на добавленную стоимость в отношении всех объектов налогообложения.

2.3. Налоговая база

С 2013 г. в Белоруссии произведен переход на порядок определения налоговой базы на момент фактической реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, которая определяется датой их отгрузки (выполнения, оказания), передачи независимо от даты проведения расчетов по ним.

2.3.1. Объект налогообложения

1. Объектом налогообложения НДС признаются следующие виды операций:

1) реализация товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Республики Беларусь, включая:

- реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав плательщиком своим работникам;
- обмен товарами (работами, услугами), имущественными правами;
- безвозмездную передачу товаров (работ, услуг), имущественных прав;
- передачу товаров (результатов выполненных работ, оказанных услуг), имущественных прав по соглашению о предоставлении взамен исполнения обязательства отступного, а также предмета залога залогодателем залогодержателю (кредитору) при неисполнении или ненадлежащем исполнении обеспеченного залогом обязательства;
- передачу лизингодателем предмета финансовой аренды (лизинга) лизингополучателю;
- передачу арендодателем объекта аренды арендатору;
- реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав, возникающие у доверительного управляющего в связи с доверительным управлением имуществом по договору доверительного управления имуществом в интересах вверителя (выгодоприобретателя);
- передачу товаров в рамках договора займа в виде вещей;
- передачу имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности;

2) операции по ввозу товаров на территорию Республики Беларусь и (или) иные обстоятельства, в связи с которыми таможенное законодательство Белоруссии, таможенное законодательство Таможенного союза, международные договоры, регулирующие взимание косвенных налогов в Таможенном союзе, и (или) акты Президента Республики Беларусь определяет возникновение обязанности по уплате НДС.

2.3.2. Необлагаемые операции

Не признаются объектами налогообложения НДС, а значит освобождаются от его уплаты следующие операции:

1) суммы, полученные уполномоченными органами за совершаемые юридически значимые действия при предоставлении организациям и физическим лицам определенных прав (государственная пошлина, патентные пошлины, консульский сбор, гербовый сбор), платежи в бюджет либо в государственные внебюджетные фонды;

2) сдача в аренду (передача в финансовую аренду (лизинг)) находящегося в государственной собственности предприятия в целом как имущественного комплекса, при которой полученные суммы арендной платы подлежат перечислению в доход бюджета;

3) отчуждение находящегося в государственной собственности имущества, при котором полученные денежные средства подлежат распределению в установленном законодательством порядке, в том числе:

- в процессе приватизации имущества, находящегося в собственности Республики Беларусь и ее административно-территориальных единиц;
- высвобождаемых материальных ресурсов Вооруженных Сил, других войск, воинских формирований и военизированных организаций Республики Беларусь;

4) передача товаров (работ, услуг), имущественных прав в качестве вклада участника простого товарищества (договора о совместной деятельности) в общее дело (за исключением товаров, отчуждаемых по условиям указанного договора другому участнику), расходы, возмещаемые участнику в соответствии с договором простого товарищества (договором о совместной деятельности) лицом, осуществляющим ведение общих дел, а также при разделе товаров, находившихся в общей собственности участников простого товарищества (договора о совместной деятельности);

5) безвозмездная передача:

- имущества (работ, услуг) организациям, осуществляющим хозяйственную деятельность по производству продукции растениеводства, животноводства, рыбоводства и пчеловодства, при условии использования полученного имущества (работ, услуг) для осуществления хозяйственной деятельности по производству продукции растениеводства, животноводства, рыбоводства и пчеловодства;
- имущества, при приобретении (ввозе) которого суммы налога на добавленную стоимость уплачены за счет безвозмездно полученных средств бюджета либо государственных внебюджетных фондов и отнесены на увеличение их стоимости или за счет указанных источников;
- организациям культуры:
 - культурных ценностей;
 - товаров (работ, услуг), имущественных прав на объекты авторского права и смежных прав для осуществления культурной деятельности.

К культурной деятельности относятся виды деятельности, определенные Президентом Республики Беларусь;

- государственного имущества;

б) внутренние обороты организаций, ведущих лесное хозяйство;

7) передача членам некоммерческих организаций товаров (работ, услуг), приобретенных (ввезенных) за счет паевых (членских) взносов;

8) возмездная и безвозмездная передача товаров, включая основные средства и нематериальные активы (работ, услуг), имущественных прав в пределах одного юридического лица;

9) передача налоговыми органами изготовленных книг замечаний и предложений и выдача налоговыми органами книг замечаний и предложений государственным органам, иным организациям и индивидуальным предпринимателям;

10) возмещение:

- товариществу собственников (организации застройщиков, гаражному кооперативу, садоводческому товариществу, дачному кооперативу, кооперативу, осуществляющему эксплуатацию автомобильных стоянок) его участниками (членами) стоимости приобретенных товаров, а также выполненных (оказанных) работ (услуг) для этих участников (членов) и стоимости товаров, включенных в стоимость указанных работ (услуг), связанных с содержанием и эксплуатацией недвижимого имущества;
- арендодателю (лизингодателю) арендатором (лизингополучателем) стоимости приобретенных работ (услуг), связанных с арендой (финансовой арендой (лизингом)), не включенной в сумму арендной платы (лизингового платежа);
- покупателем товаров их продавцу стоимости приобретенных услуг по доставке (перевозке) товаров, не включенных в стоимость этих товаров;
- комиссионеру (поверенному) комитентом (доверителем) сумм расходов по приобретению товаров (работ, услуг), имущественных прав, не покрываемых вознаграждением комиссионера (поверенного);
- экспедитору клиентом по договору транспортной экспедиции сумм расходов по приобретению используемых при оказании услуг по данному договору товаров (работ, услуг), имущественных прав, не покрываемых вознаграждением экспедитора;
- абоненту субабонентами стоимости всех видов полученных энергии, газа, воды;
- библиотекам затрат, связанных с изготовлением читательских билетов;

11) уступка права требования первоначальным кредитором, происходящая из договоров, направленных на реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав, в сумме, не превышающей размер первоначального обязательства по таким договорам;

12) отчуждение имущества по решению суда в порядке взыскания налогов, сборов (пошлин), пеней, штрафов за совершение административных правонарушений и (или) преступлений;

13) передача тары, подлежащей возврату в сроки, установленные договором или законодательством, за исключением случаев реализации такой тары;

14) стоимость работ (услуг), приобретенных (оплаченных) плательщиком для своих работников и (или) членов их семей, а также для пенсионеров, ранее у них работавших;

15) реализация товаров (работ, услуг), имущественных прав дипломатическим представительствам и консульским учреждениям Республики Беларусь;

16) реализация долей в уставных фондах организаций;

17) реализация на территории Республики Беларусь товаров (работ, услуг), поставляемых, передаваемых (выполняемых, оказываемых) поставщиком товаров (работ, услуг) проекта (программы) международной технической помощи и (или) получателем междуна-

родной технической помощи для ее осуществления, а также обороты по их дальнейшей безвозмездной передаче в соответствии с целями и задачами проектов (программ) международной технической помощи в порядке и на условиях, установленных Президентом Республики Беларусь;

18) передача имущества:

- доверительному управляющему вверителем по договору доверительного управления имуществом;
- возвращаемого вверителю доверительным управляющим при прекращении договора доверительного управления имуществом;

19) передача имущества в безвозмездное пользование;

20) реализация товаров, помещенных под таможенную процедуру реэкспорта;

21) реализация религиозными организациями в рамках религиозной деятельности:

- услуг по организации и проведению религиозных обрядов, церемоний, молитвенных собраний или других культовых действий;
- религиозной литературы и (или) предметов религиозного назначения (кроме подакцизных);

22) выпуск материальных ценностей из государственного и (или) мобилизационного материальных резервов, а также по возврату и поставке материальных ценностей в государственный и (или) мобилизационный материальные резервы при осуществлении операций по освежению, заимствованию, замене, перемещению, накоплению, разбронированию этих материальных ценностей в соответствии с законодательством ответственными хранителями и поставщиками;

23) реализация ценных бумаг (в том числе при их первичном размещении, осуществляемом в соответствии с законодательством), форвардных и фьючерсных контрактов, опционов и иных аналогичных финансовых инструментов срочного рынка, за исключением реализации бланков ценных бумаг, бланков дорожных и банковских чеков, бланков именных чековых книжек, бланков расчетных и платежных документов, а также банковских платежных карточек.

24) реализация на территории Республики Беларусь работ (услуг), выполняемых (оказываемых) органами внутренних дел Республики Беларусь (их подразделениями).

2.4. Ставки

Общеустановленная ставка НДС в Белоруссии составляет 20%.

В ряде случаев применяется ставка в размере 10%:

1) при реализации производимой на территории Республики Беларусь продукции растениеводства (за исключением цветоводства, выращивания декоративных растений), дикорастущих ягод, орехов и иных плодов, грибов, другой дикорастущей продукции, пчеловодства, животноводства (за исключением производства пушнины) и рыбоводства;

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

Для подтверждения отнесения товаров к продовольственным товарам, в отношении которых может применяться ставка НДС в размере 10% Министерство сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь на основании обращений заинтересованных рассматривает вопросы отнесения отдельных товаров к продовольственным товарам, включенным в перечень, утверждаемый Указом Президента Республики Беларусь от 21 июня 2007 г. № 287 «О налогообложении продовольственных товаров и товаров для детей», и выдает соответствующее заключение;

3) при поступлении денежных сумм в связи с реализацией вышеуказанных товаров:

- за реализованные товары (работы, услуги), имущественные права сверх цены их реализации либо иначе связанные с оплатой реализованных товаров (работ, услуг), имущественных прав;
- в виде санкций за нарушение покупателями (заказчиками) условий договоров;
- в виде дополнительной выгоды за реализованные комиссионером товары (работы, услуги), имущественные права на условиях, более выгодных, чем те, которые были указаны комитентом.

Если реализация товаров осуществляется по регулируемым розничным ценам то применяются ставки в размере 16,67 % (20 : 120 x 100%) и 9,09% (10 : 110 x 100%), соответственно. Такой порядок исчисления налога вызван особенностями государственного регулирования ценообразования отдельных групп товаров, когда цена реализации товара представляет производную от регулируемой государством цены товара, а налоговая база НДС исчисляется как положительная разница между ценой приобретения и ценой реализации.

2.4.1. Реализация, облагаемая по нулевой ставке

По нулевой ставке облагается реализация:

- товаров, помещенных под таможенную процедуру экспорта, а также вывезенных (без обязательств об обратном ввозе на территорию Республики Беларусь) в государства – члены Таможенного союза (в том числе товаров, вывезенных по договорам (контрактам) лизинга, договорам займа, договорам (контрактам) на изготовление товаров), при условии документального подтверждения фактического вывоза товаров за пределы территории Республики Беларусь;
- работ (услуг) по сопровождению, погрузке, перегрузке и иных подобных работ (услуг), непосредственно связанных с реализацией указанных выше товаров;
- экспортируемых транспортных услуг, включая транзитные перевозки, а также экспортируемых работ по производству товаров из давальческого сырья (материалов);
- работ (услуг) по ремонту, модернизации, переоборудованию воздушных судов и их двигателей, единиц железнодорожного подвижного состава, выполняемых для иностранных организаций или физических лиц;
- товаров собственного производства при реализации в магазине беспошлинной торговли;
- товаров в розничной торговле через магазины физическим лицам, не имеющим постоянного места жительства в государстве – члене Таможенного союза (далее – иностранные лица), в случае вывоза иностранными лицами товаров за пределы таможенной территории Таможенного союза в течение трех месяцев со дня приобретения товаров. Подтверждением постоянного места жительства иностранного лица за пределами государств – членов Таможенного союза является действительный паспорт или иной документ, его заменяющий, предназначенный для выезда за границу и выданный соответствующим органом государства гражданской принадлежности либо обычного места жительства иностранного лица или международной организацией (далее – документ для выезда за границу). Иностранцы граждане, имеющие гражданство (подданство) двух и более государств, считаются в Республике Беларусь

гражданами (подданными) того государства, по документам для выезда за границу которого они въехали в Республику Беларусь;

- бункерного топлива для заправки воздушных судов иностранных авиакомпаний, выполняющих международные полеты и (или) международные воздушные перевозки;
- услуг, оказываемых непосредственно в аэропортах Республики Беларусь и воздушном пространстве Республики Беларусь, по обслуживанию, включая аэронавигационное обслуживание, воздушных судов, выполняющих международные полеты и (или) международные воздушные перевозки, по перечню таких услуг, утверждаемому Советом Министров Республики Беларусь.

Следует отметить, товарами собственного производства признаются товары, дата отгрузки которых приходится на период действия сертификата продукции собственного производства, выданного плательщику в установленном законодательством порядке и подтверждающего принадлежность этих товаров к продукции собственного производства, поручения или иным аналогичным гражданско-правовым договорам.

2.5. Администрирование

2.5.1. Налоговый период

Налоговым периодом по НДС признается календарный год.

Отчетным периодом по НДС по выбору плательщика признаются календарный месяц или календарный квартал.

2.5.2. Налоговая отчетность

Плательщики представляют в налоговые органы налоговую декларацию (расчет) не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

2.5.3. Порядок уплаты

Сумма НДС исчисляется как произведение налоговой базы и налоговой ставки.

НДС исчисляется нарастающим итогом с начала налогового периода по истечении каждого отчетного периода по всем операциям по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав и всем изменениям налоговой базы в соответствующем отчетном периоде.

Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, определяется как разница между общей суммой НДС, исчисленной по итогам отчетного периода, и суммами налоговых вычетов.

По общему правилу вычет сумм НДС производится нарастающим итогом в пределах сумм налога на добавленную стоимость, исчисленных по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав.

Однако в некоторых случаях вычет производится в полном объеме независимо от начисленных сумм НДС, в частности:

- 1) по товарам (работам, услугам), реализация которых облагается по нулевой ставке;
- 2) по товарам, реализация которых облагается по ставке 10% и 9,09%;
- 3) у плательщиков, находящихся в процессе ликвидации (прекращения деятельности), а также в связи с прекращением предпринимательской деятельности, не связанной с ликвидацией субъекта, в соответствии с законодательством.

Уплата сумм НДС в бюджет производится не позднее 22-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

2.5.4. Порядок возмещения (возврата) НДС

Если сумма налоговых вычетов согласно налоговой декларации (расчету) по НДС превышает общую сумму налога, исчисленную по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, плательщик НДС не уплачивает, а разница между суммой налоговых вычетов и общей суммой налога, исчисленной по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, подлежит вычету в первоочередном порядке из общей суммы налога НДС в следующем отчетном (налоговом) периоде либо возврату плательщику.

Возврат разницы между суммой налоговых вычетов и общей суммой налога на добавленную стоимость, исчисленной по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, производится по решению налогового органа по месту постановки плательщика на учет.

Возврат разницы между суммой налоговых вычетов и общей суммой НДС, исчисленной по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, путем ее зачета в счет НДС, подлежащего уплате по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, осуществляется без принятия решения о проведении возврата.

Решение о проведении возврата разницы между суммой налоговых вычетов и общей суммой налога на добавленную стоимость, исчисленной по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, принимается налоговым органом не позднее двух рабочих дней со дня представления плательщиком налоговой декларации (расчета) и заявления о возврате. При этом если разница между суммой налоговых вычетов и общей суммой НДС, исчисленной по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, составляет более 3000 базовых величин (около 34 345 долл. США), установленных на день представления плательщиком указанного заявления, налоговый орган вправе по собственной инициативе либо по инициативе плательщика провести в установленном порядке внеплановую проверку обоснованности возврата (зачета) этих сумм. Срок проведения такой проверки не должен превышать пятнадцати рабочих дней, а для плательщика, обладающего статусом «Лучший плательщик налогов, сборов», или при наличии у плательщика в проверяемом периоде оборотов по реализации экспортируемых нефтепродуктов – пяти рабочих дней со дня представления плательщиком заявления о возврате.

О принятом решении по проведению возврата разницы между суммой налоговых вычетов и общей суммой налога на добавленную стоимость, исчисленной по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, налоговый орган уведомляет плательщика в течение двух рабочих дней со дня принятия такого решения.

В случае, если налоговым органом принято решение об отказе (полностью или частично) в возврате разницы между суммой налоговых вычетов и общей суммой НДС, исчисленной по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, он обязан не позднее двух рабочих дней после вынесения указанного решения представить плательщику мотивированное заключение.

Возврат разницы между суммой налоговых вычетов и общей суммой налога на добавленную стоимость, исчисленной по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, производится в следующем порядке.

В течение одного месяца, а для плательщика, обладающего статусом «Лучший плательщик налогов, сборов», или при наличии у плательщика оборотов по реализации экспортируемых нефтепродуктов в периоде, за который осуществляется возврат, – в течение десяти рабочих дней со дня принятия налоговым органом решения о проведении возврата разницы между суммой налоговых вычетов и общей суммой налога на добавленную сто-

имость, исчисленной по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, указанная разница подлежит зачету в следующей очередности в счет:

- текущих платежей по налогам, сборам (пошлинам) и иным обязательным платежам в бюджет;
- погашения задолженности и пени по налогам, сборам (пошлинам) и иным обязательным платежам в бюджет;
- погашения задолженности по наложенным налоговыми органами штрафам.

Налоговые органы самостоятельно производят зачет и в течение пяти рабочих дней со дня его проведения сообщают о нем плательщику.

Решение, принятое налоговым органом по заявлению плательщика о возврате разницы между суммой налоговых вычетов и общей суммой налога на добавленную стоимость, исчисленной по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, в период проведения зачетов по предыдущим решениям, принимается к исполнению при полном зачете разницы между суммой налоговых вычетов и общей суммой налога на добавленную стоимость, исчисленной по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, по предыдущим решениям либо по истечении одного месяца, а для плательщика, обладающего статусом «Лучший плательщик налогов, сборов», или при наличии у плательщика оборотов по реализации экспортируемых нефтепродуктов в периоде, за который осуществляется возврат, – по истечении десяти рабочих дней с даты принятия предыдущего решения;

Оставшаяся после проведения зачета сумма подлежит возврату плательщику из бюджета не позднее пяти рабочих дней со дня окончания срока, установленного для проведения зачета, в порядке, определяемом Министерством финансов Республики Беларусь и Министерством по налогам и сборам Республики Беларусь.

Интересным является введение в Белоруссии с 1 января 2013 г. в НК РБ порядка возврата НДС иностранным лицам при приобретении товаров через розничные магазины (Tax Free).

Иностранцы при приобретении товаров, стоимость которых по платежным документам, подтверждающим оплату товаров (платежный документ), превышает сумму 800000 белорусских рублей (около 90 долл. США¹) (с учетом НДС), в течение одного дня в магазине плательщика, заключившего с организацией, имеющей право на возврат НДС иностранным лицам, договор на оказание услуг по возврату НДС иностранным лицам, вправе получить в размере, сроки и порядке, определяемые Правительством Республики Беларусь, возврат суммы НДС в случае вывоза таких товаров за пределы таможенной территории Таможенного союза в течение трех месяцев со дня их приобретения.

