



*«Не советуй удобное, советуй лучшее»  
Солон, древнегреческий философ*

# **Особенности налогового учета по корпоративному подходному налогу (КПН), исчисляемому недропользователями**



**Min Tax**

**Андрей Хорунжий**  
**Управляющий партнер**



# **РНУ для исполнения обязательств по КПН(п.2, п.п.6 - 8 ст.58, п.2 ст.64, пп.4) п.1 и пп.1) п.3 ст.65, ст.310 НК)**

**Недропользователь с 2-мя и более контрактами на недропользование, по которым он является плательщиком НСП, или осуществляющий внеконтрактную деятельность одновременно с деятельностью по 1 или более контрактам, ведет РНУ по каждому отдельному контракту:**

**1 - раздельное отражение в НУ объектов, связанных с обложением КПН, отдельно по ВКД и, если есть 2/более контракта, по каждому из них:**

- 1) доходов, СГД, НОД (убытка), корректировок СГД и доходов, уменьшения НОД, чистого дохода;**
- 2) вычетов, корректировок вычетов**

**2 –исчисление КПН в целом по деятельности. Однако, убытки по КД по каждому отдельному контракту компенсируются только за счет доходов по такому контракту**

**3 –представление единой декларации по КПН в целом по деятельности недропользователя. Однако, недропользователи по СРП и Контракту ТШО составляют по КД форму 110.00, по ВКД – форму 100.00**



# Особые положения по СГД недропользователей с учетом требований РНУ

Косвенные доходы по КД (при наличии  
2/более контрактов, от продажи ПИ по  
всем контрактам)

Передаются по доле добытых ПИ по Контракту в  
объеме общей добычи ПИ по всем контрактам

**СГД по КД**

Прямые доходы по Контракту

Передача  
концентрата на  
переработку

Реализация  
ТМЗ, сдача в  
аренду  
субподрядчикам

Прочие  
доходы

Общие доходы

Реализация  
ТМЗ третьим  
лицам

Реализация  
аффинажного  
золота

Прямые доходы  
по ВКД

**СГД по  
ВКД**





# Прямой доход по КД от передачи добытой руды после обогащения на последующую переработку (п.10. ст.310 НК)



Доход от передачи концентрата на переработку включается в строку 150.01.025 = ПС добычи и обогащения руды (определяется по налоговому регистру на базе данных бухгалтерского учета) x 1,2





# Особые положения по вычетам для недропользователей с учетом требований РНУ

При наличии 2 и более контрактов (горнорудных или нефтяных) могут быть расходы, связанные со всеми контрактами

Передаются по доле Прямых доходов по КД по каждому контракту

Косвенные расходы по КД

**Вычеты по КД**

Прямые расходы по КД

На разведку и добычу

НДПИ, СН по рабочим, ЗН, НИ по ОО по контракту

Отчисления в ЛФ, обучение кадров

Прочие Прямые расходы по КД

Общие расходы - УОАР

Расходы на ТМЗ, реализуемые 3-им лицам

Прямые расходы по ВКД

**ВКД**



Min Tax

Тел.: +7 (727) 293-81-54/59

[www.mintax.kz](http://www.mintax.kz)

# Доход от реализации товаров в бухгалтерском учете

Реализация для целей бухучета по МСФО и НСФО

=

Признание продажи товара



Продавец



Покупатель

**Признание продажи:**

- предприятие передало покупателю значительные риски и вознаграждения, связанные с правом собственности, на товары;
- предприятие больше не участвует в управлении товаром и не контролирует проданные товары;
- сумма выручки может быть надежно измерена;
- существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные с операцией, поступят на предприятие.



# Доход от реализации работ, услуг в бухгалтерском учете

Реализация для целей бухучета по МСФО и НСФО



Продавец

Признание предоставления услуг



Покупатель



**Признание (п.20-28 МСФО (IAS) 18 «Выручка»:**

- сумма выручки может быть надежно измерена;
- вероятность поступления на предприятие экономических выгод от операции;
- стадия завершенности операции может быть надежно измерена;
- затраты по выполнению операции и затраты для завершения могут быть надёжно измерены.

