

Судебная практика и налоговые риски недропользователей Казахстана

С. Курмангалиева, руководитель налоговой практики ТОО «Olympex Advisers»

Налоговое законодательство — одна из наиболее динамично развивающихся отраслей права Казахстана. С начала становления система налогообложения претерпела множество изменений, связанных как с непрерывным процессом упрощения и совершенствования административных процедур, устранением пробелов, неясностей, регулированием новых видов деятельности, стимулированием развития тех или иных отраслей, так и с кардинальным изменением условий налогообложения и кодификации законодательства¹.

До последнего времени вносимые изменения не представляли существенного интереса для одной из основных отраслей экономики — нефтегазодобывающих компаний. Как и в ряде стран это связано со стабильностью налоговых режимов, установленных контрактами на недропользование, заключенными в период становления рыночной экономики в Казахстане.

С принятием в 2008 г. нового Налогового кодекса стабильность налоговых режимов была отменена. Между тем, необходимо учесть, что срок исковой давности на проведение проверок, перепроверок по таким значимым налогам как, к примеру, налог на сверхприбыль составляет пять лет по истечении срока действия контрактов. Таким образом, если, к примеру, контракт заключен в 1996 г. со сроком действия 25 лет, риск про-

верки или перепроверки начисленных сумм НСП, включая проверку доходов и затрат 1996 г., сохраняется до 2026 г.

По крупным уникальным месторождениям возможность перепроверок сохраняется до 2035–2040 гг.

Все это приводит к тому, что участникам казахстанских проектов по добыче нефти и газа еще долго предстоит оценивать налоговые риски, вытекающие как из норм действующего, так и стабильного налогового законодательства.

В Казахстане отсутствует прецедентное право, но в силу действия принципа законности (проявляющегося, в том числе, в виде единообразного применения законов) по налоговым спорам, в особенности,

связанным со стабильными налоговыми режимами, несомненную ценность имеет сложившаяся судебная практика.

Исходя из имеющейся практики рассмотрения налоговых споров недропользователей, которая может быть интересна широкому кругу лиц² в качестве наиболее распространенных и значимых вопросов, дополнительные налоговые обязательства по которым в отдельных случаях достигали 100–150 млн дол. США, можно отметить следующие:

- учет капитальных затрат первых лет при исчислении показателя внутренней нормы прибыли (ВНП), необходимого для определения ставки налога на сверхприбыль (НСП);
- признание отдельных видов работ по обслуживанию скважин и пластов (в частности, методов увеличения нефтеотдачи пластов) ремонтом скважин;

¹ 1995 г. — принятие единого закона о налогах, 2001 г. — принятие налогового кодекса, 2008 г. — принятия нового налогового кодекса.

² Из круга рассматриваемых вопросов исключены вопросы, носящие индивидуальный характер, т.е. связанные исключительно с отличными от общих правил положениями отдельных контрактов на недропользование.



- учет при определении объекта обложения НСП за прошлый год;
- учет расходов на незавершенное производство при исчислении ВВП;
- учет расходов на геологическое изучение и подготовительные работы к добыче, и прочее.

Приведенные вопросы фигурируют в начислении налогов, как через определение размера объекта обложения НСП (чистого дохода), объекта обложения корпоративным подоходным налогом (налогооблагаемого дохода), так и через определение показателя ВВП, от размера которого зависит ставка НСП. При этом необходимо отметить, что вопросы, влияющие на размер показателя ВВП, в отдельных случаях имеют большую экономическую значимость (приводят к большим начислениям налогов), чем вопросы, влияющие на размер объекта обложения в силу применения в большинстве контрактов на недропользование простой прогрессивной шкалы НСП, при которой, при изменении уровня ВВП, к примеру с 26 до 27 %, ко всему объекту обложения вместо ставки НСП в размере 12 %, применяется ставка в размере 18 %, т.е. из-за изменения показателя ВВП на 1 %, размер налога увеличивается в 1,5 раза.

При этом наибольшее влияние при определении показателя ВВП в связи с применяемым процессом дисконтирования денежных потоков имеют вопросы, связанные с исчислением капитальных затрат первых лет контрактной деятельности.

Капитальные затраты первых лет

Как правило, большинство недропользователей на момент заключения контракта на недропользование располагают определенной производственной базой (зданиями, помещениями, оборудованием и др.). Согласно нормативным правовым актам, унифицировавшим исчисление ВВП в 1997 г.³, остаточная стоимость таких основных фондов в связи с использованием их в дальнейшем в целях генерирования доходов по контрактной деятельности, включается в состав капитальных затрат

³ Постановление Правительства Республики Казахстан от 12 сентября 1997 г. № 1130 «Об утверждении Порядка установления ставок роялти при заключении контрактов на недропользование в Республике Казахстан, Порядка определения внутренней нормы прибыли для исчисления налога на сверхприбыль и Порядка определения подписного бонуса и исчисления бонуса коммерческого обнаружения при заключении контрактов на недропользование в Республике Казахстан».