Возврат НДС не производится по товарам:

- освобождаемым от НДС в соответствии с законодательством при ввозе на территорию Республики Беларусь;
- реализация которых на территории Республики Беларусь освобождается от НДС;
- облагаемым НДС по ставке 10%;
- подакцизным товарам.

НДС подлежит возврату иностранному лицу организацией, имеющей право на его возврат иностранным лицам после представления ей подтверждения вывоза товаров за пределы таможенной территории Таможенного союза.

Подтверждением вывоза иностранным лицом за пределы таможенной территории Таможенного союза товаров, реализованных через магазины, является оформленный в ма-

¹ Здесь и далее перерасчет валют произведен на 15 июня 2013 г.

газине плательщика чек специальной формы – «Чек на возврат НДС», содержащий обязательные реквизиты.

Организация, имеющая право на возврат НДС иностранным лицам и осуществившая возврат НДС иностранному лицу, предъявляет к возмещению сумму налога плательщику, реализовавшему иностранному лицу товар через магазин, с которым у нее заключен договор на оказание соответствующих услуг. Информация о плательщиках, с которыми организация, имеющая право на возврат налога иностранным лицам, заключила договор на оказание услуг, а также о суммах НДС, возвращенных иностранным лицам, ежемесячно представляется такой организацией в налоговый орган по месту постановки на учет.

Согласно Постановлению Совета Министров Республики Беларусь 08.01.2013 г. № 13 организацией, имеющей право на возврат НДС, является организация, включенная в перечень организаций, имеющих право на возврат НДС физическим лицам, не имеющим постоянного места жительства в государстве – члене Таможенного союза, утверждаемый Постановлением Совета Министров Республики Беларусь (далее – перечень).

Организацией, претендующей на включение в перечень, может быть юридическое лицо Республики Беларусь, осуществляющее предпринимательскую деятельность в Республике Беларусь и не применяющее специальные режимы налогообложения.

Учредителями (участниками) организации, претендующей на включение в перечень, должны являться коммерческие организации, с момента государственной регистрации которых прошло более одного года, не зарегистрированные в государствах – офшорных зонах, в которых действует льготный налоговый режим и (или) не предусматриваются раскрытие и предоставление информации о финансовых операциях по перечню этих офшорных зон-государств (территорий), определяемому Президентом Республики Беларусь для целей обложения офшорным сбором, и (или) государственные органы Республики Беларусь.

Отметим, что Белоруссия ввела первой систему Tax Free среди стран Таможенного союза ЕврАзЭС.

3. Подоходный налог с физических лиц

3.1. Плательщики. Правила определения резидентства

Плательщиками подоходного налога с физических лиц признаются физические лица.

Налоговыми резидентами Республики Беларусь признаются физические лица, которые фактически находились на территории Республики Беларусь в календарном году более 183 дней. Физические лица, которые фактически находились за пределами территории Республики Беларусь 183 дня и более в календарном году, не признаются налоговыми резидентами Республики Беларусь.

3.2. Налоговая база

3.2.1. Налогооблагаемый доход

Объектом налогообложения подоходным налогом с физических лиц признаются доходы, полученные плательщиками:

1) от источников в Республике Беларусь и (или) от источников за пределами Республики Беларусь – для физических лиц, признаваемых налоговыми резидентами Республики Беларусь;

2) от источников в Республике Беларусь – для физических лиц, не признаваемых налоговыми резидентами Республики Беларусь.

К доходам, полученным от источников в Республике Беларусь, относятся:

1) дивиденды и проценты, полученные от белорусской организации, а также проценты, полученные от белорусского индивидуального предпринимателя и (или) иностранной организации в связи с ее деятельностью через постоянное представительство на территории Республики Беларусь. Такие доходы признаются доходами, полученными от источников в Республике Беларусь, независимо от места, откуда производились выплаты указанных доходов;

2) страховое возмещение и (или) обеспечение при наступлении страхового случая, полученные от белорусской страховой организации и (или) от иностранной организации в связи с ее деятельностью через постоянное представительство на территории Республики Беларусь;

3) доходы, полученные от использования на территории Республики Беларусь объектов интеллектуальной собственности;

4) доходы, полученные от сдачи в аренду (финансовую аренду (лизинг)) или от иного использования имущества, находящегося на территории Республики Беларусь, включая стоимость улучшения имущества, находившегося в пользовании других лиц и возвращенного его собственнику (за исключением случаев, когда улучшение явилось следствием капитального ремонта, проведение которого было обусловлено чрезвычайными обстоятельствами (пожар, авария, стихийное бедствие, дорожно-транспортное происшествие и иные аналогичные обстоятельства, в том числе форс-мажорные)), – при наличии документов, подтверждающих факт свершения указанных событий, сопоставимости их последствий и произведенных улучшений;

5) доходы, полученные от отчуждения:

- недвижимого имущества, в том числе предприятия как имущественного комплекса (его части), находящегося на территории Республики Беларусь;
- на территории Республики Беларусь акций или иных ценных бумаг, долей учредителей (участников) в уставном фонде, паев в имуществе иностранных организаций либо их части;
- акций или иных ценных бумаг, долей учредителей (участников) в уставном фонде, паев в имуществе белорусских организаций либо их части;
- прав требования к белорусской организации или иностранной организации в связи с ее деятельностью через постоянное представительство на территории Республики Беларусь;
- иного имущества, находящегося на территории Республики Беларусь;

6) вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей, включая денежные вознаграждения и надбавки за особые условия работы (службы), выполненную работу, оказанную услугу, совершение действия (бездействие) на территории Республики Беларусь. Такие вознаграждения, получаемые плательщиками от белорусских организаций, белорусских индивидуальных предпринимателей (частных нотариусов, адвокатов), представительств иностранных организаций, осуществляющих деятельность на территории Республики Беларусь, представительств и органов межгосударственных образований в Республике Беларусь, признаются доходами, полученными от источников в Республике Беларусь, независимо от места, где фактически исполнялись возложенные на этих плательщиков обязанности или откуда производились выплаты этих вознаграждений;

7) пенсии, пособия, стипендии и иные аналогичные выплаты, полученные плательщиком в соответствии с законодательством;

8) доходы, полученные от использования любых транспортных средств, включая морские, воздушные суда, суда внутреннего плавания, суда смешанного (река–море) пла-

вания и автомобильные транспортные средства, в связи с перевозками в Республику Беларусь и (или) из Республики Беларусь или в ее пределах, а также штрафы и иные санкции за простой (задержку) таких транспортных средств в пунктах погрузки (выгрузки) на территории Республики Беларусь;

9) доходы, полученные от использования трубопроводов, линий электропередачи, объектов электросвязи и иных средств связи, включая компьютерные сети, на территории Республики Беларусь;

10) иные доходы, получаемые плательщиком от источников в Республике Беларусь.

Не относятся к доходам, полученным от источников в Республике Беларусь, доходы физического лица, полученные им в результате проведения внешнеторговых операций, связанных с ввозом товаров на территорию Республики Беларусь и (или) приобретением товаров (работ, услуг) на территории Республики Беларусь.

К доходам, полученным от источников за пределами Республики Беларусь, относятся:

1) дивиденды и проценты, полученные от иностранной организации (за исключением полученных в связи с деятельностью иностранных организаций через постоянное представительство на территории Республики Беларусь), а также проценты, полученные от иностранного индивидуального предпринимателя;

2) страховое возмещение и (или) обеспечение при наступлении страхового случая, полученные от иностранной страховой организации, не осуществляющей деятельность через постоянное представительство на территории Республики Беларусь;

3) доходы, полученные от использования за пределами территории Республики Беларусь объектов интеллектуальной собственности;

4) доходы, полученные от сдачи в аренду (финансовую аренду (лизинг)) или от иного использования имущества, находящегося за пределами территории Республики Беларусь, включая стоимость улучшения имущества, находившегося в пользовании других лиц и возвращенного его собственнику (за исключением случаев, когда улучшение явилось следствием капитального ремонта, проведение которого было обусловлено чрезвычайными обстоятельствами (пожар, авария, стихийное бедствие, дорожно-транспортное происшествие и иные аналогичные обстоятельства, в том числе форс-мажорные)), – при наличии документов, подтверждающих факт свершения указанных событий, сопоставимости их последствий и произведенных улучшений;

5) доходы, полученные от отчуждения:

- недвижимого имущества, в том числе предприятия как имущественного комплекса (его части), находящегося за пределами территории Республики Беларусь;
- за пределами территории Республики Беларусь акций или иных ценных бумаг, долей учредителей (участников) в уставном фонде, паев в имуществе иностранных организаций либо их части;
- прав требования к иностранной организации (за исключением прав требования иностранной организации в связи с ее деятельностью через постоянное представительство на территории Республики Беларусь);
- иного имущества, находящегося за пределами территории Республики Беларусь;

6) вознаграждения за выполнение трудовых или иных обязанностей, включая денежные вознаграждения и надбавки за особые условия работы (службы), выполненную работу, оказанную услугу, совершение действия (бездействие) за пределами территории Республики Беларусь. Такие вознаграждения, получаемые плательщиками от иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Республике Беларусь через пред-

ставительство, иностранных индивидуальных предпринимателей, представительств и органов международных организаций в Республике Беларусь, представительств и органов межгосударственных образований, находящихся на территориях иностранных государств, дипломатических представительств и консульских учреждений иностранных государств в Республике Беларусь, признаются доходами, получаемыми от источников, находящихся за пределами территории Республики Беларусь, независимо от места, где фактически исполнялись возложенные на этих плательщиков обязанности;

7) пенсии, пособия, стипендии и иные аналогичные выплаты, полученные плательщиком в соответствии с законодательством иностранных государств;

8) доходы, полученные от использования любых транспортных средств, включая морские, воздушные суда, суда внутреннего плавания, суда смешанного (река–море) плавания и автомобильные транспортные средства, а также штрафы и иные санкции за простой (задержку) таких транспортных средств в пунктах погрузки (выгрузки), за исключением доходов, полученных от использования любых транспортных средств включая международные с перевозки;

9) суммы, полученные в качестве компенсации (возмещения) морального вреда в соответствии с законодательством иностранных государств;

10) иные доходы, получаемые плательщиком от источников за пределами Республики Беларусь.

3.2.2. Доходы, освобождаемые от налогообложения

Не признаются объектом налогообложения подоходным налогом с физических лиц, а значит, освобождаются от налогообложения следующие доходы, полученные плательщиками:

1) от операций, связанных с имущественными и неимущественными отношениями физических лиц, состоящих в соответствии с законодательством между собой в отношениях близкого родства или свойства, опекуна, попечителя и подопечного, за исключением доходов, полученных указанными физическими лицами в результате заключения между ними трудовых договоров, договоров купли-продажи и (или) иных гражданско-правовых договоров, связанных с осуществлением предпринимательской деятельности.

К лицам, состоящим в отношениях близкого родства, относятся родители (усыновители), дети (в том числе усыновленные, удочеренные), родные братья и сестры, дед, бабушка, внуки, прадед, прабабушка, правнуки, супруги.

К лицам, состоящим в отношениях свойства, относятся близкие родственники другого супруга, в том числе умершего;

2) в размере оплаты организациями или индивидуальными предпринимателями расходов на проведение презентаций, юбилеев, банкетов, совещаний, иных культурно-массовых, представительских мероприятий, связанных с осуществляемой ими деятельностью;

3) в размере оплаты организациями, в том числе профсоюзными организациями, или индивидуальными предпринимателями расходов на проведение спортивно-массовых мероприятий;

4) в размере стоимости проживания спортсменов на спортивной базе, предоставленных им оздоровительных и восстановительных услуг (в том числе стоимости фармакологических и восстановительных средств, витаминных и белково-глюкозных препаратов, услуг саун, бань) при проведении учебно-тренировочных сборов и спортивных мероприятий;

5) в размере стоимости приобретенной организациями или индивидуальными предпринимателями для работников питьевой бутилированной воды, в размере стоимости по-

даренных живых цветов, а также приобретенных средств индивидуальной защиты, смывающих и обезвреживающих средств, выдаваемых в порядке, определяемом законодательством, или в размере стоимости таких средств, приобретенных плательщиком за свой счет, компенсируемой в установленном законодательством порядке, спортивной формы, униформы, выдаваемых во временное пользование, специального снаряжения, в том числе выдаваемого в соответствии с нормативными правовыми актами Национального банка Республики Беларусь работникам инкассации;

6) в размере залоговой стоимости сдаваемой тары, за исключением случаев, когда сбор (заготовка) и последующая сдача тары осуществляются в связи с осуществлением предпринимательской деятельности;

7) причинившими вред, в размере возмещения данного вреда другими лицами, обязанными его возместить в соответствии с законодательством, если иное не установлено настоящей главой;

8) в размере оплаты стоимости медицинских услуг или возмещения расходов на оплату таких услуг в случае получения плательщиком увечья или иного повреждения здоровья по вине других лиц, в том числе в результате противоправных действий, чрезвычайного и (или) дорожно-транспортного происшествий;

9) в размере оплаты стоимости транспортных услуг (за исключением автомобилей-такси) по перевозке работников организации или индивидуального предпринимателя к месту работы и обратно, произведенной за счет средств организации или индивидуального предпринимателя;

10) в размере превышения размеров платы за оказываемые учреждением образования услуги в сфере образования над фактически вносимой суммой платы за соответствующие услуги в сфере образования в этом учреждении образования;

11) в размере стоимости медицинских услуг на проведение обязательных предварительных (при поступлении на работу) и периодических (в течение трудовой деятельности) медицинских осмотров работников, оплаченных за счет средств организации или индивидуального предпринимателя, проводимых в порядке и случаях, устанавливаемых Министерством здравоохранения Республики Беларусь по согласованию с Министерством труда и социальной защиты Республики Беларусь;

12) в размере стоимости медицинских услуг, оказываемых учреждениями здравоохранения, содержащимися либо финансируемыми организациями или индивидуальными предпринимателями на условиях долевого участия в соответствии с заключенными договорами, для работников таких организаций, индивидуальных предпринимателей;

13) в размере стоимости услуг по приглашению физических лиц на работу, их проживанию и регистрации, оплаченных за счет средств организации или индивидуального предпринимателя, если на организацию или индивидуального предпринимателя в соответствии с законодательством возложена обязанность по несению таких расходов;

14) в размере стоимости обучения плательщиков, осваивающих содержание образовательных программ дополнительного образования взрослых при их переподготовке, профессиональной подготовке, повышении квалификации, стажировке, обучении на обучающих курсах, связанных с осуществляемой нанимателем деятельностью, оплаченных за счет средств бюджета, организации или индивидуального предпринимателя, являющихся местом их основной работы (службы, учебы):

- местом основной работы является – местонахождение нанимателя, которому в соответствии с законодательством предоставлено право заключения и прекращения трудового договора и у которого ведется трудовая книжка работника, а также организации, которыми в соответствии с законодательством осуществляются обязательное привлечение к труду или трудовая терапия (реабилитация) физических лиц, территориальные

коллегии адвокатов (для адвокатов, осуществляющих адвокатскую деятельность в юридической консультации) и адвокатские бюро (для адвокатов, являющихся его учредителями (участниками));

- местом основной службы является организация, в которой плательщик в соответствии с законодательством проходит военную службу, службу в органах и подразделениях по чрезвычайным ситуациям, органах внутренних дел, Следственном комитете Республики Беларусь и органах финансовых расследований Комитета государственного контроля Республики Беларусь;
- местом основной учебы – учреждение образования (организация, реализующая образовательные программы послевузовского образования), в котором плательщик получает в дневной форме получения образования основное образование;

15) в виде выплат, производимых организацией или индивидуальным предпринимателем и компенсиремых в соответствии с законодательством за счет средств республиканского бюджета, предназначенных для возмещения расходов по ликвидации последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС;

16) в виде превышения размеров платы за пользование жилыми помещениями и тарифов, устанавливаемых с учетом льгот для населения, проживающего в домах государственного и частного жилищных фондов, над фактически вносимой физическими лицами суммой платы за проживание в жилых помещениях;

17) в размере стоимости товаров, розданных в рамках проведения рекламы и рекламных игр, если по условиям их проведения отсутствуют сведения о получателях таких товаров;

18) в размере сумм, полученных под залог имущества (включая движимое имущество, предназначенное для личного, семейного или домашнего использования) в организациях, в том числе ломбардах, и не возвращенных в сроки, установленные договором залога;

19) в денежной или натуральной форме от другого лица для исполнения его поручения по осуществлению каких-либо расчетов, оплаты в его пользу или в пользу третьих лиц за товары (работы, услуги) либо по передаче третьим лицам полученных средств и исполнению обязательств, в том числе налоговых;

20) в денежной или натуральной форме в погашение обязательств по договору займа без учета процентов, предусмотренных таким договором (далее – погашение обязательств в части основной суммы долга). При предоставлении плательщиком по договору займа денежных средств в иностранной валюте и погашении обязательств в части основной суммы долга в белорусских рублях (иной валюте) размер дохода, не признаваемого объектом налогообложения, определяется путем пересчета суммы переданных (полученных) по договору займа денежных средств в иностранной валюте в белорусские рубли по официальному курсу, установленному Национальным банком Республики Беларусь на дату погашения обязательств;

21) в размере стоимости имущества, оплаченного за счет собственных средств плательщика, в том числе стоимости товаров, получаемых наложенным платежом (заказы по каталогам), а также приобретенных в Интернет-магазинах;

22) в размере стоимости общедоступных социальных услуг, оказываемых бесплатно и финансируемых из бюджета, а также за счет средств социального страхования;

23) в размере стоимости питания, проживания и проезда, оплаченных:

- принимающей стороной, – при направлении работника в командировку;

- за плательщика организацией, привлекающей его в порядке, установленном законодательством, для участия в проведении весенних полевых работ, уборке урожая и заготовке кормов;

24) в виде бесплатно предоставляемых жилых помещений на условиях и в порядке, установленных законодательными актами;

25) учредителем (участником) организации при ее ликвидации, выходе (исключении) участника из состава участников организации, отчуждении участником доли (пая, части доли или пая, акций) в уставном фонде организации в размере, не превышающем сумму взноса (вклада) учредителя (участника) в уставный фонд организации или сумму расходов на приобретение доли (паев, акций) в уставном фонде организации. При этом размер выплаты учредителю (участнику) и сумма его взноса (вклада) или расходов на приобретение доли (паев, акций) подлежат пересчету в доллары США по официальному курсу, установленному Национальным банком Республики Беларусь соответственно на день выплаты и на день внесения взноса (вклада) или осуществления расходов на приобретение доли (паев, акций);