**Дата отчета о выполненных работах, оказанных услугах.**

**При этом, должны быть соблюдены:**

- права каждой стороны в отношении работ и услуг по договору;
- встречное возмещение;
- форма и условия расчета.



# Доход от реализации (ст.86, 85 и 84 НК)

## Корректировка

Доходы,  
отражаемые  
в  
декларации  
по КПН

=

Доходы  
по  
данным  
БУ

-

Доходы,  
которые не  
признаются в  
налоговых  
целях (пп. 7) п  
2 ст. 84 НК и  
др.).  
Доходы от  
реализации  
товаров,  
отгруженных в  
прошлом  
периоде

+

Доходы,  
которые  
признаются  
дополнительно  
в налоговых  
целях:  
➤ *корректировка  
согласно Закону о  
ТЦ;*  
➤ *превышение  
суммы  
отчислений в ЛФ  
и др.*  
Доходы от  
реализации  
товаров,  
отгруженных в  
текущем  
периоде





# Курс обмена валют для пересчета дохода от реализации

**Проблема:** Правильность определения даты курса для пересчета дохода в иностранной валюте: по дате признания дохода в налоговом или бухгалтерском учете



## Дата признания дохода в бухгалтерском учете:

Дата перехода значительных рисков и вознаграждения, связанных с правом собственности от предприятия к покупателю

## Дата признания дохода в налоговом учете:

Дата отгрузки товаров на экспорт по дате передачи транспортной организации с целью продажи или обмена

Не удобна, к примеру, при ежедневной отгрузке на экспорт сырой нефти до заполнения танкера.



*Проблема имеет место при экспорте продукции. Если экспорт не осуществляется, то не может быть операций, осуществляемых в иностранной валюте, за исключением случаев заключения сделок с нерезидентами на территории РК.*



# Доход от превышения суммы отчислений в ФЛ над суммой фактических расходов по ликвидации (ст.94 НК)

## Налоговые последствия пункта 1 статьи 94 НК

### Проблема:



**Решение:** 1. Предусмотреть в НУП, что разница между фактическими расходами, понесенными на ликвидацию, и суммой фонда ликвидации (ФЛ) включается в СГД последнего года действия контракта.

2. Внесение соответствующих изменений в НК.



## Доходы по ликвидационному фонду (ст.94 и ст.107 НК)

Возможно двойное включение в СГД суммы, которая одновременно относится к пункту 1 или 2 статьи 94 и части 3 пункта 1 статьи 107 НК.

### Решение:

- *Предусмотреть в НУП, что суммы несвоевременного исполнения программы ликвидации и/или нецелевого использования включаются в СГД только того года, в котором они были признаны таковыми с последующим уменьшением суммы дохода по пункту 1 статьи 94 НК в последний год действия контракта.*
- *Работа с Компетентным органом по размеру фонда ликвидации и программе ликвидации.*





# Налоговые последствия по учёту фонда ликвидации до 01.01.2009 года

Наименование показателей	Периоды				Итого
	2002-2008 гг.	2009 г.	2010 г.	2011 г.	
Формирование фонда ликвидации	1000				
Программа ликвидации		500	200	300	1000
Фактическое использование фонда ликвидации			500	300	800
Порядок отражения для КПН					
Вычеты	-1000				
СГД, в том числе:					
1. Превышение отчислений над фактическими расходами					200
2. Несвоевременное использование					
3. Нецелевое использование					
Итого корректировка СГД					200
Результат в налоговых целях					-800



# Налоговые последствия возможного толкования норм ст.94 и 107 НК по учету фонда ликвидации после 01.01.2009 г.

Наименование показателей	Периоды				Итого
	2009-2015 гг.	2016 г.	2017 г.	2018 г.	
Формирование фонда ликвидации	1000				
Программа ликвидации		500	200	300	1000
Фактическое использование фонда ликвидации			500	300	800
Порядок отражения для КПП					
Вычеты	-1000				
СГД, в том числе:					
1. Превышение отчислений над фактическими расходами	1000				200
2. Несвоевременное использование		500			
3. Нецелевое использование				100	
Итого корректировка СГД					1600
Результат в налоговых целях					600