Сенат вернул в Мажилис законопроект о банкротстве со своими поправками

Сенат Парламента Республики Казахстан рассмотрел и вернул в Мажилис со своими поправками законопроект «О реабилитации и банкротстве». «Направить в Мажилис Парламента Республики Казахстан изменения и дополнения, внесенные Сенатом в проект закона «О реабилитации и банкротстве», — говорится в постановлении палаты.

При рассмотрении ранее данного законопроекта Мажилисом была исключена процедура внешнего наблюдения с обязательным проведением анализа финансово-хозяйственной деятельности должника на стадии рассмотрения судом дела о банкротстве, а также усилена ответственность должностных лиц должника.

Кроме того, законопроектом предусматривается введение механизма погашения требований залогового кредитора путем передачи имущества в натуре, а также вводятся нормы, предусматривающие усиление ответственности для всех управляющих и повышение их профессионального уровня.

«В ходе обсуждения законопроекта возникла необходимость внесения в него изменений и дополнений», — отмечается в заключении профильного комитета.

«Изложено в новой редакции понятие «ложное банкротство»: «собственник коммерческой организации» заменен «учредителем (участником)». Согласно гражданскому законодательству коммерческие юридические лица являются самостоятельными субъектами гражданских правоотношений и, соответственно, не имеют собственника», — указано в пояснительных материалах к законопроекту.

Кроме того, расширен перечень лиц, действия которых могут привести к ложному банкротству. В него включен не только руководитель, но и другие должностные лица юридического лица.

В пункте 2 статьи 100 законопроекта отсутствовал механизм удовлетворения требований кредиторов при недостаточности имущества для погашения требований в полном объеме. Сенаторами предложено положение о пропорциональном распределении имущества банкрота между кредиторами. Кроме того, в список требований кредиторов, удовлетворяемых в первую очередь, включены выплаты задолженностей по обязательным пенсионным и профессиональным пенсионным взносам.

В пункт 4 статьи 102 законопроекта введена норма о требованиях кредиторов по оплате труда и выплате компенсаций, независимо от времени начала трудовых отношений между кредитором и банкротом.

Закон Республики Казахстан «О банкротстве» был принят в 1997 г. и к настоящему времени претерпевал изменения более 40 раз, при этом существенные изменения по вопросам банкротства вносились пять раз.

«Новости-Казахстан». 30.01.2014



первого года действия Контракта. Однако особенностью применения таких положений в странах постсоветского пространства является вероятность получения таких основных фондов на условиях, отличающихся от стандартной оплаты стоимости приобретаемого имущества (получение в порядке правопреемства от государственных предприятий, приватизации, вкладов участников, которыми могли являться в 1990–1996 гг. государственные структуры и другие структуры), а также требование⁴ ежегодной переоценки основных фондов в 1994–1996 гг. в связи с высоким уровнем инфляции. Кроме того, применение указанных норм в отдельных случаях усложняется заключением контрактов на недропользование до принятия унифицированных правил 1997 г., в связи с чем включение в состав капитальных затрат по ним имеющихся на дату заключения контрактов основных фондов следует доказывать.

На данный момент судебная практика по таким вопросам сложилась следующая. Так, в одном из дел доказан факт применения правил об остаточной стоимости основных фондов к контрактам, заключенным до унификации соответствующих положений, т.е. до 12 сентября 1997 г. Положительная судебная практика применима к тем контрактам, которые заключены в период с 1 октября 1996 г. (в связи с приданием нормам соответствующих подзаконных актов обратной силы с такого периода). В отношении способов формирования остаточной стоимости основных фондов (получение в качестве взносов, правопреемства, на условиях финансового лизинга), судебная практика также склоняется в пользу недропользователей, указывая на необходимость включения таких основных фондов в состав капитальных затрат (при условии сопоставимости обстоятельств дела). Однако следует проверить и откорректировать состав капитальных затрат на сумму дооценки, произведенную в 1994–1996 гг. в связи с высоким уровнем инфляции. Согласно сложившейся практике остаточную стоимость следует уменьшить на сумму произведенной ранее дооценки, которая, не являясь фактически произведенными затратами, не включается в расчет ВМП. Несмотря на спорность такого утверждения, судебная практика сложилась в пользу начисления налогов по данному основанию.

Учет расходов на геологическое изучение остается одним из наиболее рискованных вопросов в налогообложении недропользователей.

Ремонт основных средств

Начисление налогов в связи с переквалификацией налоговыми органами затрат, которые рассматриваются налогоплательщиками как затраты на обслуживание основных средств, в качестве затрат на ремонт является довольно распространенной практикой. В последние годы с указанной точки зрения по результатам проверок пересмотрены затраты, которые производятся недропользователями на увеличение нефтеотдачи пластов. С технической точки зрения, согласно технологии проводимых работ, методы увеличения нефтеотдачи пластов (далее — МУН) нельзя отнести к ремонту, поскольку объектом их воздействия являются физические и химические свойства нефтяных пластов и пластовых жидкостей.