26) участником (акционером) организации в виде долей (паев, акций) этой же организации, а также в виде увеличения доли (пая), номинальной стоимости акций, произведенного за счет собственных источников организации, если такие выплаты не изменяют процентную долю участия в уставном фонде организации ни одного из участников (акционеров) либо изменяют ее менее чем на 0,01%;

27) физическим лицом от унитарного предприятия, учреждения, крестьянского (фермерского) хозяйства, учредителем которого выступает это физическое лицо, в виде возврата имущества (доли имущества), переданного этому унитарному предприятию, учреждению, крестьянскому (фермерскому) хозяйству. При возврате физическому лицу денежных средств или иного имущества (доли имущества) взамен переданного имущества сумма таких денежных средств и (или) стоимость имущества (доли имущества) подлежат пересчету в доллары США по официальному курсу, установленному Национальным банком Республики Беларусь соответственно на день возврата денежных средств или имущества (доли имущества) и на день передачи денежных средств и (или) иного имущества унитарному предприятию, учреждению, крестьянскому (фермерскому) хозяйству, учредителем которого выступает это физическое лицо;

28) участниками договора простого товарищества при возврате их вкладов в простое товарищество, а также при распределении прибыли простого товарищества после ее налогообложения;

29) в виде сумм, получаемых от сдачи внаем (поднаем) жилых помещений (части жилого помещения в виде отдельной комнаты), собственниками (нанимателями) которых являются лица, обязанные возмещать расходы, затраченные государством на содержание детей, находящихся на государственном обеспечении, по договорам найма (поднайма), заключаемым местными исполнительными и распорядительными органами, и перечисляемые в порядке и на условиях, определяемых законодательством, на погашение указанными лицами расходов, затраченных государством на содержание детей, находящихся на государственном обеспечении;

30) в размере государственной адресной социальной помощи, государственных социальных льгот и социальной поддержки, предоставляемых в случаях, установленных законодательными актами Республики Беларусь;

31) военнослужащими, лицами рядового и начальствующего состава Следственного комитета Республики Беларусь, органов внутренних дел, финансовых расследований Комитета государственного контроля Республики Беларусь, органов и подразделений по чрезвычайным ситуациям, за исключением военнослужащих срочной военной службы, курсантов военных учебных заведений, учреждений образования Министерства внутрен-

них дел Республики Беларусь и Министерства по чрезвычайным ситуациям Республики Беларусь, и членами их семей в размере оплаты за счет средств Министерства обороны Республики Беларусь, Министерства внутренних дел Республики Беларусь, Следственного комитета Республики Беларусь, Министерства по чрезвычайным ситуациям Республики Беларусь, Государственного пограничного комитета Республики Беларусь, Комитета государственной безопасности Республики Беларусь, Комитета государственного контроля Республики Беларусь, Службы безопасности Президента Республики Беларусь, Оперативно-аналитического центра при Президенте Республики Беларусь проезда и перевозки собственного имущества весом до 10 тонн при переводе либо увольнении с военной службы, службы в Следственном комитете Республики Беларусь, органах внутренних дел, финансовых расследований Комитета государственного контроля Республики Беларусь, органах и подразделениях по чрезвычайным ситуациям в запас (отставку) в случаях, связанных с переездом в другую местность;

32) военнослужащими, занимающими должности в органах межгосударственных образований и международных организаций, находящихся на территории иностранных государств, и членами их семей, а также курсантами и слушателями, проходящими обучение, не связанное со служебной командировкой за границу, в организациях иностранных государств по направлению государственных органов, в которых предусмотрена военная служба, в виде возмещения один раз в год за счет средств данных государственных органов расходов на проезд железнодорожным (кроме спальных вагонов), воздушным и автомобильным транспортом во время отпуска к месту жительства на территории Республики Беларусь и обратно;

33) отдельными категориями военнослужащих, прокурорских работников, определяемыми руководителями соответствующих государственных органов, в которых предусмотрена военная служба, и органов прокуратуры в размере стоимости проездных документов (билетов) на проезд всеми видами транспорта общего пользования (кроме автомобилей-такси) в пределах Республики Беларусь, необходимых для исполнения служебных обязанностей и приобретенных за счет средств данных государственных органов;

34) военнослужащими, получившими ранение (травму, контузию), увечье или заболевание при исполнении обязанностей военной службы, в период их амбулаторного лечения в связи с этим ранением (травмой, контузией), увечьем или заболеванием в размере стоимости лекарственного обеспечения, осуществляемого за счет средств соответствующих государственных органов, в которых предусмотрена военная служба, в пределах перечня основных лекарственных средств, утверждаемого Министерством здравоохранения Республики Беларусь;

35) от осуществления видов деятельности, по которым применяются особые режимы налогообложения, не предусматривающие уплату подоходного налога с физических лиц;

36) в виде стоимости неиспользуемого государственного имущества, находившегося в республиканской или коммунальной собственности, безвозмездно полученного индивидуальным предпринимателем в собственность в соответствии с законодательством Республики Беларусь;

37) в размере компенсации (возмещения) в соответствии с законодательством судебных расходов, морального вреда, возмещения вреда в натуре или возмещения причиненных убытков в пределах реального ущерба, в том числе проиндексированных в установленном законодательством порядке.

Кроме того, статьей 163 НК РБ освобожден от налогообложения подоходным налогом еще ряд видов доходов:

1) пособия по государственному социальному страхованию и государственному социальному обеспечению и надбавки к ним, кроме пособий по временной нетрудоспособности (в том числе пособий по уходу за больным ребенком), пособия по безработице, субсидии для компенсации расходов безработных в связи с организацией предприниматель-

ской деятельности, выплачиваемые из государственного внебюджетного фонда социальной защиты населения Республики Беларусь, пособия, выплачиваемые из средств бюджета;

2) пенсии, получаемые в соответствии с законодательством Республики Беларусь и (или) законодательством иностранных государств, ежемесячные денежные содержания отдельным государственным служащим;

3) все виды предусмотренных законодательными актами, постановлениями Совета Министров Республики Беларусь компенсаций (за исключением компенсации за неиспользованный трудовой отпуск, компенсации за износ транспортных средств, оборудования, инструментов и приспособлений, принадлежащих работнику), в том числе связанных:

- с бесплатным предоставлением жилых помещений и коммунальных услуг, топлива или соответствующего денежного возмещения;
- с оплатой стоимости и (или) выдачей полагающегося натурального довольствия, а также с выплатой денежных средств взамен этого довольствия;
- с оплатой стоимости питания, спортивного снаряжения, оборудования, спортивной и парадной формы, получаемых спортсменами и работниками физкультурно-спортивных организаций для учебно-тренировочного процесса и участия в спортивных соревнованиях;
- с получением работниками выходных пособий в связи с прекращением трудовых договоров (контрактов). Такие пособия освобождаются от подоходного налога с физических лиц, если они выплачиваются в случаях, для которых законодательными актами установлены минимальные гарантированные размеры таких выплат, и в суммах, не превышающих эти установленные минимальные гарантированные размеры. Полученные плательщиками в связи с их выходом на пенсию выходных пособий, выплачиваемые в порядке и на условиях, предусмотренных коллективным договором, соглашением, освобождаются от подоходного налога с физических лиц в размере, не превышающем девяти среднемесячных заработных плат работника;
- с гибелью, установлением инвалидности, связанной с выполнением служебных обязанностей или наступившей в результате ранения, контузии, увечья военнослужащих или государственных служащих при исполнении ими своих служебных обязанностей;
- с возмещением вреда, причиненного незаконными действиями органов дознания, предварительного следствия, прокуратуры, суда;
- с возмещением в порядке и размерах, установленных законодательством, депутатам Палаты представителей и членам Совета Республики Национального собрания Республики Беларусь расходов, связанных с их парламентской деятельностью;
- с выполнением плательщиком трудовых обязанностей (включая переезд на работу в другую местность и возмещение командировочных расходов);
- с получением военнослужащими надбавок за особые условия службы, установленные законодательством, а также денежного вознаграждения за боевое дежурство, дежурство в суточном наряде, карауле, прыжки с парашютом, летные испытания авиационной техники, разминирование местности и обезвреживание взрывоопасных предметов, водолазные ра-

боты, химические, дозиметрические и другие аварийно-спасательные работы, работы в изолирующих противогазах;

- с возмещением расходов по найму или поднайму жилых помещений в установленных законодательством размерах за счет средств соответствующих государственных органов, в которых предусмотрена военная служба, или органов прокуратуры военнослужащим, в том числе занимающим должности в органах межгосударственных образований и международных организаций, находящихся на территории иностранных государств, слушателям, проходящим обучение, не связанное со служебной командировкой за границу, в организациях иностранных государств по направлению государственных органов, в которых предусмотрена военная служба, а также прокурорским работникам, пользующимся жилыми помещениями по договору найма или поднайма.

4) доходы, получаемые плательщиками за сдачу крови, другие виды донорства, сдачу материнского молока;

5) алименты, получаемые плательщиками в случаях, установленных законодательством Республики Беларусь, а также алименты, получаемые в соответствии с законодательством иностранных государств;

6) государственные премии Республики Беларусь;

7) ежемесячные денежные выплаты плательщикам, имеющим почетные звания «Народный артист СССР», «Народный художник СССР», «Народный архитектор СССР» и т.д. в размерах, определяемых Президентом Республики Беларусь и (или) Советом Министров Республики Беларусь;

8) суммы единовременной материальной помощи, оказываемой:

- в связи с чрезвычайной ситуацией;
- организациями и (или) индивидуальными предпринимателями по месту основной работы (службы, учебы) умершего работника, в том числе пенсионера, ранее работавшего в этих организациях и (или) у этих индивидуальных предпринимателей, одному из лиц, состоящих с умершим работником в отношениях близкого родства, а также работникам, в том числе пенсионерам, ранее работавшим в этих организациях и (или) у индивидуальных предпринимателей, в связи со смертью лиц, состоящих с работником в отношениях близкого родства;

9) суммы материальной помощи, оказываемой в соответствии с законодательными актами, постановлениями Совета Министров Республики Беларусь;

10) стоимость путевок, за исключением туристических, в санаторно-курортные и оздоровительные учреждения, оплаченных за счет средств социального страхования, а также средств бюджета;

11) стоимость путевок в санаторно-курортные и оздоровительные организации Республики Беларусь, приобретенных для детей в возрасте до 18 лет и оплаченных (возмещенных) за счет средств белорусских организаций и (или) белорусских индивидуальных предпринимателей в пределах 2185000 белорусских рублей (около 250 долл. США) на каждого ребенка от каждого источника в течение налогового периода;

12) стипендии обучающихся, надбавки к стипендиям за успехи в учебе, научной и общественной работе, доплаты к стипендиям, материальная помощь обучающимся, выплачиваемые за счет средств республиканского и (или) местных бюджетов, государственного внебюджетного фонда социальной защиты населения Республики Беларусь, организаций потребительской кооперации;

13) стипендии, учреждаемые Президентом Республики Беларусь, а также поощрения специального фонда Президента Республики Беларусь по социальной поддержке одаренных учащихся и студентов;

14) доходы в виде оплаты труда и иные суммы в иностранной валюте, получаемые за работу за пределами территории Республики Беларусь плательщиками от государственных органов и других юридических лиц по перечню, утверждаемому Советом Министров Республики Беларусь, – в пределах размеров, установленных законодательством об оплате труда работников за границей;

15) суммы оплаты труда граждан Республики Беларусь, направленных на работу за пределы территории Республики Беларусь по согласованию с республиканскими органами государственного управления в органы интеграции, в том числе в органы Союзного государства, Интеграционный Комитет и Межпарламентскую Ассамблею Евразийского экономического сообщества, Экономический Суд Содружества Независимых Государств, Исполнительный комитет Содружества Независимых Государств, Межпарламентскую Ассамблею государств – участников Содружества Независимых Государств;

16) доходы плательщиков, получаемые от реализации продукции растениеводства и (или) животноводства, выращенной (произведенной) ими и (или) их близкими родственниками лицами, на находящемся на территории Республики Беларусь земельном участке, предоставленном таким лицам для строительства и обслуживания жилого дома и ведения личного подсобного хозяйства, коллективного садоводства, дачного строительства, огородничества, в виде служебного земельного надела.

Указанные доходы освобождаются от налогообложения при условии представления плательщиком справки местного исполнительного и распорядительного органа, подтверждающей, что реализуемая сельскохозяйственная продукция произведена (выращена) в личном подсобном хозяйстве;

17) доходы плательщиков, получаемые от сбора и сдачи лекарственного растительного сырья, дикорастущих ягод, орехов и иных плодов, грибов, другой дикорастущей продукции организациям и (или) индивидуальным предпринимателям, осуществляющим в порядке, установленном законодательством, деятельность по промышленной заготовке (закупке) указанной продукции;

18) доходы плательщиков, получаемые от физических лиц в виде наследства, за исключением вознаграждений, выплачиваемых наследникам (правопреемникам) авторов произведений науки, литературы, искусства, изобретений, полезных моделей, промышленных образцов и иных результатов интеллектуальной деятельности, а также наследникам лиц, являвшихся субъектами смежных прав;

19) доходы плательщиков, получаемые от физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, в размере, не превышающем 33100000 белорусских рублей (около 3790 долл. США), в сумме от всех источников в течение налогового периода, полученные:

- в результате дарения;
- в виде недвижимого имущества по договору ренты бесплатно;

20) не являющиеся вознаграждениями за выполнение трудовых или иных обязанностей доходы, в том числе в виде материальной помощи, подарков и призов, оплаты стоимости путевок, получаемые от:

- организаций и индивидуальных предпринимателей, являющихся местом основной работы (службы, учебы), в том числе пенсионерами, ранее работавшими в этих организациях и у индивидуальных предпринимателей, – в размере, не превышающем 10000000 белорусских рублей (около 1145 долл. США), от каждого источника в течение налогового периода;

- иных организаций и индивидуальных предпринимателей, за исключением лимитированной помощи от профсоюзов, – в размере, не превышающем 660000 белорусских рублей (около 75,5 долл. США), от каждого источника в течение налогового периода;

21) доходы в виде оплаты страховых услуг страховых организаций Республики Беларусь, в том числе по договорам добровольного страхования жизни, дополнительной пенсии, медицинских расходов, получаемые от организаций и индивидуальных предпринимателей, являющихся местом основной работы (службы, учебы), в том числе пенсионерами, ранее работавшими в этих организациях и у этих индивидуальных предпринимателей, в размере, не превышающем 6000000 белорусских рублей (около 687 долл. США), от каждого источника в течение налогового периода и ряд других доходов.

3.3. Вычеты

3.3.1. Стандартные

- 1) в размере 550000 белорусских рублей (около 63 долл. США) в месяц при получении дохода в сумме, не превышающей 3350000 белорусских рублей (около 383,5 долл. США) в месяц;
- 2) в размере 155000 белорусских рублей (около 18 долл. США) в месяц на ребенка до 18 лет и (или) каждого иждивенца.

Иждивенцами признаются:

- 1) физические лица, находящиеся в отпуске по уходу за ребенком до достижения им возраста 3-х лет, – для супруга (супруги), а при его (ее) отсутствии – для физического лица, в установленном порядке признанного родителем ребенка, из доходов которого по решению суда или распоряжению физического лица удерживаются суммы на содержание данного иждивенца в размере не менее предусмотренного для взыскания алиментов;
- 2) обучающиеся старше 18 лет, получающие в дневной форме получения образования общее среднее, специальное, первое профессионально-техническое, первое среднее специальное, первое высшее образование, – для их родителей;
- 3) несовершеннолетние, над которыми установлены опека или попечительство, – для опекунов или попечителей этих несовершеннолетних.

Вдове (вдовцу), одинокому родителю, приемному родителю, опекуну или попечителю стандартный налоговый вычет предоставляется в размере 310000 белорусских рублей (около 35,5 долл. США) в месяц на каждого ребенка до 18 лет и (или) каждого иждивенца. Одинокими родителями признаются:

- 1) мать, не состоящая в браке, имеющая ребенка, сведения об отце которого записаны в записи акта о рождении ребенка по указанию матери или по указанию другого лица, подавшего заявление о регистрации рождения;
- 2) родитель, если второй родитель ребенка умер или лишен родительских прав.

Родителям, имеющим двух и более детей в возрасте до 18 лет или детей-инвалидов в возрасте до 18 лет, стандартный налоговый вычет предоставляется в размере 310000 белорусских рублей (около 35,5 долл. США) на каждого ребенка в месяц;

- 3) в размере 780000 белорусских рублей (около 90 долл. США) в месяц для следующих категорий плательщиков:
 - физических лиц, заболевших и перенесших лучевую болезнь, вызванную последствиями катастрофы на Чернобыльской АЭС, других радиационных аварий, инвалидов, в отношении которых установлена причинная связь увечья или заболевания, приведших к инвалидности, с

- катастрофой на Чернобыльской АЭС, другими радиационными авариями;
- физических лиц, принимавших участие в работах по ликвидации последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС в 1986–1987 гг. в зоне эвакуации (отчуждения) или занятых в этот период на эксплуатации или других работах на Чернобыльской АЭС (в том числе временно направленных и командированных), включая военнослужащих и военнообязанных, призванных на специальные сборы и привлеченных к выполнению работ, связанных с ликвидацией последствий данной катастрофы, а также участников ликвидации последствий других радиационных аварий;
 - физических лиц – Героев Социалистического Труда, Героев Советского Союза, Героев Республики Беларусь, полных кавалеров орденов Славы, Трудовой Славы, Отечества;
 - физических лиц – участников Великой Отечественной войны (ветеранов);
 - физических лиц – инвалидов I и II группы независимо от причин инвалидности, инвалидов с детства, детей-инвалидов в возрасте до 18 лет.

3.3.2. Социальные

Социальному вычету подлежат суммы, уплаченные плательщиком 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, полученных от белорусских организаций и (или) белорусских индивидуальных предпринимателей (включая проценты по ним, за исключением процентов, уплаченных за несвоевременный возврат (погашение) кредитов, займов и (или) за несвоевременную уплату процентов по кредитам, займам), фактически израсходованных плательщиком на получение первого высшего, первого среднего специального или первого профессионально-технического образования.

Социальному вычету подлежат также суммы, уплаченные плательщиком за обучение лиц, состоящих с ним в отношениях близкого родства (плательщиком-опекуном (плательщиком-попечителем) – за обучение своих подопечных, в том числе бывших подопечных, достигших восемнадцатилетнего возраста), в учреждениях образования Республики Беларусь при получении ими первого высшего, первого среднего специального или первого профессионально-технического образования, и суммы расходов, произведенных указанными плательщиками по погашению кредитов банков Республики Беларусь, займов, полученных от белорусских организаций и (или) белорусских индивидуальных предпринимателей (включая проценты по ним, за исключением процентов по просроченным кредитам и займам, просроченных процентов по ним), фактически израсходованных ими на получение первого высшего, первого среднего специального или первого профессионально-технического образования этими лицами. При этом право на применение социального налогового вычета имеют оба родителя независимо от того, кем из них осуществлены данные расходы.