## Представительские расходы (ст. 102 НК)

Расходы по приему и обслуживанию (включая транспортное обеспечение, питание во время переговоров, оплату услуг переводчиков и другие) лиц, в том числе **физических лиц**, не состоящих в штате организации, в целях:

-взаимного  
сотрудничества

-организации и проведения заседаний совета директоров

-организации и проведения заседаний общего собрания  
участников, наблюдательного совета

**Вычет**

в размере, не превышающем 1 процента от суммы расходов по доходам работника, подлежащим налогообложению, указанным в пункте 2 статьи 163 НК

*!1. Не включать в расходы по приему и обслуживанию расходы на членов совета директоров (СД), т.к. они отнесены к работникам (пп.26) п.1 ст.12 НК). Иначе риск двойного вычета расходов на них (по ст.110 и ст.102 НК).*

*!2. 1 % определяется по доходам всех работников, включая членов СД.*





## Вычет по вознаграждению (ст.103 НК)

### Вознаграждение

- Вознаграждения согласно  
пп.39) п.1 ст.12 НК

- неустойка, штраф, пеня по  
договору кредита (займа) между  
связанными сторонами

**\*ВС** - лицо, взаимосвязанность  
которого определяется по Закону РК о  
ТЦ (пп.28) п.1 ст.12 НК)

- плата за гарантию  
взаимосвязанной стороне (ВС)\*

**Проблема:** Любой заимодатель, кроме банка, может рассматриваться как ВС. Все вознаграждения, выплачиваемые ВС, будут ограничены в вычете.

**Решение:** 1. Если нет других источников заимствования, учитывать это ограничение. Если есть возможность, заимствовать у банков, кредитных товариществ.

2. Внесение изменений в НК. Правительством такое изменение предусмотрено в октябрьском проекте Закона РК, в настоящее время рассматриваемом Парламентом.

**!**Ограничения не распространяются на вознаграждения за кредиты (займы), полученные на строительство и начисленные в период строительства – п.7 ст.100 и п.2 ст.103 НК.



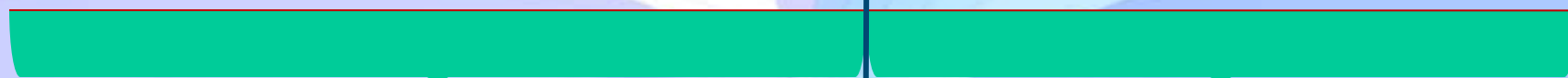
# Вычет по расходам на ГРР и подготовительные работы к добыче (ст. 111 НК)

После 01.01.2009 года

Дата начала добычи после Коммерческого обнаружения (ДНДПКО)

Все расходы

Все расходы



Группа по статье 111 НК

Общий порядок

Добыча после коммерческого обнаружения – это добыча после даты утверждения запасов, а не дата начала промышленной добычи, как предусматривал НК 2008 года.





# Вычет по расходам на ГРР и подготовительные работы к добыче (ст. 111 НК)

## Доходы, уменьшающие группу по статье 111 НК

Другие доходы, в период ГРР, за исключением доходов по ст. 99 НК

Реализация ПИ, добытых до ДНДПКО

Реализация всего или части права на недропользование

Годы 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10 11 12 13 14 15 16 17

### Период действия контракта

$\leq$  Дата начала добычи после КО

Расходы, включаемые в Группу

Доходы:

$\leq$  Дата завершения разведки и доразведки

Период ГРР

Реализация ПИ до ДНДПКО

Переуступка права недропользования



# Порядок формирования стоимостного баланса группы (СБГ) по ст. 111 НК:

## I. До ДНДПКО

1. СБГ на начало ОП = СБГ на конец Пр.ОП
2. СБГ на конец ОП = 1) СБГ на начало ОП  
2) + расходы ОП  
3) – доходы ОП (не более 1)+2))

