



*«Не советуй угодное, 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 КПП (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 НДС, 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 КПП, 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 КПП 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 КПП 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

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

Признание предоставления услуг

Продавец

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 КПП

=

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 КПП					
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 КПН					
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

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

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

- 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 (ДНДШКО)

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

Расходы, включаемые в Группу **<=** Дата начала добычи после КО

Доходы:

Период ГРР

<= Дата завершения разведки и доразведки

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.

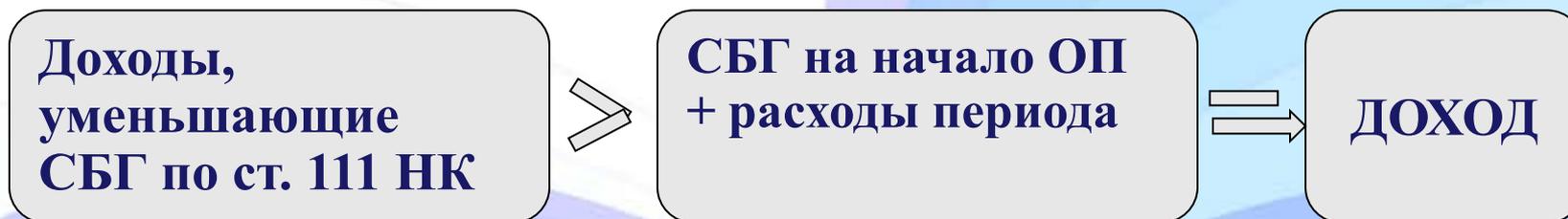
! После внесения изменений в НК может понадобиться корректировка. МФ рассматривает вопрос внесения изменений о том, что накопленные расходы будут уменьшаться на стоимость выбытия активов, расходы на которые включены в эту отдельную группу.





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)



Возможные составляющие:
Стоимость права на недропользование
Стоимость ФА
Стоимость расходов по группе по ст. 111 НК
Стоимость запасов ПИ
Другие
Маржа продавца

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 одновременно в
налоговом периоде, в котором
осуществлен ввод в эксплуатацию**

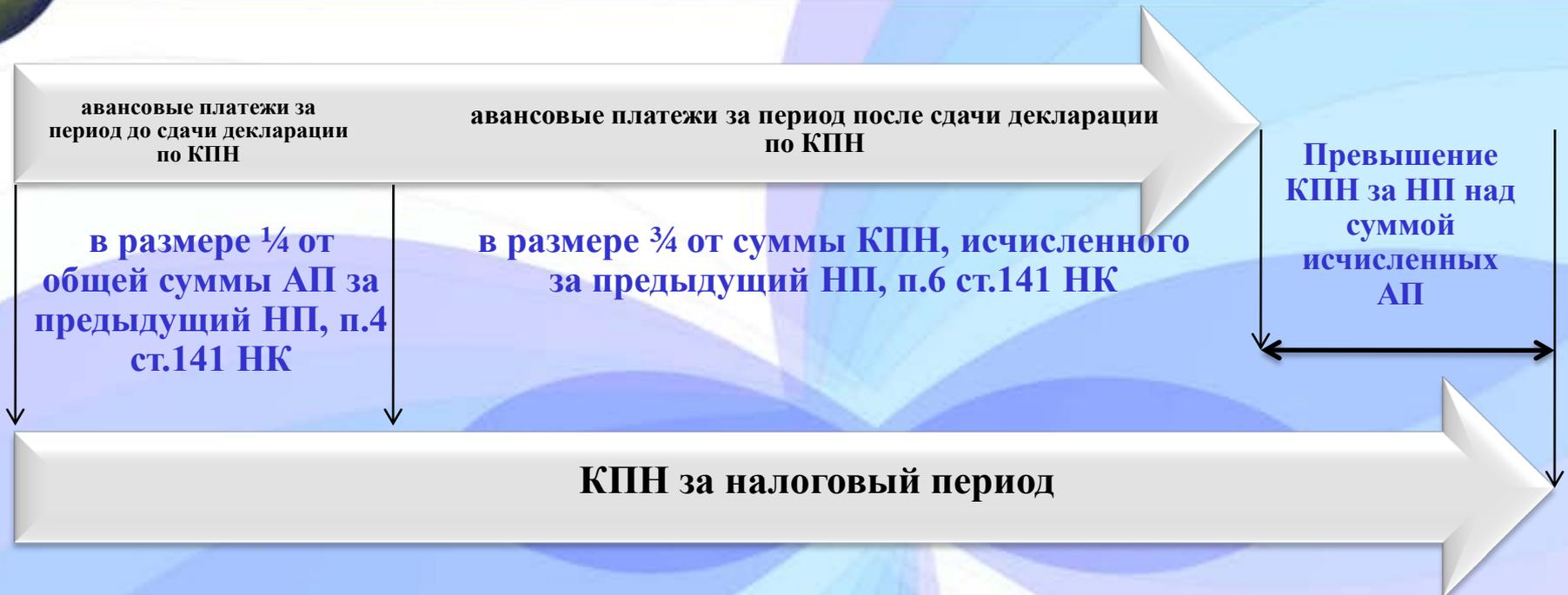
**Метод вычета до ввода
объекта в эксплуатацию
п.3 ст.124 НК**

**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!