Также социальному вычету подлежат суммы, не превышающие 10000000 белорусских рублей (около 1145 долл. США) в течение налогового периода и уплаченные плательщиком страховым организациям Республики Беларусь в качестве страховых взносов по договорам добровольного страхования жизни и дополнительной пенсии, заключенным на срок не менее трех лет, а также по договорам добровольного страхования медицинских расходов.

Вычету подлежат также суммы, уплаченные плательщиком страховым организациям Республики Беларусь в качестве страховых взносов по договорам добровольного страхования жизни и дополнительной пенсии, заключенным на срок не менее трех лет, а также по договорам добровольного страхования медицинских расходов за лиц, состоящих с ним в отношениях близкого родства (плательщиком-опекуном (плательщиком-попечителем), – за своих подопечных, в том числе бывших подопечных, достигших восемнадцатилетнего возраста).

3.3.3. Имущественные

Имущественным вычетам подлежат:

1) суммы фактически произведенных плательщиком и членами его семьи (супругом (супругой), их не состоящими в браке на момент осуществления расходов детьми и иными лицами, признанными в судебном порядке членами семьи плательщика), состоящими на учете нуждающихся в улучшении жилищных условий, расходов на 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) белорусских индивидуальных предпринимателей (включая проценты по ним, за исключением процентов, уплаченных за несвоевременный возврат (погашение) кредитов, займов и (или) за несвоевременную уплату процентов по кредитам, займам), фактически израсходованных ими на строительство либо приобретение на территории Республики Беларусь индивидуального жилого дома или квартиры;

2) суммы 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).

3.3.4. Профессиональные

Профессиональные вычеты применяют плательщики – индивидуальные предприниматели (частные нотариусы, адвокаты) – в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с осуществлением ими предпринимательской (частной нотариальной, адвокатской) деятельности.

Вместо получения профессионального налогового вычета в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с осуществлением предпринимательской (частной нотариальной, адвокатской) деятельности, плательщики – индивидуальные предприниматели (частные нотариусы, адвокаты) имеют право применить профессиональный налоговый вычет в размере 10% общей суммы подлежащих налогообложению доходов, полученных от осуществления ими предпринимательской деятельности (деятельности частного нотариуса, адвокатской деятельности).

3.4. Ставки

Общеустановленная ставка установлена в размере 12%.

Ставка в размере 9% устанавливается в отношении доходов, полученных:

- 1) физическими лицами (кроме работников, осуществляющих обслуживание и охрану зданий, помещений, земельных участков) от резидентов Парка высоких технологий по трудовым договорам (контрактам);
- 2) индивидуальными предпринимателями – резидентами Парка высоких технологий;

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

Ставка подоходного налога устанавливается в размере 15% в отношении доходов, получаемых белорусскими индивидуальными предпринимателями (частными нотариусами, адвокатами) от осуществления предпринимательской (частной нотариальной, осуществляемой индивидуально адвокатской) деятельности.

II. КАЗАХСТАН

Налоговая система Казахстана регулируется единым нормативно-правовым актом – Налоговым кодексом Республики Казахстан 10 декабря 2008 года № 99-IV ЗРК (далее – НК РК).

1. Корпоративный подоходный налог (Налог на прибыль организаций)

1.1. Общая характеристика

В нормативно правовых актах Казахстана о налогах сборах на русском языке налог на прибыль организаций именуется «корпоративный подоходный налог». Однако в целях единообразия описания, мы будем называть его термином, принятым в российском и белорусском налоговом праве – «налог на прибыль (организаций)».

Налог на прибыль в Казахстане регулируется Разделом 4-м (Главы 10–16) НК РК.

1.2. Субъекты налогообложения. Правила определения резидентства

Плательщиками налога на прибыль являются:

- 1) юридические лица – резиденты Республики Казахстан, за исключением государственных учреждений;
- 2) юридические лица – нерезиденты, осуществляющие деятельность в Республике Казахстан через постоянное учреждение или получающие доходы из источников в Республике Казахстан.

Резидентами Республики Казахстан в целях налогообложения в соответствии с п. 5 ст. 189 НК РК признаются юридические лица, созданные в соответствии с законодательством Республики Казахстан (иными словами, учрежденные в Республике Казахстан), и (или) иные юридические лица, «место эффективного управления» («местонахождение фактического органа управления») которых находится в Республике Казахстан.

При этом местом эффективного управления (местом нахождения фактического органа управления) признается место проведения собрания фактического органа (совета директоров или аналогичного органа), на котором осуществляются основное управление и (или) контроль, а также принимаются стратегические коммерческие решения, необходимые для проведения предпринимательской деятельности юридического лица.

1.3. Налоговая база

1.3.1. Общая характеристика

Объектами обложения налогом на прибыль являются:

- 1) налогооблагаемая прибыль («налогооблагаемый доход»);
- 2) доход, облагаемый у источника выплаты;
- 3) чистый доход юридического лица – нерезидента, осуществляющего деятельность в Республике Казахстан через постоянное учреждение.

Налогооблагаемая прибыль (налогооблагаемый доход) определяется как разница между «совокупным годовым доходом»¹ с учетом «корректировок» и вычетами из нало-

¹ «Совокупный годовой доход» – это специфический термин в налоговом праве Казахстана. В Налоговом кодексе РФ в этом же смысле используется термин «[полученные] доходы».

говой базы. Кроме того необходимо принять во внимание, что ряд доходов, возникающих у налогоплательщика по факту, не рассматриваются в таком качестве в целях налогообложения (см. п. 1.3.2.2.).

Совокупный годовой доход юридического лица-резидента образует состав из 24 разновидностей видов доходов, подлежащих получению (полученных) данным лицом в Республике Казахстан и за ее пределами в течение налогового периода. При этом перечень таких доходов НК РК не закрыт.

Суть указанной выше корректировки состоит в исключении или, наоборот, зачете в совокупном годовом доходе ряда доходов, которые не рассматриваются в качестве объектов налогообложения (см. п. 1.3.2.1.). Как правило, это платежи целевого и транзитного характера, также уже ранее обложенные налогом на прибыль.

В совокупный годовой доход юридического лица-резидента включаются следующие виды доходов налогоплательщика:

- 1) доход от реализации;
- 2) доход от прироста стоимости;
- 3) доход по производным финансовым инструментам;
- 4) доход от списания обязательств;
- 5) доход по сомнительным обязательствам;
- 6) доход от восстановления резервов (пищевые продукты, съестные припасы), сформированных налогоплательщиком, имеющим право на вычет по ним;
- 7) доход от снижения страховых резервов, созданных страховыми, перестраховочными организациями по договорам страхования, перестрахования;
- 8) доход от уступки права требования;
- 9) доход, полученный за согласие ограничить или прекратить предпринимательскую деятельность;
- 10) доход от выбытия фиксированных активов;
- 11) доход от корректировки расходов на геологическое изучение и подготовительные работы к добыче природных ресурсов, а также других расходов недропользователей;
- 12) доход от превышения суммы отчислений в фонд ликвидации последствий разработки месторождений над суммой фактических расходов по ликвидации последствий разработки месторождений;
- 13) доход от осуществления совместной деятельности;
- 14) присужденные или признанные должником штрафы, пени и другие виды санкций, кроме возвращенных из бюджета необоснованно удержанных штрафов, если эти суммы ранее не были отнесены на вычеты;
- 15) полученные компенсации по ранее произведенным вычетам;
- 16) доход в виде безвозмездно полученного имущества;
- 17) дивиденды;
- 18) вознаграждение по депозиту, долговой ценной бумаге, векселю, исламскому арендному сертификату;
- 19) превышение суммы положительной курсовой разницы над суммой отрицательной курсовой разницы. Сумма курсовой разницы определяется в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности и требованиями законодательства Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности;
- 20) выигрыши;
- 21) доход, полученный при эксплуатации объектов социальной сферы;
- 22) доход от продажи предприятия как имущественного комплекса;

23) доход по инвестиционному депозиту, размещенному в исламском банке;

24) чистый доход от доверительного управления имуществом, полученный (подлежащий получению) учредителем доверительного управления по договору доверительного управления либо выгодоприобретателем в иных случаях возникновения доверительного управления;

25) любые другие доходы.

Следует уточнить содержание терминов «доход от реализации» и «доход от вознаграждений по депозиту, долговой ценной бумаге, векселю, исламскому арендному сертификату».

Доходом от реализации товаров (работ, услуг) является стоимость реализованных товаров, выполненных работ, предоставленных услуг, за исключением НДС и акциза, если иное не предусмотрено законодательством РК по вопросам государственного контроля при применении трансфертных цен.

Доход от реализации товаров (работ, услуг) подлежит корректировке в случаях:

- полного или частичного возврата товаров;
- изменения условий сделки;
- изменения согласованной компенсации за реализованные товары (работы, услуги);
- получения разницы в стоимости реализованных товаров (работ, услуг) при их оплате в тенге.

Корректировка дохода производится по итогам того налогового периода, в котором произошли указанные изменения.

Доход от вознаграждений по депозиту, долговой ценной бумаге, векселю, исламскому арендному сертификату (далее – вознаграждения) определяется в качестве налогооблагаемого дохода в пп. 18 ч. 1 ст. НК РК. Однако пп. 39 ч.1 ст. 12 НК РК определяет термин вознаграждения более полно. Вознаграждениями считаются все выплаты:

- 1) связанные с кредитом (займом, микрокредитом), за исключением полученной (выданной) суммы кредита (займа, микрокредита), комиссий за перевод денег банками и иных выплат лицу, не являющемуся для заемщика заимодателем, взаимосвязанной стороной;
- 2) связанные с кредитом (займом), право требования по которому уступлено банком дочерней организации, приобретающей сомнительные и безнадежные активы родительского банка, за исключением полученной (выданной) суммы кредита (займа), комиссий за перевод денег банками и иных выплат лицу, не являющемуся для заемщика заимодателем, взаимосвязанной стороной;
- 3) связанные с кредитом (займом), право требования по которому уступлено банком организации, специализирующейся на улучшении качества кредитных портфелей банков второго уровня, сто процентов голосующих акций которой принадлежат Национальному Банку Республики Казахстан, за исключением полученной (выданной) суммы кредита (займа), комиссий за перевод денег банками и иных выплат лицу, не являющемуся для заемщика заимодателем, взаимосвязанной стороной;
- 4) связанные с передачей имущества в финансовый лизинг, за исключением стоимости, по которой такое имущество получено (передано), выплат лицу, не являющемуся для лизингополучателя лизингодателем, взаимосвязанной стороной;
- 5) по вкладам (депозитам), за исключением суммы вклада (депозита), а также выплат лицу, не являющемуся для стороны, принявшей вклад (депозит), вкладчиком (депозитором), взаимосвязанной стороной;

- б) связанные с договором накопительного страхования, за исключением размера страховой суммы, выплат лицу, не являющемуся для страхователя страховщиком, взаимосвязанной стороной;
- 7) по долговым ценным бумагам в виде дисконта либо купона (с учетом дисконта либо премии от стоимости первичного размещения и (или) стоимости приобретения), выплаты лицу, являющемуся для лица, выплачивающего вознаграждение, держателем его долговых ценных бумаг, взаимосвязанной стороной;
- 8) по векселю, за исключением суммы, указанной в векселе, выплат лицу, не являющемуся для векселедателя держателем его векселей, взаимосвязанной стороной;
- 9) по операциям репо – в виде разницы между ценой закрытия и ценой открытия репо;
- 10) по исламским арендным сертификатам;
- 11) по договорам банковского счета.

1.3.2. Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы

1.3.2.1. Корректировка совокупного дохода

При определении налоговой базы (совокупного годового дохода юридического лица – резидента) плательщик не принимает в расчет определенные виды доходов, закрепленных в ст. 84 НК РК. В свою очередь рассчитанный совокупный годовой доход подвергается налогоплательщиком корректировке, предусмотренной ст. 99 НК РК. Как уже говорилось, сутью указанной корректировки является исключение или зачет в совокупном годовом доходе ряда доходов, которые не рассматриваются в качестве объектов налогообложения. Как правило, это платежи целевого и транзитного характера, а также уже ранее обложенные налогом на прибыль.

В порядке корректировки из совокупного годового дохода налогоплательщиков подлежат исключению следующие виды доходов:

- 1) дивиденды, за исключением выплачиваемых закрытыми паевыми инвестиционными фондами рискованного инвестирования;
- 2) дивиденды, выплачиваемые акционерными инвестиционными фондами рискованного инвестирования при одновременном выполнении следующих условий:
 - на день начисления дивидендов налогоплательщик владеет акциями или долями участия такого акционерного инвестиционного фонда рискованного инвестирования более трех лет;
 - участие национального института развития в области технологического развития в уставном капитале такого акционерного инвестиционного фонда рискованного инвестирования составляет более 25%;
- 3) сумма обязательных календарных, дополнительных и чрезвычайных взносов банков, полученная организацией, осуществляющей обязательное гарантирование депозитов физических лиц;
- 4) сумма обязательных, дополнительных и чрезвычайных взносов страховых организаций, полученная Фондом гарантирования страховых выплат;
- 5) сумма денег, полученная организацией, осуществляющей обязательное гарантирование депозитов физических лиц, и Фондом гарантирования страховых выплат, в порядке удовлетворения их требований по возмещенным депозитам и осуществленным гарантийным и компенсационным выплатам;
- б) инвестиционные доходы, полученные в соответствии с законодательством Республики Казахстан о пенсионном обеспечении и направленные на индивидуальные пенсионные счета;

7) инвестиционные доходы, полученные в соответствии с законодательством Республики Казахстан об обязательном социальном страховании и направленные на увеличение активов Государственного фонда социального страхования;

8) инвестиционные доходы, полученные акционерными инвестиционными фондами от инвестиционной деятельности в соответствии с законодательством Республики Казахстан об инвестиционных фондах, и учтенные кастодианом акционерного инвестиционного фонда;

9) доходы от уступки прав требования долга, полученные специальной финансовой компанией по сделке секьюритизации в соответствии с законодательством Республики Казахстан о проектном финансировании и секьюритизации;

10) чистый доход от доверительного управления имуществом, полученный (подлежащий получению) учредителем доверительного управления по договору доверительного управления имуществом или выгодоприобретателем в иных случаях возникновения доверительного управления;

11) сумма ежегодных обязательных взносов, полученных фондом гарантирования исполнения обязательств по хлопковым распискам от хлопкоперерабатывающих организаций;

12) сумма ежегодных обязательных взносов, полученных фондом гарантирования исполнения обязательств по зерновым распискам от хлебоприемных предприятий;

13) сумма денег, полученных фондом гарантирования исполнения обязательств по хлопковым (зерновым) распискам в порядке удовлетворения требований по осуществленным гарантийным выплатам;

14) доходы, полученные исламским банком в процессе управления деньгами, полученными в виде инвестиционных депозитов, направленные на счета депозиторов данных инвестиционных депозитов и находящиеся на них. Такие доходы не включают вознаграждения исламского банка;

15) доходы от уступки права требования долга, полученные исламской специальной финансовой компанией, созданной в соответствии с законодательством Республики Казахстан о рынке ценных бумаг;

16) доходы от списания кредитором обязательств банка, включенных в перечень реструктурируемых активов и обязательств, содержащийся в плане реструктуризации банка, утвержденном судом.

Данная норма распространяется на банк, более 80% голосующих акций которого приобретено национальным управляющим холдингом в соответствии с законодательством Республики Казахстан о банках и банковской деятельности в целях защиты интересов кредиторов банка и обеспечения устойчивости банковской системы Республики Казахстан;

17) доходы юридического лица, определенного Правительством Республики Казахстан, от уступки права требования, полученные в связи с выкупом у банка, являющегося национальным институтом развития, контрольный пакет акций которого принадлежит национальному управляющему холдингу, прав требований по кредитам (займам);

18) доход от реализации, полученный (подлежащий получению) за счет средств гранта в рамках межправительственного соглашения, участником которого является Республика Казахстан, направленного на поддержку (оказание помощи) малообеспеченным гражданам в Республике Казахстан, юридическим лицом – нерезидентом, осуществляющим деятельность в Республике Казахстан через постоянное учреждение.

1.3.2.2. Необлагаемые налогом на прибыль виды доходов

В соответствии с п. 2 ст. 84 НК РК в качестве налогооблагаемого дохода не рассматриваются следующие виды доходов:

- 1) стоимость имущества, полученного в качестве вклада в уставный капитал;
- 2) сумма денег, полученных эмитентом от размещения выпущенных им акций;
- 3) стоимость безвозмездно переданного имущества; стоимость безвозмездно выполненных работ, оказанных услуг определяется в размере расходов, понесенных в связи с таким выполнением работ, оказанием услуг;
- 4) сумма уменьшения размера налогового обязательства в случаях, предусмотренных НК РК;
- 5) доход, возникающий в связи с изменением стоимости активов и (или) обязательств, признаваемый доходом в бухгалтерском учете в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности и требованиями законодательства Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности, кроме подлежащего получению (полученного) от другого лица;
- 6) увеличение нераспределенной прибыли за счет уменьшения резервов на переоценку активов в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности и требованиями законодательства Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности;
- 7) доход, возникающий в связи с признанием обязательства в бухгалтерском учете в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности и требованиями законодательства Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности в виде положительной разницы между размером фактически подлежащего исполнению обязательства и стоимостью данного обязательства, признанной в бухгалтерском учете;
- 8) для управляющей компании, осуществляющей доверительное управление активами паевого инвестиционного фонда на основании лицензии на управление инвестиционным портфелем, – инвестиционные доходы, полученные паевыми инвестиционными фондами в соответствии с законодательством Республики Казахстан об инвестиционных фондах и признанные таковыми кастодианом паевого инвестиционного фонда, за исключением вознаграждения такой управляющей компании.

1.3.3. Вычеты

1.3.3.1. Расходы, подлежащие вычету из налоговой базы

В Налоговом законодательстве Казахстана отсутствует деление расходов на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы, как это сделано в налоговых кодексах России и Белоруссии. Налогоплательщики довольствуются положением ст. 100 НК РК, в соответствии с которым вычету подлежат расходы налогоплательщика в связи с осуществлением деятельности, направленной на получение дохода, а также довольно кратким перечнем вычетов из налоговой базы и рядом статей, регулирующих правила учета в налоговой базе отдельных видов вычетов. Таким образом, номенклатура видов учитываемых в налоговой базе расходов является незакрытой. Вместе с тем в некоторых случаях размер относимых на вычеты расходов нормируется.

1. Компенсации в связи со служебными командировками.

В соответствии пп. 81 п. 1 ст. 1 Трудового кодекса РК под командировкой понимается направление работника по распоряжению работодателя для выполнения трудовых обя-

занностей на определенный срок вне места постоянной работы, а также направление работника в другую местность на обучение, повышение квалификации или переподготовку.