## II. После ДНДПКО

1. СБГ на начало ОП = СБГ на конец Пр.ОП – амортизация
2. СБГ на конец ОП = 1) СБГ на начало ОП  
2) + последующие расходы ОП по активам, введенным в эксплуатацию до ДНДПКО,  
3) – доходы ОП по переуступке права недропользования (не более 1)+2))

## III. Амортизация = СБГ на конец ОП x ставку амортизации (от 0% до 25%)

**Регламентация:** Включить соответствующие положения в НУП, пока они не предусмотрены НК.

**!**После внесения изменений в НК может понадобиться корректировка. МФ рассматривает вопрос внесения изменений о том, что накопленные расходы будут уменьшаться на стоимость выбытия активов, расходы на которые включены в эту отдельную группу.

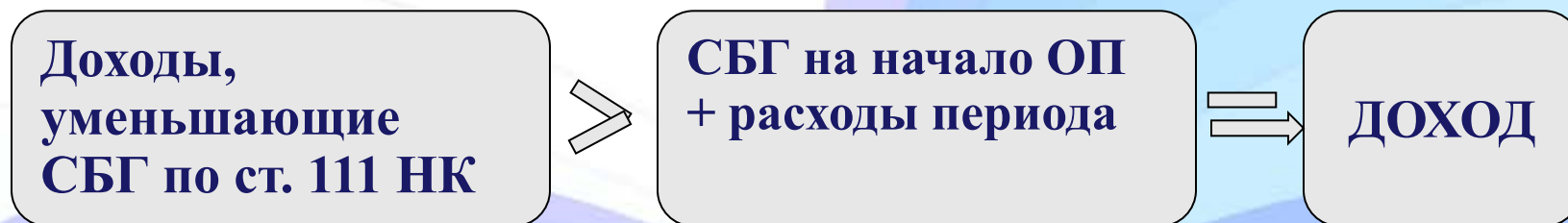






# Доход от корректировки расходов на ГРР и подготовительные работы к добыче (ст. 111, 85, 86, 93 НК)

## 1. Возникновение дохода по статье 93 НК



2. До 16 ноября 2009 года был риск, что доход, уменьшающий накопленные расходы на ГРР, может быть включен в СГД. Дополнения в пункт 1 статьи 86 НК, вступившие в силу с 01.01.2009 года предусматривают:

*«доходы, указанные в пункте 2 статьи 111 НК, в части, не превышающей суммы расходов, указанных в пункте 1 статьи 111 НК» - не являются доходами от реализации;*

**!МФ рассматривает вопрос внесения изменений в НК, в части уменьшения накопленных расходов на ГРР на стоимость выбытия активов, расходы на которые включались в группу. Соответственно, стоимость выбытия может привести к увеличению дохода по статье 93 НК.**



## Доход от переуступки права на недропользование (ст. 111 НК)



*Для уменьшения рисков требуются уточнения через НУП.*



## Вопросы, которые могут быть решены в НУП (ст. 111 НК)

В каком размере должны капитализироваться расходы, подлежащие вычету в пределах установленных норм.

### Решение:

- 1) *консервативный подход – капитализировать в пределах установленных норм, ограничивающих вычет. Так, ст.111 НК предусматривает включение в отдельную группу расходов иных расходов, подлежащих вычету в соответствии с НК, что может быть истолковано, что применяются ограничения по вычету из других статей НК;*
- 1) *подход, основанный на буквальном толковании НК, - капитализировать в полном объеме фактически произведенные расходы, поскольку не установлен запрет на включение в группу всей суммы расходов. Однако, в части расходов по вознаграждениям в период ГРР есть риск не согласия налоговых органов с таким подходом, если только кредит не получен на строительство в период ГРР.*