К компенсации в связи со служебными командировками относятся:

1) фактически произведенные 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) фактически произведенные расходы на наем жилого помещения, включая оплату расходов за бронь, на основании документов, подтверждающих расходы на наем жилого помещения и за бронь;

3) суточные, выплачиваемые работнику за время нахождения в командировке, в размере, установленном по решению налогоплательщика.

4) расходы, произведенные налогоплательщиком при оформлении въездной визы (стоимость визы, консульских услуг, обязательного медицинского страхования), на основании документов, подтверждающих расходы на оформление въездной визы (стоимость визы, консульских услуг, обязательного медицинского страхования).

2. Представительские расходы.

К представительским расходам относятся расходы по приему и обслуживанию лиц, в том числе физических лиц, не состоящих в штате налогоплательщика, производимые при проведении следующих представительских мероприятий, независимо от места их проведения:

1) по установлению или поддержанию взаимного сотрудничества;

2) по организации и (или) проведению заседаний совета директоров, иного органа управления налогоплательщика, кроме исполнительных органов.

К представительским расходам, также, относятся расходы на:

1) транспортное обеспечение лиц, участвующих в представительских мероприятиях, за исключением расходов, относимых к компенсациям в связи со служебными командировками;

2) питание таких лиц в ходе проведения представительских мероприятий;

3) оплату услуг переводчиков, не состоящих в штате организации;

4) аренду и (или) оформление помещения для проведения представительских мероприятий.

Не относятся к представительским расходам и не подлежат учету в налоговой базе по налогу на прибыль расходы на проживание приглашенных лиц, оформление виз для таких лиц, организацию досуга, развлечений, отдыха, а также расходы, не относимые к расходам на транспортное обеспечение лиц, участвующих в представительских мероприятиях.

К расходам на транспортное обеспечение не относятся расходы на проезд железнодорожным, морским и воздушным транспортом участников представительского мероприятия.

Расходы на компенсации в связи со служебными командировками нормируются в размере 1% от суммы фонда оплаты труда.

3. Вознаграждения.

К вознаграждениям относятся:

1) вознаграждения, перечисленные в пп. 39 ч. 1 ст. 12 НК РК (см. п. 1.3.1.);

2) неустойка (штраф, пеня) по договору кредита (займа) между взаимосвязанными сторонами;

3) плата за предоставление гарантии взаимосвязанной стороны.

В соответствии со ст. 11 Закона Республики Казахстан от 05.07.2008 г. № 67-IV «О трансфертном ценообразовании» взаимосвязанными сторонами признаются физические и (или) юридические лица, имеющие «особые»¹ взаимоотношения, оказывающие влияние на экономические результаты сделок (операций) между ними.

Такие особые взаимоотношения устанавливаются признаками, составляющими следующий перечень:

- 1) одно лицо признается аффилированным лицом другого лица;
- 2) лицо является крупным акционером, крупным участником (владеющим десятью и более процентами голосующих акций или долей участия) сделки;
- 3) лицо связано с участником сделки договором, включая доверительное управление имуществом, в соответствии с которым оно вправе определять решения, принимаемые доверительным управляющим;
- 4) собственник имущества связан с лицом, которому передано одно или несколько правомочий собственника имущества в отношении этого имущества (владение, пользование, распоряжение), в том числе на основании договора о доверительном управлении имуществом, в соответствии с которым собственник вправе определять решения, принимаемые таким лицом;
- 5) лицо является должностным лицом участника сделки или юридического лица, указанного в подпунктах 2), 3), 6) – 10) данного перечня, за исключением независимого директора;
- 6) юридическое лицо контролируется лицом, являющимся крупным акционером, крупным участником или должностным лицом участника сделки;
- 7) юридическое лицо, по отношению к которому лицо, являющееся крупным акционером, крупным участником или должностным лицом участника сделки, является крупным акционером, крупным участником, имеющим право на соответствующую долю в имуществе;
- 8) юридическое лицо, по отношению к которому участник сделки является крупным акционером, крупным участником, имеющим право на соответствующую долю в имуществе;
- 9) юридическое лицо совместно с участником сделки находится под контролем третьего лица;
- 10) лицо самостоятельно или совместно со своими аффилированными лицами владеет, пользуется, распоряжается десятью и более процентами голосующих акций или долей участия участника сделки либо юридических лиц, указанных в подпунктах 2), 3), 6) – 9) данного перечня;
- 11) физическое лицо является близким родственником (родитель, сын, дочь, усыновитель, усыновленный, брат, сестра, бабушка, дедушка, внук), а также свойственником (брат, сестра, родитель, сын или дочь супруга (супруги)) физического лица, являющегося крупным акционером, крупным участником либо должностным лицом, за исключением независимого директора участника сделки;
- 12) два доверительных управляющих связаны между собой, если одно и то же лицо является учредителем доверительного управления по обоим договорам доверительного управления имуществом и имеет возможность определять решения, принимаемые ими;
- 13) доверительный управляющий и организация, в которой учредитель доверительного управления является крупным акционером либо крупным участником (владеющим десятью и более процентами голосующих акций или долей участия), если учредитель до-

¹ Так указано в русскоязычном тексте Налогового кодекса РК.

верительного управления имеет возможность определять решения, принимаемые доверительным управляющим;

14) доверительный управляющий по одному договору доверительного управления имуществом и выгодоприобретатель по другому договору доверительного управления имуществом признаются взаимосвязанными, если учредителем доверительного управления по обоим договорам доверительного управления имуществом является одно и то же лицо, которое имеет возможность определять решения, принимаемые доверительным управляющим;

15) участниками сделок применяется цена сделки, по которой имеется отклонение от рыночной цены с учетом диапазона цен, по данным одного из уполномоченных органов.

Следует отметить, что вознаграждения по кредитам (займам), полученным на осуществление строительства, начисленные в период строительства, включаются в стоимость объекта строительства и не участвуют в расчете вычета по вознаграждениям (п. 7 ст. 100 НК РК).

Вычет по вознаграждениям производится в пределах суммы, исчисляемой по следующей формуле:

$$(A + D) + \left(\frac{CK}{CO} \right) \times ПК \times (B + B + Г)$$

где:

А – сумма вознаграждения, определенного п. 1 ст. 100, за исключением сумм, включенных в показатели Б, В, Г, Д;

Б – сумма вознаграждения, выплачиваемого взаимосвязанной стороне, за исключением сумм, включенных в показатель Д;

В – сумма вознаграждения, выплачиваемого лицам, зарегистрированным в государстве с льготным налогообложением, определяемым в соответствии со ст. 224 НК РК, за исключением сумм, включенных в показатель Б;

Г – сумма вознаграждения, выплачиваемого независимой стороне по займам, предоставленным под депозит или обеспеченную гарантию, поручительство или иную форму обеспечения взаимосвязанных сторон, в случае исполнения гарантии, поручительства или иной формы обеспечения, за исключением сумм, включенных в показатель В;

Д – сумма вознаграждения за кредиты (займы), выдаваемые кредитным товариществом, созданным в Республике Казахстан;

ПК – предельный коэффициент;

СК – среднегодовая сумма собственного капитала;

СО – среднегодовая сумма обязательств.

При исчислении значений сумм А, Б, В, Г, Д исключаются вознаграждения за кредиты (займы), полученные на строительство и начисленные в период строительства.

При этом независимой стороной признается сторона, не являющаяся взаимосвязанной. В целях осуществления расчета вычета по вознаграждениям:

1) среднегодовая сумма собственного капитала равна средней арифметической сумм собственного капитала на конец каждого месяца отчетного налогового периода;

2) среднегодовая сумма обязательств равна средней арифметической максимальных сумм обязательств в каждом месяце отчетного налогового периода. При исчислении среднегодовой суммы обязательств не принимаются в расчет следующие начисленные обязательства по:

- налогам, сборам и другим обязательным платежам в бюджет;
- заработной плате и иным доходам работников;
- доходам будущих периодов, за исключением доходов от взаимосвязанной стороны;
- вознаграждениям и комиссиям;
- дивидендам.

4. Выплаты по сомнительным обязательствам.

В случае если ранее признанные доходом сомнительные обязательства были выплачены налогоплательщиком кредитор, то допускается вычет на величину произведенной выплаты. Такой вычет производится в пределах величины, ранее отнесенной на доходы, в том налоговом периоде, в котором была произведена выплата.

Данное положение также применяется в случае соответствующих выплат налогоплательщиком кредитор по списанным ранее обязательствам.

При этом к таковым обязательствам относятся:

- 1) обязательства, списанные по соглашению между налогоплательщиком и кредитором;
- 2) обязательства, не востребованные кредитором на момент утверждения ликвидационного баланса при ликвидации налогоплательщика;
- 3) обязательства, списанные в связи с истечением срока исковой давности, установленного законодательными актами Республики Казахстан;
- 4) обязательства, списанные в связи с вступившими в законную силу решениями судов.

5. Вычет по сомнительным требованиям.

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 учреждение, филиал, представительство, и не удовлетворенные в течение трех 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 соответствии с законодательством Республики Казахстан.

Не признаются сомнительными требованиями требования налогоплательщиков, имеющих право на вычет суммы расходов по созданию резервов по выплате начисленных после 31 декабря 2012 года:

- 1) вознаграждений по депозитам, включая остатки на корреспондентских счетах, размещенным в других банках;
- 2) вознаграждений по кредитам (за исключением финансового лизинга), предоставленным другим банкам и клиентам;
- 3) дебиторской задолженности по документарным расчетам и гарантиям;
- 4) условных обязательств по непокрытым аккредитивам, выпущенным или подтвержденным гарантиям.

Сомнительные требования относятся на вычеты в пределах размера ранее признанного дохода от реализации товаров, выполнения работ, оказания услуг.

6. Отчисления на формирование резервных фондов.

Правом на данный вычет могут пользоваться банки, за исключением банка, являющегося национальным институтом развития, контрольный пакет акций которого принад-

лежит национальному управляющему холдингу. Указанные резервы должны создаваться в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности и требованиями законодательства Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности и в порядке, установленном Национальным Банком РК по согласованию с уполномоченным органом.

7. Расходы на ликвидацию последствий разработки месторождений и отчисления в ликвидационные фонды.

Данным вычетом могут пользоваться недропользователи, осуществляющие деятельность на основании контрактов на недропользование, заключенных в порядке, установленном законодательством Республики Казахстан. Указанный вычет допускается в размере фактически произведенных недропользователем за налоговый период отчислений на специальный депозитный счет в любом банке на территории Республики Казахстан.

Размер и порядок отчислений в ликвидационный фонд устанавливаются контрактом на недропользование.

8. Расходы на научно-исследовательские и научно-технические работы (НИОКР).

В соответствии со ст. 108 НК РК расходы на НИОКР, кроме расходов на приобретение фиксированных активов, их установку и других расходов капитального характера, относятся на вычеты. Основанием для отнесения таких расходов на вычеты являются техническое задание на научно-исследовательскую и научно-техническую работу и акты приемки завершенных этапов таких работ.

В Налоговом кодексе РК отсутствует определение НИОКР и состав затрат по ним. Перечень работ, относимых к НИОКР Постановлением Правительства РК от 25 июня 2012 года № 830 «Об утверждении перечня работ, относимых к научно-исследовательским, научно-техническим и (или) опытно-конструкторским работам» (вступил в силу с 1 января 2013 г.)

Налогоплательщик в соответствии с пп. 5 п. 1 ст. 136 НК РК имеет право на уменьшение налогооблагаемого дохода на 50 % от фактически понесенных в соответствующих налоговых периодах расходов на выполнение НИОКР. Иными словами уменьшение налогооблагаемого дохода на 50 % от фактически понесенных расходов на НИОКР, одновременно с учетом в налоговой базе по налогу на прибыль в соответствии со ст. 108 НК РК фактически расходов на выполнение НИОКР в размере 100 %, приводит к вычету по НИОКР в размере на 150 % от суммы фактически понесенных расходов на НИОКР.

При этом должны быть соблюдены определенные условия

- НИОКР должны быть признаны таковыми заключением уполномоченного органа в области науки (Министерством образования и науки Республики Казахстан);
- наличие охранного документа (патент, сертификат) на объекты промышленной собственности, полученного в результате осуществления НИОКР, выданного налогоплательщику уполномоченным государственным органом в сфере охраны изобретений, полезных моделей, промышленных образцов;
- внедрение результата НИОКР на территории Республики Казахстан.

Подтверждение внедрения НИОКР осуществляется на основе Правил подтверждения внедрения результата научно-исследовательских, научно-технических и (или) опытно-конструкторских работ на территории Республики Казахстан, утвержденных Постановлением Правительства Республики Казахстан от 16 июля 2012 года № 940 путем подачи заявки по утвержденной форме и последующего решения Министерства индустрии и новых технологий на основе соответствующего экспертного заключения, выданного Национальным институтом развития в области технологического развития.

9. Расходы по страховым премиям и взносам участников систем гарантирования.

В налоговой базе по налогу на прибыль учитываются расходы по страховым премиям, подлежащих уплате или уплаченные страхователем по договорам страхования, за исключением страховых премий по договорам накопительного страхования

Кроме того, в рамках этого вычета из налоговой базы по налогу на прибыль исключаются обязательные, чрезвычайные и дополнительные взносы производимые страховыми организациями, являющимися участниками системы гарантирования страховых выплат. В Казахстане под системой гарантирования страховых выплат понимаются отношения между Фондом гарантирования страховых выплат и страховыми организациями по уплате взносов в целях формирования пула денежных средств в целях гарантирования страховых выплат страхователю (застрахованному, выгодоприобретателю) по наступившим страховым случаям по договорам страхования в случае принудительной ликвидации страховой организации.

10. Расходы в виде начисленных выплат работникам и иным физическим лицам.

В налоговой базе по налогу на прибыль учитываются расходы работодателя по выплатам, являющимся доходами работников, подлежащих налогообложению подоходным налогом с физических лиц.

Под такими выплатами понимаются:

- 1) подлежащие передаче работодателем работнику в собственность деньги в наличной и (или) безналичной формах в связи с наличием трудовых отношений;
- 2) доходы работника в натуральной форме;
- 3) доходы работника в виде материальной выгоды.

Вычету подлежит, в том числе, доход работника в виде расходов работодателя, направленных в соответствии с законодательством Республики Казахстан на обучение, повышение квалификации или переподготовку работника по специальности, связанной с производственной деятельностью работодателя

Вместе с тем, в качестве вычетов в налоговой базе по налогу на прибыль могут учитываться выплаты или предоставленные физическим лицам блага, не подлежащие налогообложению подоходным налогом с физических лиц.

В частности к таким доходам физических лиц относятся:

- 1) возмещение вреда, причиненного жизни и здоровью физического лица, в соответствии с законодательством Республики Казахстан;
- 2) компенсационные выплаты работникам в случаях, когда их работа протекает в пути, имеет разъездной характер, связана со служебными поездками в пределах обслуживаемых участков, - за каждый день такой работы в размере 0,35 месячного расчетного показателя, установленного законом о республиканском бюджете и действующего на дату начисления таких выплат;
- 3) компенсации расходов, подтвержденных документально, по проезду, провозу имущества, найму помещения на срок не более тридцати календарных дней при переводе работника на работу в другую местность либо переезде в другую местность вместе с работодателем и ряд других доходов.

Добровольные профессиональные пенсионные взносы, уплаченные налогоплательщиком по договорам о пенсионном обеспечении за счет добровольных профессиональных пенсионных взносов, также подлежат вычету в пределах, установленных законодательством Республики Казахстан о пенсионном обеспечении.

11. Расходы недропользователя на обучение казахстанских кадров и развитие социальной сферы регионов.

В данном случае речь идет о расходах, фактически понесенных недропользователем на обучение казахстанских кадров и развитие социальной сферы регионов в пределах сумм, установленных контрактом на недропользование.

При этом расходами, фактически понесенными недропользователем, признаются расходы:

1) на обучение казахстанских кадров, признаются суммы, направленные на обучение, повышение квалификации и переподготовку граждан Республики Казахстан, а также средства, перечисленные на эти цели в государственный бюджет;

2) на развитие социальной сферы региона, признаются расходы на развитие и поддержание объектов социальной инфраструктуры региона, а также средства, перечисленные на эти цели в государственный бюджет.

12. Расходы в виде превышения суммы отрицательной курсовой разницы над суммой положительной курсовой разницы.

Если сумма отрицательной курсовой разницы превышает сумму положительной курсовой разницы, величина превышения подлежит вычету.

Сумма курсовой разницы определяется в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности и требованиями законодательства Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности.

13. Выплаты налогов и других обязательных платежей в бюджет.

Вычету подлежат налоги и другие обязательные платежи в бюджет, уплаченные в бюджет Республики Казахстан или иного государства:

1) в отчетном налоговом периоде, в пределах начисленных и (или) исчисленных за отчетный налоговый период и (или) налоговые периоды, предшествующие отчетному налоговому периоду;

2) в налоговых периодах, предшествующих отчетному налоговому периоду, в пределах начисленных и (или) исчисленных за отчетный налоговый период.

Вычету не подлежат:

1) налоги, исключаемые до определения совокупного годового дохода;

2) налог на прибыль и налоги на доходы юридических лиц, уплаченные на территории Республики Казахстан и в других государствах;

3) налоги, уплаченные в странах с льготным налогообложением;

4) налог на сверхприбыль.

1.3.3.2. Расходы, не подлежащие вычету из налоговой базы

Вычету не подлежат:

1) затраты, не связанные с деятельностью, направленной на получение прибыли;

2) расходы по операциям с налогоплательщиком, признанным лжепредприятием на основании вступившего в законную силу приговора или постановления суда, произведенные с даты начала преступной деятельности, установленной судом, за исключением расходов по сделкам, признанным судом действительными;

3) расходы по операциям с налогоплательщиком, признанным бездействующим¹ с момента опубликования данных на официальном сайте уполномоченного органа; (4) расходы по сделке (сделкам), признанной (признанным) судом совершенной (совершенным) субъектом частного предпринимательства без намерения осуществлять предпринимательскую деятельность;

5) неустойки (штрафы, пени), подлежащие внесению (внесенные) в бюджет, за исключением неустоек (штрафов, пеней), подлежащих внесению (внесенных) в бюджет по договорам о государственных закупках;

¹ Бездействующими налогоплательщиками признаются юридические и физические лица, не предоставившие налоговые декларации в течение установленных сроков.