## Вопросы, которые могут быть решены в НУП (ст. 111 НК)

**Порядок вычетов расходов на доразведку, уплату бонуса коммерческого обнаружения (БКО), произведенных после начала добычи после коммерческого обнаружения**

### **Решение:**

- 1) расходы по уплате БКО относятся на вычеты как все другие вычитаемые налоги;*
- 2) расходы по доразведке: а) некапитального характера относятся на вычеты в том периоде, когда произведены; капитального характера (строительство скважин) подлежат вычету в порядке, установленном для ФА.*





# Учет фиксированных активов (ФА) (ст. 111, 116 НК)

## Вопросы, которые могут быть решены в НУП:

определение стоимостного баланса по ФА, введенным в эксплуатацию после начала добычи после КО, расходы на приобретение которых были понесены до момента такой добычи.

## Решение:

- 1) *не выводить из отдельной группы амортизируемых активов. Однако, это противоречит статье 116 НК;*
- 2) *определять на основании данных раздельного налогового учета;*
- 3) *по стоимости, определенной в бухгалтерском учете, с учетом амортизации согласно статье 111 НК, если она начислялась.*





## Вычет расходов (ст. 100, 111, 122 НК)

Вычет расходов, аналогичных последующим расходам, произведенных по ОС из группы по ст.111 НК, введенным в эксплуатацию до ДНДПКО





## **Учет расходов по контракту на разведку после заключения контракта на добычу (ст. 111 НК)**

**Законом РК от 16.11.2009 года, в НК с 01.01.2009 года введено уточнение, что, сумма накопленных расходов по группе амортизируемых активов, сложившаяся на конец последнего налогового периода по контракту на разведку, подлежит вычету из совокупного годового дохода в виде амортизационных отчислений в рамках контракта на добычу, заключенного на основании обнаружения и оценки месторождения в рамках контракта на разведку.**

**Таким образом исключены риски не учета расходов по контракту на разведку в рамках заключенного контракта на добычу по тому же месторождению.**



# Вычет расходов недропользователя на обучение (ст. 112 и 156 НК)



# Инвестиционные налоговые преференции (ИНП) (ст.123 НК)

**Объекты ИНП – впервые вводимые в эксплуатацию в РК:**

**Здания, сооружения, машины и/или оборудование  
производственного назначения**

**являются активами, указанными в пп.2) п.1 ст.116 НК**

**используются в деятельности в целях получения дохода не менее 3-х лет**

**не являются активами, имеющими прямую причинно-следственную связь с  
осуществлением деятельности по контракту (контрактам) на недропользование**

**в налоговом учете последующие расходы, понесенные недропользователем по  
таким активам, не подлежат распределению между деятельностью по контракту  
(контрактам) на недропользование и внеконтрактной деятельностью**

**не являются активами, вводимыми в эксплуатацию в рамках инвестиционного  
проекта по контрактам, заключенным до 1 января 2009 года**

*!Применяются недропользователем только по внеконтрактной деятельности, о чем указывается в НУП.*

*!В случаях заключения контракта в период с 01.01.2009 до 01.01.2012 и начала добычи в этом периоде, Правительство РК вправе разрешить применять для контрактной деятельности.*



# Инвестиционные налоговые преференции (ст.124 НК)

**Метод вычета после ввода  
объекта в эксплуатацию  
п.2 ст.124 НК**

**Отнесение на вычеты  
первоначальной стоимости  
объектов равными частями в  
течение первых трех налоговых  
периодов**

**Отнесение на вычеты  
первоначальной стоимости  
объектов единовременно в  
налоговом периоде, в котором  
осуществлен ввод в эксплуатацию**

**Метод вычета до ввода  
объекта в эксплуатацию  
п.3 ст.124 НК**

**Отнесение на вычеты затрат на  
строительство, производство,  
приобретение, монтаж и установку  
в налоговом периоде, в котором  
фактически произведены затраты**