6) сумма превышения расходов над предельной суммой вычета, исчисленной с применением указанных норм;

7) сумма налогов и других обязательных платежей в бюджет, исчисленная (начисленная) и уплаченная сверх размеров, установленных законодательством Республики Казахстан или иного государства (для налогов и других обязательных платежей, уплаченных в бюджет иного государства);

8) затраты по приобретению, производству, строительству, монтажу, установке и другие затраты, включаемые в стоимость объектов социальной сферы, а также расходы по их эксплуатации;

9) стоимость имущества, переданного налогоплательщиком на безвозмездной основе. Стоимость безвозмездно выполненных работ, оказанных услуг определяется в размере расходов, понесенных в связи с таким выполнением работ, оказанием услуг;

10) превышение суммы НДС, относимого в зачет, над суммой начисленного НДС за налоговый период;

11) отчисления в резервные фонды;

12) стоимость товарно-материальных запасов, передаваемых по договору купли-продажи предприятия как имущественного комплекса;

13) сумма уплаченного дополнительного платежа недропользователя, осуществляющего деятельность по контракту о разделе продукции;

14) затраты налогоплательщика, включаемые в соответствии со ст. 87 НК РК в первоначальную стоимость активов, не подлежащих амортизации.

Дочерняя организация банка, приобретающая сомнительные и безнадежные активы родительского банка, не вправе относить на вычеты следующие расходы:

1) в виде денег, полученных данной организацией в соответствии с законодательством Республики Казахстан о банках и банковской деятельности и перечисленных банку, уступившему такой организации права требования по сомнительным и безнадежным активам;

2) не связанные с осуществлением видов деятельности, предусмотренных законодательством Республики Казахстан о банках и банковской деятельности.

1.3.4. Амортизация

Амортизации подлежат так называемые фиксированные активы.

К фиксированным активам относятся:

1) основные средства, инвестиции в недвижимость, нематериальные и биологические активы, учтенные при поступлении в бухгалтерском учете налогоплательщика в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности и требованиями законодательства Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности и предназначенные для использования в деятельности, направленной на получение дохода;

2) активы сроком службы более одного года, произведенные и (или) полученные концессионером (правопреемником или юридическим лицом, специально созданным исключительно концессионером для реализации договора концессии) в рамках договора концессии;

3) активы сроком службы более одного года, являющиеся объектами социальной сферы;

4) активы сроком службы более одного года, которые предназначены для использования в течение более одного года в деятельности, направленной на получение дохода, полученные доверительным управляющим в доверительное управление по договору дове-

рительного управления либо по иному акту об учреждении доверительного управления имуществом.

К фиксированным активам не относятся:

1) основные средства и нематериальные активы, вводимые в эксплуатацию недропользователем до момента начала добычи после коммерческого обнаружения;

2) активы, по которым исчисление амортизационных отчислений в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности и требованиями законодательства Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности не производится за некоторыми исключениями;

3) земля;

5) музейные ценности;

6) памятники архитектуры и искусства;

7) сооружения общего пользования: автомобильные дороги, тротуары, бульвары, скверы;

8) незавершенное капитальное строительство;

7) объекты, относящиеся к фильмофонду;

9) государственные эталоны единиц величин Республики Казахстан;

10) основные средства, стоимость которых ранее полностью отнесена на вычеты в соответствии с налоговым законодательством Республики Казахстан, действовавшим до 1 января 2000 г.;

11) нематериальные активы с неопределенным сроком полезной службы, признанные таковыми и учитываемые в бухгалтерском балансе налогоплательщика в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности и требованиями законодательства Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности;

12) активы, введенные в эксплуатацию в рамках инвестиционного проекта по контрактам с предоставлением права дополнительных вычетов из совокупного годового дохода, заключенным до 1 января 2009 г. в соответствии с законодательством Республики Казахстан об инвестициях;

13) активы, введенные в эксплуатацию в рамках инвестиционного проекта по контрактам с предоставлением освобождения от уплаты корпоративного подоходного налога, заключенным до 1 января 2009 г. в соответствии с законодательством Республики Казахстан об инвестициях, в части стоимости, отнесенной на вычеты до 1 января 2009 г.;

14) объекты преференций в течение трех налоговых периодов, следующих за налоговым периодом ввода таких объектов в эксплуатацию, кроме случаев, когда такие преференции аннулированы;

15) активы сроком службы более одного года, являющиеся объектами социальной сферы, используемых при осуществлении следующих видов деятельности:

- медицинская деятельность;
- деятельность в сфере начального, основного среднего, общего среднего, технического и профессионального, послесреднего¹, высшего и послевузовского образования; дополнительного образования;

¹ Послесреднее образование в Казахстане осуществляется в рамках профессиональных учебных программ послесреднего образования, направленных на подготовку младших специалистов обслуживающего и управленческого труда по гуманитарным специальностям из числа граждан, имеющих среднее образование (общее среднее или техническое и профессиональное). Срок освоения профессиональных учебных программ послесреднего образования (кроме специальностей медицины) лицами, имеющими общее среднее образование, составляет не менее двух лет, а имеющими техническое и профессиональное образование, — не менее одного года.

- деятельность в сфере науки, физической культуры и спорта, культуры, оказания услуг по сохранению историко-культурного наследия, архивных ценностей;
- деятельность по организации отдыха работников, членов их семей, работников и членов семей взаимосвязанных сторон, а также эксплуатации объектов жилищного фонда;

16) эксплуатационные блоки (полигонов) для добычи урана методом подземного скважинного выщелачивания.

Учет фиксированных активов осуществляется по укрупненным группам, которые, в свою очередь, формируются на основе «Классификатора основных фондов», утвержденного Комитетом по техническому регулированию и метрологии Государственным классификатором Республики Казахстан (ГК РК 12-2005):

№ группы	Наименование фиксированных активов
I	Здания, сооружения, за исключением нефтяных, газовых скважин и передаточных устройств
II	Машины и оборудование, за исключением машин и оборудования нефтегазодобычи, а также компьютеров и оборудования для обработки информации
III	Компьютеры, программное обеспечение и оборудование для обработки информации
IV	Фиксированные активы, не включенные в другие группы, в том числе нефтяные, газовые скважины, передаточные устройства, машины и оборудование нефтегазодобычи

Каждый объект I группы приравнивается к подгруппе.

По каждой подгруппе (группы I), группе на начало и конец налогового периода определяются итоговые суммы, называемые «стоимостным балансом подгруппы (группы I), группы». Стоимостный баланс I группы состоит из стоимостных балансов подгрупп по каждому объекту основных средств и стоимостного баланса подгруппы. Остаточной стоимостью фиксированных активов I группы является стоимостный баланс подгрупп на начало налогового периода, учитывающий корректировки.

Фиксированные активы учитываются:

- 1) по I группе – в разрезе объектов фиксированных активов, каждый из которых образует отдельную подгруппу стоимостного баланса группы;
- 2) по II, III и IV группам – в разрезе стоимостных балансов групп.

Амортизационные отчисления по каждой подгруппе, группе определяются путем применения указанных в налоговой учетной политике норм амортизации, которые не должны превышать предельные нормы, установленные настоящим пунктом, к стоимостному балансу подгруппы, группы на конец налогового периода:

Группа	Наименование фиксированного актива	Предельная норма амортизации
I	Здания сооружения за исключением за исключением нефтяных, газовых скважин и передаточных устройств	10
II	Машины и оборудование, за исключением машин и оборудования нефтегазодобычи, а также компьютеров и оборудования для обработки информации	25
III	Компьютеры, программное обеспечение и оборудование для обработки информации	40
IV	Фиксированные активы, не включенные в другие группы, в том числе нефтяные, газовые скважины, передаточные устройства, машины и оборудование нефтегазодобычи	15

1.4. Убытки

Убытком от предпринимательской деятельности признается:

- 1) превышение вычетов над совокупным годовым доходом с учетом корректировок, предусмотренных ст. 99 НК РК;
- 2) убыток от продажи предприятия как имущественного комплекса.

Убытком от реализации ценных бумаг считается:

- 1) по ценным бумагам, за исключением долговых ценных бумаг, отрицательная разница между стоимостью реализации и стоимостью приобретения;
- 2) по долговым ценным бумагам – отрицательная разница между стоимостью реализации и стоимостью приобретения с учетом амортизации дисконта и (или) премии на дату реализации.

В Казахстане действует традиционный механизм переноса убытков на будущее.

Убытки от предпринимательской деятельности, а также убытки от выбытия фиксированных активов I группы переносятся на последующие десять лет вперед включительно и погашаются за счет налогооблагаемого дохода указанных налоговых периодов.

1.5. Ставки

Общеустановленная ставка налога на прибыль определена в размере 20%.

При этом с начала 2014 г. планируется снижение этой ставки до 15%.

Ставка для юридических лиц – производителей сельскохозяйственной продукции, продукции аквакультуры (рыбоводства) определена в размере 10%, если такая прибыль получена от осуществления деятельности по производству сельскохозяйственной продукции, производству продукции пчеловодства, продукции аквакультуры (рыбоводства), а также переработке и реализации указанной продукции собственного производства.

Доходы, облагаемые у источника выплаты, за исключением доходов нерезидентов из источников в Республике Казахстан, подлежат налогообложению у источника выплаты по ставке 15%.

1.6. Льготы

1.6.1. Инвестиционные налоговые преференции (льготы)

Предоставление инвестиционных налоговых льгот заключается в отнесении на вычеты стоимости объектов льгот (или) последующих расходов на реконструкцию, модернизацию.

Право на применение инвестиционных льгот имеют юридические лица Республики Казахстан, за исключением:

- 1) налогоплательщиков, налогообложение которых осуществляется в рамках специальных экономических зон;
- 2) налогоплательщиков, осуществляющих производство и (или) реализацию некоторых подакцизных товаров (все виды спирта, алкогольная продукция; табачные изделия);
- 3) налогоплательщиков, применяющих специальный налоговый режим для сельхозпроизводителей.

К объектам инвестиционных льгот относятся впервые вводимые в эксплуатацию на территории Республики Казахстан здания и сооружения производственного назначения, машины и оборудование, которые в течение не менее трех налоговых периодов, следую-

щих за налоговым периодом ввода в эксплуатацию, соответствуют одновременно следующим условиям:

- 1) являются активами, со сроком службы более одного года, произведенными и (или) полученными концессионером (правопреемником или юридическим лицом, специально созданным исключительно концессионером для реализации договора концессии) в рамках договора концессии;
- 2) используются налогоплательщиком, применившим преференции, в деятельности, направленной на получение дохода;
- 3) не являются активами, которые в силу специфики их использования имеют прямую причинно-следственную связь с осуществлением деятельности по контракту (контрактам) на недропользование;
- 4) в налоговом учете последующие расходы, понесенные недропользователем по данным активам, не подлежат распределению между деятельностью по контракту (контрактам) на недропользование и внеконтрактной деятельностью;
- 5) не являются активами, вводимыми в эксплуатацию в рамках инвестиционного проекта по контрактам, заключенным до 1 января 2009 г. в соответствии с законодательством Республики Казахстан об инвестициях.

Применение инвестиционных льгот преференций осуществляется по выбору налогоплательщика по одному из следующих методов:

- 1) методу вычета после ввода объекта в эксплуатацию;
- 2) методу вычета до ввода объекта в эксплуатацию.

При этом выбор метода учета осуществляется по каждому объекту инвестиционных льгот.

Применение метода вычета после ввода объекта в эксплуатацию заключается в отношении на вычеты первоначальной стоимости объектов инвестиционных льгот равными долями в течение первых трех налоговых периодов эксплуатации или единовременно в налоговом периоде, в котором осуществлен ввод в эксплуатацию.

Применение метода вычета до ввода объекта в эксплуатацию заключается в отнесении на вычеты затрат на строительство, производство, приобретение, монтаж и установку объектов инвестиционных льгот, а также последующих расходов на реконструкцию, модернизацию зданий и сооружений производственного назначения, машин и оборудования до ввода их в эксплуатацию в налоговом периоде, в котором фактически произведены такие затраты.

1.6.2. Льготы в социальной сфере

Налогоплательщик имеет право на уменьшение налогооблагаемого дохода на расходы в размере общей суммы, не превышающей 3% от налогооблагаемого дохода:

- сумму превышения фактически понесенных расходов над подлежащими получению (полученными) доходами при эксплуатации объектов социальной сферы,
- стоимость имущества, переданного некоммерческим организациям и организациям, осуществляющим деятельность в социальной сфере, на безвозмездной основе. Стоимость безвозмездно выполненных работ, оказанных услуг определяется в размере расходов, понесенных в связи с таким выполнением работ, оказанием услуг. Стоимость иного безвозмездно переданного имущества определяется в размере балансовой стоимости переданного имущества, указанной в акте приема-передачи названного имущества;

- спонсорскую и благотворительную помощь при наличии решения налогоплательщика на основании обращения со стороны лица, получающего помощь.

Доходы некоммерческой организации по договору на осуществление государственного социального заказа, в виде вознаграждения по депозитам, гранта, вступительных и членских взносов, взносов участников кондоминиума, благотворительной и спонсорской помощи, безвозмездно полученного имущества, отчислений и пожертвований на безвозмездной основе не подлежат налогообложению.

Доходы организаций, осуществляющих деятельность в социальной сфере не подлежат налогообложению.

К организациям, осуществляющим деятельность в социальной сфере, относятся организации, осуществляющие установленные НК РК виды деятельности, доходы от которых с учетом доходов в виде безвозмездно полученного имущества и вознаграждения (проценты) по депозитам составляют не менее 90% совокупного годового дохода таких организаций.

К деятельности в социальной сфере относятся следующие виды деятельности:

1) оказание медицинских услуг, за исключением косметологических, санаторно-курортных;

2) оказание услуг по начальному, основному среднему, общему среднему образованию, техническому и профессиональному, послесреднему, высшему и послевузовскому образованию, осуществляемых по соответствующим лицензиям на право ведения образовательной деятельности, а также дополнительному образованию, дошкольному воспитанию и обучению;

3) деятельность в сфере науки (включая проведение научных исследований, использование, в том числе реализацию, автором научной интеллектуальной собственности), осуществляемая субъектами научной и (или) научно-технической деятельности, аккредитованными уполномоченным органом в области науки, спорта (кроме спортивно-зрелищных мероприятий коммерческого характера), культуры (кроме предпринимательской деятельности), оказания услуг по сохранению (за исключением распространения информации и пропаганды) объектов историко-культурного наследия и культурных ценностей, занесенных в реестры объектов историко-культурного достояния или Государственный список памятников истории и культуры в соответствии с законодательством Республики Казахстан, а также в области социальной защиты и социального обеспечения детей, престарелых и инвалидов;

4) библиотечное обслуживание.

Доходы организаций не подлежат налогообложению при направлении их на осуществление указанных видов деятельности.

Кроме того к организациям, осуществляющим деятельность в социальной сфере, также относятся организации, которые соответствуют следующим условиям:

1) численность инвалидов за налоговый период составляет не менее 51% от общего числа работников;

2) расходы по оплате труда инвалидов за налоговый период составляют не менее 51% (в специализированных организациях, в которых работают инвалиды по потере слуха, речи, а также зрения, – не менее 35%) от общих расходов по оплате труда.

К организациям, осуществляющим деятельность в социальной сфере, не относятся организации, получающие доходы от деятельности по производству и реализации подакцизных товаров.

1.6.3. Льготы по НИОКР

Налогоплательщик имеет право на уменьшение налогооблагаемого дохода на сумму в размере 50% от фактически понесенных в соответствующих налоговых периодах расходов на выполнение работ, признанных по заключению уполномоченного органа в области науки научно-исследовательскими, научно-техническими и (или) опытно-конструкторскими. Право на вычет применяется при наличии охранного документа на объекты промышленной собственности, полученного в результате осуществления таких работ, выданного налогоплательщику уполномоченным государственным органом в сфере охраны изобретений, полезных моделей, промышленных образцов, в случае внедрения результата указанных работ на территории Республики Казахстан.

Перечень работ, относимых к научно-исследовательским, научно-техническим и (или) опытно-конструкторским работам, порядок подтверждения внедрения результата научно-исследовательских, научно-технических и (или) опытно-конструкторских работ на территории Республики Казахстан, а также форма заключения и порядок его выдачи утверждаются Правительством Республики Казахстан. При этом расходы налогоплательщика на получение охранного документа не признаются расходами на выполнение научно-исследовательских, научно-технических и (или) опытно-конструкторских работ.

1.7. Администрирование

1.7.1. Налоговый период

Период, за который исчисляется налога прибыль – календарный год (с 1 января по 31 декабря).

Если организация была создана после начала календарного года, первым налоговым периодом для нее является период времени со дня ее создания до конца календарного года.

При этом днем создания организации считается день ее государственной регистрации в органе юстиции.

Если организация была ликвидирована, реорганизована до конца календарного года, последним налоговым периодом для нее является период времени от начала года до дня завершения ликвидации, реорганизации.

Если организация, созданная после начала календарного года, ликвидирована, реорганизована до конца этого же года, налоговым периодом для нее является период времени со дня создания до дня завершения ликвидации, реорганизации.

1.7.2. Налоговая декларация

Плательщик налога на прибыль представляет в налоговый орган по месту нахождения декларацию по налогу на прибыль не позднее 31 марта года, следующего за отчетным налоговым периодом, за исключением нерезидента, получающего из источников в Республике Казахстан исключительно доходы, подлежащие налогообложению у источника выплаты, и не осуществляющего деятельность в Республике Казахстан через постоянное учреждение.

Декларация по налогу на прибыль состоит из декларации и приложений к ней по раскрытию информации об объектах налогообложения и (или) объектах, связанных с налогообложением.

1.7.3. Порядок уплаты налога

Исчисление суммы налога на прибыль можно представить следующей формулой:

$$С. н. = (Ст. н. \times (Д_0 - Д_н - Р - У)) - С. н._и - С. н._вы - С. н._в.пр - С. н._в.н$$

где:

С.н. – исчисленная сумма налога на прибыль;

Ст. н. – общеустановленная (20%) или льготная (10%) ставка налога на прибыль;

Д₀ – налогооблагаемый налогом на прибыль доход;

Д_н – доходы, уменьшающие налоговую базу;

Р – расходы, уменьшающие налоговую базу;

С.н._и – сумма налога на прибыль, уплаченного за пределами Республики Казахстан, налогов или иного вида налога с доходов, полученных налогоплательщиком-резидентом из источников за пределами Республики Казахстан и учтенная в налоговой базе в порядке зачета (ст. 223 НК РК);

С.н._{вы} – сумма налога на прибыль, удержанного в налоговом периоде у источника выплаты с дохода в виде выигрыша и учтенная в налоговой базе в порядке зачета;

С.н._{в.пр} – сумма налога на прибыль, удержанного у источника выплаты с дохода в виде вознаграждения, перенесенная из предыдущих налоговых периодов;

С.н._{в.н} – сумма налога на прибыль, удержанного в налоговом периоде у источника выплаты с дохода в виде вознаграждения, и учтенная в порядке зачета.

Сумма налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет, уменьшается на сумму налога прибыль, удержанного у источника выплаты с дохода в виде выигрыша, вознаграждения, при наличии документов, подтверждающих удержание этого налога источником выплаты.