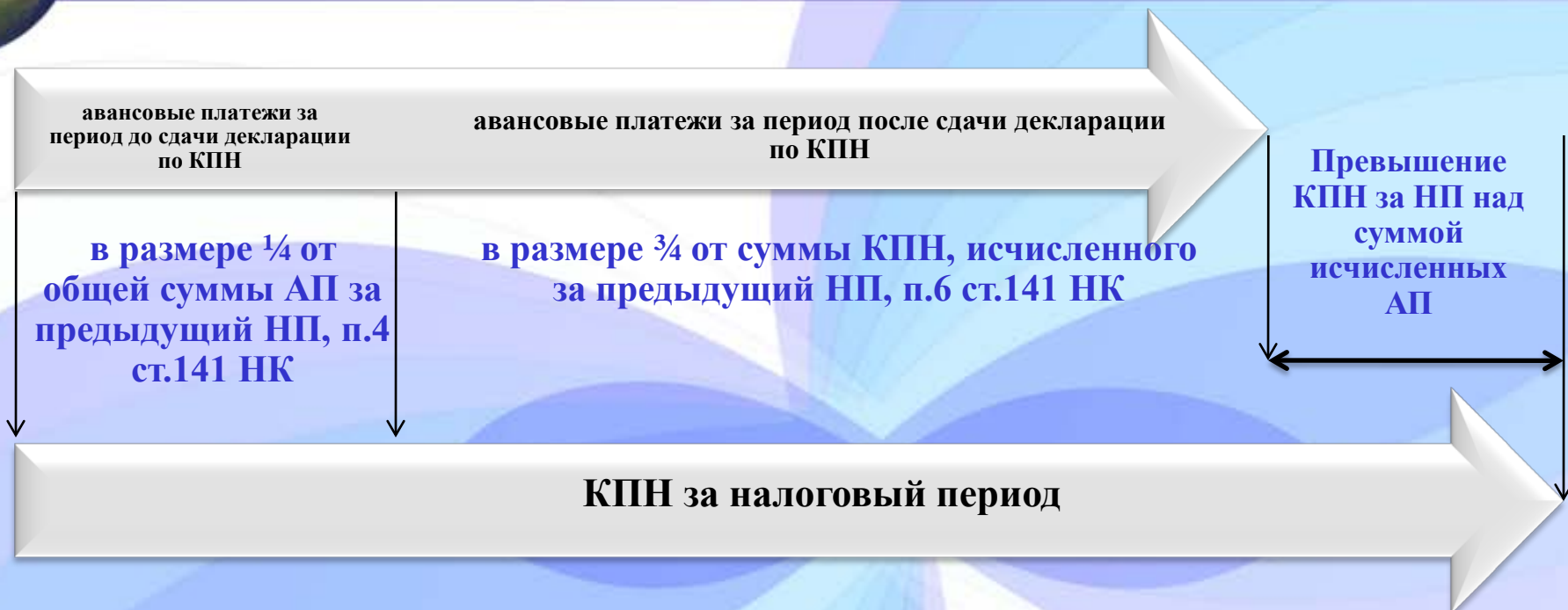
**Последующие расходы на  
реконструкцию, модернизацию  
зданий и сооружений  
производственного назначения,  
машин и оборудования в  
налоговом периоде, в котором  
фактически произведены затраты**







# Расчет авансовых платежей по КПП (ст.141 НК)



***!Превышение суммы фактически исчисленного КПП, включая КПП на чистый доход, за НП над суммой исчисленных АП в течение НП в размере более 20% - влечет штраф в размере 40% от суммы превышения фактического налога - п.4 ст.209 КОАП.***

***!Если нет обязательств по сдаче расчета АП по КПП согласно п.2 ст.141 НК, то не сдаются и нет штрафа за превышение суммы фактически исчисленного КПП, включая КПП на чистый доход.***



*«Не советуй удобное, советуй лучшее»  
Солон, древнегреческий философ*

**Благодарим за внимание!**



**Min Tax**

Тел.: +7 (727) 293-81-54/59

[www.mintax.kz](http://www.mintax.kz)