Если сумма налога на прибыль, удержанного у источника выплаты с дохода в виде вознаграждения, больше исчисленного налога на прибыль, разница между суммой налога на прибыль, удержанного у источника выплаты, и суммой исчисленного налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет, переносится на последующие десять налоговых периодов включительно и последовательно уменьшает суммы налога на прибыль, подлежащие уплате в государственный бюджет, данных налоговых периодов.

Налогоплательщики уплачивают налог на прибыль не позднее 10 календарных дней после срока, установленного для сдачи декларации.

По общему правилу налогоплательщики налога на прибыль исчисляют и уплачивают авансовые платежи.

Не исчисляют и не уплачивают авансовые платежи по налогу на прибыль, в том числе не представляют расчеты сумм авансовых платежей, подлежащих уплате за периоды до и после сдачи декларации по налогу на прибыль за предыдущий налоговый период следующие категории налогоплательщиков:

1) налогоплательщики, у которых совокупный годовой доход с учетом корректировок за налоговый период, предшествующий предыдущему налоговому периоду, не превышает сумму, равную 325000-кратному МРП¹ (около 3666320 долл. США);

¹ МРП – месячный расчетный показатель в Казахстане – коэффициент, принятый для исчисления социальных выплат (пособий) и для расчета налогов, штрафных санкций и других платежей. С 1 января 2013 г. размер МРП составляет 1731 тенге.

2) вновь созданные (возникшие) налогоплательщики – в течение налогового периода, в котором осуществлена государственная регистрация в органе юстиции, а также в течение последующего налогового периода;

3) 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.

Расчет сумм авансовых платежей осуществляется раз в квартал, уплата авансовых платежей на основе рассчитанной суммы осуществляется ежемесячно равными долями.

Расчет суммы авансовых платежей по налогу на прибыль, подлежащей уплате за период до сдачи декларации по налогу на прибыль представляется за первый квартал отчетного налогового периода не позднее 20 января отчетного налогового периода в налоговый орган по месту нахождения налогоплательщика.

Расчет суммы авансовых платежей по налогу на прибыль, подлежащей уплате за период после сдачи декларации по налогу на прибыль за предыдущий налоговый период, представляется налогоплательщиком в течение 20 календарных дней со дня ее сдачи за второй, третий, четвертый кварталы отчетного налогового периода.

2. Налог на добавленную стоимость

2.1. Общая характеристика

В Казахстане применяется классический инвойсный метод исчисления налоговой базы по НДС. При этом ставка налога является одной из самых низких среди стран, как Европейского союза, так и стран СНГ – 12% (см. п. 2.4.).

2.2. Субъекты налогообложения

1. Плательщиками налога на добавленную стоимость являются:

1) лица, которые стоят на регистрационном учете по НДС в Республике Казахстан:

- индивидуальные предприниматели;
- юридические лица-резиденты, за исключением государственных учреждений;
- нерезиденты, осуществляющие деятельность в Республике Казахстан через филиал, представительство;
- доверительные управляющие, осуществляющие реализацию товаров, работ, услуг по договорам доверительного управления с учредителями доверительного управления либо с выгодоприобретателями в иных случаях возникновения доверительного управления;

2) лица, импортирующие товары на территорию Республики Казахстан в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза и (или) таможенным законодательством Республики Казахстан.

Обязательной постановке на регистрационный учет по НДС подлежат юридические лица-резиденты, нерезиденты, осуществляющие деятельность в Республике Казахстан через филиал, представительство, индивидуальные предприниматели.

Не подлежат обязательной постановке на регистрационный учет по НДС:

- государственные учреждения;
- структурные подразделения юридических лиц-резидентов;

- лица по деятельности, подлежащей обложению налогом на игорный бизнес, фиксированным налогом и единым земельным налогом соответственно.

Обязательной постановке на регистрационный учет по НДС подлежат лица, размер выручки которых превышает в течение календарного года минимум, составляющий 30000-кратный размер МРП (около 338000 долл. США).

Лица, не подлежащие обязательной постановке на регистрационный учет по НДС, вправе добровольно встать на регистрационный учет по НДС, подав в налоговый орган по месту своего нахождения соответствующее заявление.

2.3. Налоговая база

2.3.1. Объект налогообложения

Объектами обложения НДС являются:

- 1) так называемый «облагаемый оборот»;
- 2) облагаемый импорт.

Термин «оборот» в казахстанском налоговом законодательстве, по сути, означает реализацию (товаров, работ и услуг).

В ст. 230 НК РК налогооблагаемый оборот определяется как:

- 1) реализация товаров, работ, услуг в Республике Казахстан, за некоторыми исключениями;
- 2) факт приобретения работ, услуг от нерезидента, не являющегося плательщиком НДС в Республике Казахстан и не осуществляющего деятельность через филиал, представительство.

Не являются объектом НДС реализация товаров, работ, услуг:

- 1) операции, освобожденные от НДС в соответствии с НК РК;
- 2) если место реализации находится вне территории Республики Казахстан.

Реализация товаров означает:

- 1) передачу прав собственности на товар, в том числе:
 - продажу товара;
 - продажу предприятия в целом как имущественного комплекса;
 - отгрузку товара, в том числе в обмен на другие товары, работы, услуги;
 - безвозмездную передачу товара;
 - передачу товара работодателем работнику в счет заработной платы;
 - передачу заложенного имущества (товара) залогодателем в случае невыплаты долга;
 - экспортные товарные операции;
- 2) отгрузку товара на условиях рассрочки платежа;
- 3) передачу имущества в финансовый лизинг;
- 4) отгрузку товара по договору комиссии;
- 5) возврат товара в таможенной процедуре реимпорта, вывезенного ранее в таможенной процедуре экспорта.

2.3.2. Необлагаемые операции

Не является реализацией, а значит, не является объектом налогообложения НДС:

- 1) передача имущества в качестве вклада в уставный капитал;
- 2) возврат имущества, полученного в качестве вклада в уставный капитал;
- 3) безвозмездная передача в рекламных целях товара (в том числе в виде дарения) в случае, если стоимость единицы такого товара не превышает 5-кратный размер месячного расчетного показателя, установленного на соответствующий финансовый год законом о республиканском бюджете и действующего на дату такой передачи;
- 4) отгрузка давальческих товаров заказчиком подрядчику для изготовления, переработки, сборки (монтажа, установки), ремонта последним готовой продукции и (или) строительства объектов. В случае изготовления, переработки, сборки, ремонта за пределами Таможенного союза отгрузка указанных товаров не является оборотом по реализации, если их вывоз осуществлен в таможенной процедуре переработки вне таможенной территории в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза и (или) таможенным законодательством Республики Казахстан;
- 5) отгрузка возвратной тары. Возвратной тарой является тара, стоимость которой не включается в стоимость реализации отпускаемой в ней продукции и которая подлежит возврату поставщику на условиях и в сроки, которые установлены договором (контрактом) на поставку этой продукции, но не более срока, продолжительность которого составляет шесть месяцев. Если тара не возвращена в установленный срок, стоимость такой тары включается в оборот по реализации;
- 6) возврат товара, за исключением возврата товара в таможенной процедуре реимпорта, вывезенного ранее в таможенной процедуре экспорта;
- 7) вывоз товара за пределы Таможенного союза для проведения выставок, других культурных и спортивных мероприятий, подлежащего обратному ввозу на условиях и в сроки, которые установлены договором, если такой вывоз оформлен в таможенной процедуре временного вывоза в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза и (или) таможенным законодательством Республики Казахстан;
- 8) передача недропользователем в собственность Республики Казахстан вновь созданного и (или) приобретенного недропользователем имущества, использовавшегося для выполнения операций по недропользованию и подлежащего передаче Республике Казахстан в соответствии с условиями заключенного контракта на недропользование;
- 9) размещение эмиссионных ценных бумаг эмитентом;
- 10) передача основных средств, нематериальных активов и иного имущества реорганизуемого юридического лица его правопреемнику (правопреемникам);
- 11) 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;
- 12) оборот по реализации личного имущества физического лица, если такое имущество не используется этим лицом в целях предпринимательской деятельности;
- 13) передача доверительному управляющему имущества учредителем доверительного управления по договору доверительного управления имуществом либо выгодоприобретателем в иных случаях возникновения доверительного управления;
- 14) возврат имущества доверительным управляющим при прекращении действия документа, являющегося основанием возникновения доверительного управления;

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

16) получение вкладчиком (клиентом) суммы вознаграждения, начисленной и (или) выплаченной ему по договорам банковского счета и (или) банковского вклада.

Кроме того, согласно НК РК освобождаются от НДС операции по реализации следующих товаров, работ, услуг, местом реализации которых является Республика Казахстан:

1) государственных знаков почтовой оплаты;

2) акцизных марок;

3) услуг, осуществляемых уполномоченными государственными органами, в связи с которыми взимается государственная пошлина;

4) имущества, выкупленного для государственных нужд в соответствии с законодательством Республики Казахстан;

5) основных средств, инвестиций в недвижимость, нематериальных и биологических активов, передаваемых на безвозмездной основе государственному учреждению или государственному предприятию в соответствии с законодательством Республики Казахстан;

6) ритуальных услуг похоронных бюро, услуг кладбищ и крематориев;

7) лотерейных билетов, за исключением услуг по их распространению;

8) услуг по обеспечению информационного и технологического взаимодействия между участниками расчетов, включая оказание услуг по сбору, обработке и рассылке информации участникам расчетов по операциям с платежными карточками и электронными деньгами;

9) услуг по переработке и (или) ремонту товаров, ввезенных на таможенную территорию Таможенного союза в таможенной процедуре переработки на таможенной территории;

10) работ и услуг, связанных с перевозками, являющимися международными, а именно: работ, услуг по погрузке, разгрузке, перегрузке (сливу-наливу), перестановке вагонов на тележки или колесные пары другой ширины колеи при пересечении таможенной границы Таможенного союза, экспедированию товаров, в том числе почты, экспортируемых с территории Республики Казахстан, импортируемых на территорию Республики Казахстан, а также транзитных грузов; услуг оператора вагонов (контейнеров); услуг технического и аэронавигационного обслуживания, аэропортовой деятельности; услуг морских портов по обслуживанию международных рейсов.

Услугами оператора вагонов (контейнеров) являются следующие услуги, оказываемые им в комплексе в целях организации перевозки грузов и предоставляемые оператором вагонов (контейнеров), указанным в перевозочном документе в качестве участника перевозочного процесса:

– формирование плана предоставления в пользование вагонов (контейнеров) и его согласование между участниками перевозочного процесса;

– предоставление в пользование вагонов (контейнеров);

– диспетчеризация путем централизованного оперативного контроля и дистанционного управления фактическим движением груженых и порожних вагонов (контейнеров);

11) услуг по управлению, содержанию и эксплуатации жилищного фонда;

12) банкнот и монет национальной валюты;

13) товаров, работ, услуг, кроме оборотов по реализации товаров, работ, услуг от торгово-посреднической деятельности и оборотов по производству и реализации подакцизных товаров, общественных объединений инвалидов, а также производственных организаций, если такие объединения и организации соответствуют следующим условиям:

- инвалиды составляют не менее 51% от общего числа работников таких производственных организаций;
- расходы по оплате труда инвалидов составляют не менее 51% (в специализированных организациях, в которых работают инвалиды по потере слуха, речи, зрения, – не менее 35%) от общих расходов по оплате труда;

14) работ, услуг по безвозмездному ремонту и (или) техническому обслуживанию товаров в период установленного сделкой гарантийного срока их эксплуатации, включая стоимость запасных частей и деталей к ним, если условиями сделки предусмотрено предоставление налогоплательщиком гарантии качества реализованных товаров, выполненных работ, оказанных услуг;

15) услуг, оказываемых по осуществлению нотариальных действий, адвокатской деятельности;

16) заемные операции в денежной форме на условиях платности, срочности и возвратности, осуществляемые:

- национальным управляющим холдингом;
- юридическими лицами, 100% голосующих акций которых принадлежат национальному управляющему холдингу.

Перечень указанных юридических лиц утверждается Правительством Республики Казахстан;

17) товаров, помещенных под таможенную процедуру беспошлинной торговли;

18) услуг нерезидента, оказываемых за счет средств гранта в рамках межправительственного соглашения, участником которого является Республика Казахстан, направленного на поддержку (оказание помощи) малообеспеченным гражданам в Республике Казахстан;

19) лома и отходов цветных и черных металлов;

20) и ряд других операций.

2.4. Ставки

В Казахстане применяется единая для налогооблагаемых операций ставка в размере 12%.

2.4.1. Реализация, облагаемая по нулевой ставке

Налогообложению по нулевой ставке подлежит ряд операций:

1) экспортные операции по реализации товаров;

2) реализация следующих услуг по международным перевозкам:

- транспортировка товаров, в том числе почты, экспортируемых с территории Республики Казахстан и импортируемых на территорию Республики Казахстан;
- транспортировка по территории Республики Казахстан транзитных грузов;
- перевозка пассажиров и багажа в международном сообщении;

3) реализация горюче-смазочных материалов, осуществляемых аэропортами при заправке воздушных судов иностранных авиакомпаний, выполняющих международные полеты, международные воздушные перевозки;

4) реализация на территории специальной экономической зоны товаров, полностью потребляемых при осуществлении деятельности, отвечающей целям создания специальных экономических зон, по перечню товаров, определенных Правительством Республики Казахстан.

Под указанными выше товарами понимаются товары, помещаемые (помещенные) под таможенную процедуру свободной таможенной зоны и находящиеся под таможенным контролем;

5) реализация на территорию специальной экономической зоны «Астана – новый город» товаров, полностью потребляемых в процессе строительства и ввода в эксплуатацию объектов инфраструктуры, больниц, поликлиник, школ, детских садов, музеев, театров, высших и средних учебных заведений, библиотек, дворцов школьников, спортивных комплексов, административного и жилого комплексов в соответствии с проектно-сметной документацией, по перечню товаров, определенных Правительством Республики Казахстан, облагается налогом на добавленную стоимость по нулевой ставке.

Под товарами, полностью потребляемыми в процессе строительства, понимаются товары, непосредственно вовлеченные в процесс возведения объектов инфраструктуры, больниц, поликлиник, школ, детских садов, музеев, театров, высших и средних учебных заведений, библиотек, дворцов школьников, спортивных комплексов, административного и жилого комплексов (за исключением электроэнергии, бензина, дизельного топлива и воды), при условии помещения таких товаров под таможенную процедуру свободной таможенной зоны и нахождения под таможенным контролем;

6) реализация налогоплательщиками, осуществляющими добычу и производство золота, Национальному Банку Республики Казахстан аффинированного золота из сырья собственного производства для пополнения золотовалютных активов облагается налогом на добавленную стоимость по нулевой ставке;

7) реализация товаров собственного производства налогоплательщикам, осуществляющим на территории Республики Казахстан деятельность в рамках контракта на недропользование, в соответствии с условиями которого освобождаются от налога на добавленную стоимость импортируемые товары;

8) реализация нестабильного конденсата, добытого и реализованного недропользователем, осуществляющим деятельность в рамках контракта на недропользование;

9) реализация налогоплательщиком, осуществляющим деятельность в рамках межправительственного соглашения о сотрудничестве в газовой отрасли, на территории другого государства – члена Таможенного союза продуктов переработки из давальческого сырья, ранее вывезенного этим налогоплательщиком с территории Республики Казахстан и переработанного на территории такого другого государства – члена Таможенного союза.

Перечень указанных выше плательщиков НДС утверждается Правительством Республики Казахстан.

2.5. Администрирование

2.5.1. Налоговый период

Налоговым периодом по НДС является календарный квартал.

2.5.2. Налоговая отчетность

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

Обязательство по представлению декларации по НДС не распространяется на лиц, которые в силу своего соответствующего права не поставлены на регистрационный учет плательщиков НДС.

2.5.3. Порядок уплаты

Сумма НДС исчисляется как разница между суммой налога на добавленную стоимость, начисленного по облагаемым операциям, и суммой налога, относимого в зачет.

При этом:

1) положительная разница является суммой налога, подлежащей уплате в бюджет в порядке;

2) отрицательная разница является превышением суммы налога на добавленную стоимость, относимого в зачет, над суммой начисленного налога.

Плательщик НДС обязан уплатить налог, подлежащий уплате в бюджет, по месту нахождения за каждый налоговый период не позднее 25 числа второго месяца, следующего за отчетным налоговым периодом.

2.5.4. Порядок возмещения (возврата) НДС

В Казахстане действует заявительный порядок возмещения НДС.

Возмещению из бюджета подлежит:

1) превышение суммы НДС, относимого в зачет, над суммой начисленного налога, сложившееся по декларации нарастающим итогом на конец отчетного налогового периода (далее – превышение НДС);

2) НДС, уплаченный поставщикам товаров, работ, услуг, приобретенных за счет средств грантов (пожертвований).

Под грантом понимается имущество, предоставляемое на безвозмездной основе для достижения определенных целей (задач):

- государствами, правительствами государств – Республике Казахстан, Правительству Республики Казахстан, физическим, а также юридическим лицам;
- международными и государственными организациями, зарубежными неправительственными общественными организациями и фондами, чья деятельность носит благотворительный и международный характер и не противоречит Конституции Республики Казахстан, включенными в перечень, устанавливаемый Правительством Республики Казахстан по заключению государственных органов, – Республике Казахстан, Правительству Республики Казахстан, физическим, а также юридическим лицам;
- иностранцами и лицами без гражданства – Республике Казахстан и Правительству Республики Казахстан;

3) НДС, уплаченный дипломатическими и приравненными к ним представительскими иностранными государствами, консульскими учреждениями иностранных государств,

аккредитованными в Республике Казахстан, и лицами, относящимися к дипломатическому и административно-техническому персоналу этих представительств, включая членов их семей, проживающих вместе с ними, консульскими должностными лицами, консульскими служащими, включая членов их семей, проживающих вместе с ними, поставщикам товаров, работ, услуг, приобретенных на территории Республики Казахстан;

4) излишне уплаченная в бюджет сумма НДС.

По операциям, облагаемым по нулевой ставке, превышение суммы НДС, относимого в зачет, над суммой начисленного налога, сложившееся по декларации нарастающим итогом на конец отчетного налогового периода, подлежит возврату, если одновременно выполняются следующие условия:

1) плательщиком НДС осуществляется постоянная реализация товаров, работ, услуг, облагаемых по нулевой ставке;

2) оборот по реализации, облагаемый по нулевой ставке, за налоговый период, в котором совершены обороты, облагаемые по нулевой ставке, и по которому в декларации указано требование о возврате превышения налога на добавленную стоимость, составлял не менее 70% в общем облагаемом обороте по реализации.

Возмещение превышения НДС осуществляется налогоплательщику на основании его требования о возврате, указанного непосредственно в декларации по НДС за налоговый период.

Если плательщик не указал в декларации по НДС за налоговый период требование о возврате превышения налога на добавленную стоимость, то данное превышение зачитывается в счет предстоящих платежей по налогу на добавленную стоимость или может быть предъявлено к возврату.

Как правило, основанием и для возврата превышения НДС является акт налоговой проверки, подтверждающий достоверность суммы превышения налога на добавленную стоимость, предъявленной к возврату.

В НК РК предусмотрен упрощенный порядок возмещения превышения НДС.

Упрощенный порядок возврата превышения НДС заключается в осуществлении возмещения НДС без предварительного проведения налоговой проверки.

Право на применение упрощенного порядка возврата превышения НДС имеет следующий ограниченный круг плательщиков, представивших декларации по налогу на добавленную стоимость с указанием требования о возврате превышения налога на добавленную стоимость:

1) плательщики, состоящие не менее двенадцати последовательных месяцев на мониторинге крупных налогоплательщиков и не имеющие неисполненного налогового обязательства по представлению налоговой отчетности на дату представления декларации по налогу на добавленную стоимость, с указанием требования о возврате превышения налога на добавленную стоимость.

При реорганизации путем разделения, выделения, преобразования крупного налогоплательщика, подлежащего мониторингу, который соответствует требованиям, право на применение упрощенного порядка возврата превышения налога на добавленную стоимость переходит к правопреемнику (правопреемникам) реорганизованного лица.

При реорганизации путем слияния или присоединения крупных налогоплательщиков, подлежащих мониторингу, которые соответствуют требованиям, право на применение упрощенного порядка возмещения НДС переходит к правопреемнику при условии, если все реорганизуемые путем слияния или присоединения юридические лица до реорганизации являлись крупными налогоплательщиками, подлежащими мониторингу.

Право на применение упрощенного порядка возмещения НДС в отношении правопреемника (правопреемников) действует до введения в действие нового перечня крупных налогоплательщиков, подлежащих мониторингу.

При этом возмещению в упрощенном порядке подлежит превышение НДС в размере не более 70% от суммы превышения НДС, сложившегося за отчетный налоговый период.

В соответствии с Письмом Налогового комитета Министерства финансов Республики Казахстан от 4 февраля 2013 г. № НК-21/766-И остальные 30% превышения НДС таким налогоплательщикам будут возвращаться по результатам проверки достоверности произведенного возврата в упрощенном порядке. При этом следует отметить, что процедура, включая сроки возврата оставшихся 30% превышения НДС, в НК РК не урегулирована;

2) автономные организации образования, не имеющие неисполненного налогового обязательства по представлению налоговой отчетности на дату представления декларации по налогу на добавленную стоимость, в которой указано требование о возврате превышения налога на добавленную стоимость.

Автономные организации образования согласно законодательству Казахстана являются исключительными видами, не имеющими членства НКО, действующими в сфере образования, учрежденными Правительством Республики Казахстан. На данный момент существуют два таких НКО: «Назарбаев Университет» и «Назарбаев Интеллектуальные школы»;

3) плательщик, по которому в результате камерального контроля не выявлены расхождения между данными, отраженными в налоговой отчетности данного лица по налогу на добавленную стоимость и в налоговой отчетности по налогу на добавленную стоимость его непосредственных поставщиков и покупателей.

Упрощенный порядок возмещения НДС для указанной категории плательщиков применяется только в случае, если налогоплательщик не имеет на дату представления декларации по НДС неисполненного налогового обязательства по представлению налоговой отчетности;

4) лица, которые в результате применения системы управления рисками не отнесены к категории риска, не имеющей права на применение упрощенного порядка возмещения НДС.

Данная система действует на основании Постановления Правительства Республики Казахстан от 27 марта 2013 г. № 279 «Об утверждении Правил применения системы управления рисками в целях подтверждения суммы превышения налога на добавленную стоимость, предъявленной к возврату, и критериев степени риска».

Процедура проверки превышения суммы НДС, предъявленной к возврату, заключается в следующем. При поступлении от налогоплательщика требования о возврате и (или) налогового заявления о возврате налоговый орган назначает проведение соответствующей налоговой проверки по подтверждению достоверности сумм НДС, предъявленных к возврату. Данная проверка осуществляется с использованием критериев степени риска, утвержденных Правительством Республики Казахстан.

Каждый критерий «весит» определенное количество баллов, при этом все баллы суммируются для определения общего суммарного итога по всем критериям, который используется для отнесения налогоплательщиков к степени риска.

В случае, если суммарный итог баллов по результатам оценки с использованием критериев составляет 35 и более баллов, налогоплательщик относится к степени риска.

Для оценки степени риска дополнительно используются описанные в Постановлении Правительства РК от 27 марта 2013 г. № 279 «признаки уклонения от уплаты налогов», а также описания схем уклонения от налогов, свидетельствующие о таком уклонении.

При этом признаками уклонения от уплаты налогов являются:

1) заключение сделок с целью получения права на зачет сумм НДС без фактической поставки товаров, выполнения работ, оказания услуг;

2) заключение сделок с целью увеличения добавленной стоимости товара, соответственно, наращивания превышения суммы НДС, относимого в зачет, над суммой начисленного налога.

В случае если суммарный итог баллов по результатам оценки с использованием указанных критериев составляет менее 35 баллов, но в деятельности налогоплательщика усматриваются признаки уклонения от уплаты налогов, в соответствии с указанными схемами, налоговый орган относит такого налогоплательщика к степени риска.

Возврат превышения налога на добавленную стоимость в упрощенном порядке производится в следующие сроки:

1) в течение 15 рабочих дней с последней даты, установленной (с учетом периода продления) для представления в налоговый орган декларации по НДС за налоговый период, в которой указано требование о возврате суммы превышения НДС, – крупнейшим налогоплательщикам и автономным организациям образования;

2) в течение 30 рабочих дней с даты представления в налоговый орган декларации по НДС за налоговый период, в которой указано требование о возврате суммы превышения НДС, – лицам, которые в результате применения системы управления рисками не отнесены к категории риска, не имеющей права на применение упрощенного порядка возмещения НДС;

3) не позднее 45 рабочих дней с последней даты, установленной для представления декларации по НДС за налоговый период, в которой указано требование о возврате суммы превышения НДС, – всем остальным плательщикам НДС.

В случае несвоевременного представления декларации НДС возврат превышения НДС производится не позднее 45 рабочих дней с даты представления декларации по НДС за налоговый период, в которой указано требование о возврате суммы превышения НДС.

3. Походный налог с физических лиц

3.1. Плательщики. Правила определения резидентства

Плательщиками индивидуального подоходного налога являются физические лица.

Казахстанскими резидентами признаются физические лица:

- 1) постоянно пребывающие в Республике Казахстан;
- 2) непостоянно пребывающие в Республике Казахстан, центр жизненных интересов которых находится в Республике Казахстан.

Физическое лицо считается постоянно пребывающим в Республике Казахстан для текущего налогового периода, если оно находится в Республике Казахстан не менее 183 календарных дней (включая дни приезда и отъезда) в любом последовательном 12-месячном периоде, оканчивающемся в текущем налоговом периоде.

Признание центра жизненных интересов физического лица в Республике Казахстан рассматривается при одновременном выполнении следующих условий:

1) физическое лицо имеет гражданство Республики Казахстан или разрешение на проживание в Республике Казахстан (вид на жительство);

2) семья и (или) близкие родственники физического лица проживают в Республике Казахстан;

3) наличие в Республике Казахстан недвижимого имущества, принадлежащего на праве собственности или на иных основаниях физическому лицу и (или) членам его се-

мый, доступного в любое время для его проживания и (или) для проживания членов его семьи.

Резидентами Казахстана независимо от каких-либо указанных критериев признаются физические лица, являющиеся гражданами Республики Казахстан, а также подавшие заявление о приеме в гражданство Республики Казахстан или о разрешении постоянного проживания в Республике Казахстан без приема в гражданство Республики Казахстан:

1) командированные за рубеж органами государственной власти, в том числе сотрудники дипломатических, консульских учреждений, международных организаций, а также члены семей указанных физических лиц;

2) члены экипажей транспортных средств, принадлежащих юридическим лицам или гражданам Республики Казахстан, осуществляющих регулярные международные перевозки;

3) военнослужащие и гражданский персонал военных баз, воинских частей, групп, контингентов или соединений, дислоцированных за пределами Республики Казахстан;

4) работающие на объектах, находящихся за пределами Республики Казахстан и являющихся собственностью Республики Казахстан или субъектов Республики Казахстан (в том числе на основе концессионных договоров);

5) студенты, стажеры и практиканты, находящиеся за пределами Республики Казахстан с целью обучения или прохождения практики, в течение всего периода обучения или практики;

6) преподаватели и научные работники, находящиеся за пределами Республики Казахстан с целью преподавания, консультирования или осуществления научных работ, в течение всего периода преподавания или выполнения указанных работ;

7) находящиеся за пределами Республики Казахстан с целью лечения или прохождения оздоровительных, профилактических процедур.

3.2. Налоговая база

3.2.1. Общая характеристика

Объектами обложения индивидуальным подоходным налогом являются доходы физического лица в виде:

- 1) доходов, облагаемых у источника выплаты;
- 2) доходов, не облагаемых у источника выплаты.

В НК РК отсутствует единый перечень облагаемых подоходным налогом видов доходов.

Вместе с тем НК РК закреплены нормы, регулирующие правила исчисления налоговой базы по отдельным видам доходов.

Так, в частности, в соответствии со ст. 163 НК РК облагаемыми доходами работника являются начисленные и признанные в бухгалтерском учете работодателем в качестве расходов (затрат) в соответствии с законодательством Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности:

- 1) подлежащие передаче работодателем работнику в собственность деньги в наличной и (или) безналичной формах в связи с наличием трудовых отношений;
- 2) доходы работника в натуральной форме;
- 3) доходы работника в виде материальной выгоды в соответствии.

Доходом работника в натуральной форме, подлежащим налогообложению, является:

1) стоимость товаров, ценных бумаг, доли участия и иного имущества, подлежащего передаче работодателем работнику в собственность в связи с наличием трудовых отношений. Стоимость такого имущества определяется в размере балансовой стоимости имущества с учетом соответствующей суммы налога на добавленную стоимость и акцизов;

2) выполнение работодателем работ, оказание услуг в пользу работника в связи с наличием трудовых отношений. Стоимость выполненных работ, оказанных услуг определяется в размере расходов работодателя, понесенных в связи с таким выполнением работ, оказанием услуг с учетом соответствующей суммы налога на добавленную стоимость и акцизов;

3) стоимость имущества, полученного от работодателя на безвозмездной основе. Стоимость выполненных работ, оказанных услуг, полученных работником от работодателя на безвозмездной основе, определяется в размере расходов работодателя, понесенных в связи с таким выполнением работ, оказанием услуг;

4) оплата работодателем работнику или третьим лицам стоимости товаров, выполненных работ, оказанных услуг, полученных работником от третьих лиц.

Доходом работника в виде материальной выгоды, подлежащим налогообложению, является в том числе:

1) отрицательная разница между стоимостью товаров, работ, услуг, реализованных работнику, и ценой приобретения или себестоимостью этих товаров, работ, услуг – при реализации товаров, работ, услуг работнику;

2) списание по решению работодателя суммы долга или обязательства работника перед ним – при списании суммы долга работнику;

3) расходы работодателя на уплату страховых премий по договорам страхования своих работников – при уплате суммы страховых премий по договорам страхования, заключенным работником;

4) расходы работодателя на возмещение затрат работника, не связанных с деятельностью работодателя, – при возмещении затрат работнику.

Доходами работника, освобожденными от налогообложения, являются:

1) пенсионные выплаты из единого накопительного пенсионного фонда и добровольных накопительных пенсионных фондов;

2) доход в виде дивидендов, вознаграждений, выигрышей;

3) доход по договорам накопительного страхования;

4) доходы, не облагаемые у источника выплаты;

5) выплаты работникам за приобретенное у них личное имущество;

3.2.2. Доходы, освобождаемые от налогообложения

Не рассматриваются в качестве дохода физического лица:

1) адресная социальная помощь, пособия и компенсации, выплачиваемые за счет средств бюджета, в размерах, установленных законодательством Республики Казахстан;

2) возмещение вреда, причиненного жизни и здоровью физического лица, в соответствии с законодательством Республики Казахстан;

3) компенсационные выплаты работникам в случаях, когда их работа протекает в пути, имеет разъездной характер, связана со служебными поездками в пределах обслуживаемых участков, – за каждый день такой работы в размере 0,35 месячного расчетного показателя, установленного законом о республиканском бюджете и действующего на дату начисления таких выплат;

4) компенсации при служебных командировках, в том числе в целях обучения, повышения квалификации или переподготовки работника в соответствии с законодательством Республики Казахстан:

- по командировке в пределах Республики Казахстан – суточные не более 6-кратного размера месячного расчетного показателя, установленного законом о республиканском бюджете и действующего на 1 января соответствующего финансового года, за каждый календарный день нахождения в командировке – в течение периода, не превышающего 40 календарных дней нахождения в командировке;
- по командировке за пределами Республики Казахстан – суточные не более 8-кратного размера МРП, установленного законом о республиканском бюджете и действующего на 1 января соответствующего финансового года, за каждый календарный день нахождения в командировке – в течение периода, не превышающего 40 календарных дней нахождения в командировке;

5) компенсации при служебных командировках, в том числе в целях обучения, повышения квалификации или переподготовки работника в соответствии с законодательством Республики Казахстан, производимые государственными учреждениями, за исключением государственных учреждений, содержащихся за счет средств бюджета (сметы расходов) Национального Банка Республики Казахстан, в размерах, установленных законодательством Республики Казахстан;

6) компенсации при служебных командировках, в том числе в целях обучения, повышения квалификации или переподготовки работника в соответствии с законодательством Республики Казахстан, производимые государственными учреждениями, содержащимися за счет средств бюджета (сметы расходов) Национального Банка Республики Казахстан, в размерах и порядке, предусмотренных законодательством Республики Казахстан;

7) компенсации расходов, подтвержденных документально, по проезду, провозу имущества, найму помещения на срок не более 30 календарных дней при переводе работника на работу в другую местность либо переезде в другую местность вместе с работодателем;

8) расходы работодателя, не связанные с осуществлением деятельности, направленной на получение дохода, и не относимые на вычеты, которые не распределяются конкретным физическим лицам;

9) расходы работодателя для обеспечения жизнедеятельности лиц, работающих вахтовым методом, в период нахождения на объекте производства с предоставлением условий для выполнения работ и междусменного отдыха:

- по найму жилья;
- на питание в пределах суточных;

10) расходы, связанные с доставкой работников от места их жительства (пребывания) в Республике Казахстан до места работы и обратно;

11) страховые выплаты по договорам обязательного страхования работника от несчастных случаев при исполнении им трудовых (служебных) обязанностей, заключенным работодателем в соответствии с законодательным актом Республики Казахстан, регулирующим обязательный вид страхования;

12) суммы возмещения материального ущерба, присуждаемые по решению суда;

13) суммы дивидендов, вознаграждений, выигрышей, ранее обложенные индивидуальным подоходным налогом у источника выплаты, при наличии документов, подтверждающих удержание такого налога у источника выплаты;

14) суммы пенсионных накоплений вкладчиков единого накопительного пенсионного фонда и добровольных накопительных пенсионных фондов, направленные в страховые организации по страхованию жизни, для оплаты страховых премий по заключенному договору накопительного страхования (аннуитета), а также выкупные суммы по договорам пенсионного аннуитета, направленные в страховые организации в порядке, предусмотренном законодательством Республики Казахстан;

15) прирост стоимости при реализации (передаче в качестве вклада в уставный капитал юридического лица) механических транспортных средств и прицепов, подлежащих государственной регистрации в Республике Казахстан и находящихся на праве собственности один год и более с даты регистрации права собственности;

16) прирост стоимости при реализации (передаче в качестве вклада в уставный капитал юридического лица) жилищ, дачных строений, гаражей, объектов личного подсобного хозяйства, находящихся на территории Республики Казахстан на праве собственности один год и более с даты регистрации права собственности;

17) прирост стоимости при реализации (передаче в качестве вклада в уставный капитал юридического лица) земельных участков и (или) земельных долей, находящихся на территории Республики Казахстан на праве собственности один год и более, целевым назначением которых с даты возникновения права собственности до даты реализации (передачи в качестве вклада в уставный капитал юридического лица) являются индивидуальное жилищное строительство, дачное строительство, ведение личного подсобного хозяйства, под гараж, на которых расположены объекты;

18) прирост стоимости при реализации (передаче в качестве вклада в уставный капитал юридического лица) земельных участков и (или) земельных долей, находящихся на территории Республики Казахстан, целевым назначением которых с даты возникновения права собственности до даты реализации (передачи в качестве вклада в уставный капитал юридического лица) являются индивидуальное жилищное строительство, дачное строительство, ведение личного подсобного хозяйства, садоводства, под гараж;

19) стоимость безвозмездно переданного в рекламных целях товара (в том числе в виде дарения) в случае, если стоимость единицы такого товара не превышает 5-кратный размер МРП (около 56,5 долл. США), установленного на соответствующий финансовый год законом о республиканском бюджете и действующего на дату такой передачи;

20) материальная выгода от экономии на вознаграждении за пользование кредитами (займами, микрокредитами), полученными у юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, в том числе полученными работником у своего работодателя и ряд других доходов.

3.3. Вычеты

При определении дохода работника, облагаемого у источника выплаты, за каждый месяц в течение календарного года независимо от периодичности выплат применяются следующие налоговые вычеты:

1) сумма в минимальном размере заработной платы, установленном законом о республиканском бюджете и действующем на дату начисления дохода, на соответствующий месяц, за который начисляется доход. Общая сумма налогового вычета за год не должна превышать общую сумму минимальных размеров заработной платы, установленных законом о республиканском бюджете и действующих на начало каждого месяца текущего года;

2) сумма обязательных пенсионных взносов в размере, установленном законодательством Республики Казахстан о пенсионном обеспечении;

3) сумма добровольных пенсионных взносов, вносимых в свою пользу;

4) сумма страховых премий, вносимых в свою пользу физическим лицом по договорам накопительного страхования;

5) суммы, направленные на погашение вознаграждения по 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).

Указанный выше вычет предоставляется на следующих условиях:

1) вычет не должен превышать 8-кратного минимального размера заработной платы¹ (около 973 долл. США), установленного законом о республиканском бюджете и действующего на 1 января соответствующего финансового года;

2) работником представлены документы, подтверждающие получение медицинских услуг (кроме косметологических) и фактические расходы на их оплату.

3.4. Ставки

Общеустановленная ставка определена в размере 10%.

Доходы в виде дивидендов, полученные из источников в Республике Казахстан и за ее пределами, облагаются по ставке 5%.

¹ Минимальный размер заработной платы – условная величина, определяемая Законом Республики Казахстан о республиканском бюджете. С начала 2013 г. данная величина установлена в размере 18660 тенге.