В частности, путем применения отдельных видов МУН восстанавливается первоначальная проницаемость нефтяного коллектора (производится очистка порового пространства), снижается содержание асфальто-пара-

фино-смолистых соединений в пластовой жидкости, производится вытеснение нефти из сложнодренируемых участков

пласта, в нефтяных коллекторах создаются трещины для установления связи скважины с удаленными пропластками и т.д. Ствол скважины при проведении МУН используется в качестве канала доступа к пласту, многие МУН, в опровержение позиции налоговых органов, напротив, могут привести к ухудшению состояния нефтяной скважины как основного средства недропользователя (применение взрывных шашек может привести к повреждению обсадных колонн). К наиболее распространенным в Казахстане видам МУН необходимо отнести гидравлический разрыв пласта (ГРП), газодинамический разрыв пласта (ГДРП), применение потокоотклоняющих технологий, акустическую реабилитацию пластов, электровоздействие, термобарохимическую обработку скважин, волновое, бароциклическое воздействие на нефтяные пласты и др. Интересным является тот факт, что часть из указанных видов работ (ГРП, ГДРП) налоговыми органами признается в качестве работ, объектом воздействия которых является нефтяной пласт (начисления по таким видам работ отменены самими налоговыми органами), в отношении остальных видов — производится начисление налогов. При этом, приведенные выше виды МУН отличаются лишь способом воздействия на нефтяной пласт, их цель, объект воздействия — идентичны.

⁴ Постановление Кабинета Министров Республики Казахстан от 21 октября 1994 г. № 1178 «Об индексации основных фондов (средств) в Республике Казахстан».

⁵ Факт невозможности признания МУН ремонтом подтвержден авторитетными ВУЗаами СНГ (РГУ им.Губкина и КазНТУ им.Сатпаева, КазНИПИ МунайГаз).



Таким образом, при проведении МУН недропользователям необходимо учесть риски, связанные с признанием их ремонтom. В связи с высокой стоимостью таких работ начисление налогов по МУН может достигать значительных размеров.

При рассмотрении данного вопроса следует учесть также следующие обстоятельства. В 2011 г. в Казахстане были приняты Единые правила разработки нефтяных и газовых месторождений, в которых, учитывая неправильную квалификацию проводимых работ, напрямую указано, что МУН не является ремонтom. Кроме того, с 2009 г. в новом налоговом кодексе изменен порядок налогообложения расходов на ремонт — расходы на ремонт отнесены на вычеты в полном объеме. Однако необходимо иметь в виду сохранение рисков, связанных с дальнейшей переквалификацией налоговыми органами МУН из категории «ремонт» в категорию «модернизация скважин», расходы по которой также не относятся на вычеты в полном объеме, что приводит к доначислению налогов.

В целом, вопрос по квалификации МУН в период действия старых Единых правил разработки нефтяных и газовых месторождений (до 2011 г.) нельзя считать закрытым. В настоящее время в судах рассматриваются аналогичные споры, по которым недропользователи, учитывая неправильность понимания судами технических аспектов спора, продолжают отстаивать позицию неправильности начисления налогов.

Налог на сверхприбыль предыдущего года

В 2006–2008 гг. большой размер налогов налоговыми органами начислялся по основанию исключения при определении объекта обложения НСП (чистого дохода) размера НСП, начисленного за предыдущий год. Судами данное начисление признано законным. В целом ошибки недропользователями допускались в связи с тем, что один из подзаконных нормативных правовых актов, регулировавших исчисление НСП⁶, содержал пример расчета, согласно которому для расчета НСП из чистого дохода вычитался размер НСП, начисленного за предыдущий год. Суды отказали в удовлетворении требований недропользователей по данному вопросу, ссылаясь на противоречие указанного подзаконного нормативного правового акта нормам Закона о налогах. Судебная практика по данному вопросу остается неизменной уже на протяжении шести лет.

⁶ Инструкция № 41 от 29 декабря 1997 г. «О налогообложении недропользователей».

Налоги и тарифы

Антимонопольное ведомство Казахстана предложило отменять государственное регулирование цен поэтапно

Агентство Республики Казахстан по защите конкуренции предложило отменять государственное регулирование цен на регулируемых рынках поэтапно.

«Предлагается признать целесообразной поэтапную отмену государственного регулирования цен на регулируемых рынках, для чего провести полную инвентаризацию регулируемых рынков на предмет их социальной обоснованности в условиях евразийского экономического пространства», — сказал председатель агентства Болатбек Куандыков, выступая на заседании Правительства Республики Казахстан.

Глава ведомства также предложил разработать проект плана мероприятий по проведению комплексного анализа регулируемых услуг (товаров, работ) субъектов естественных монополий на предмет их выведения в конкурентную среду на среднесрочный и долгосрочный периоды.

«Казинформ». 21.01.2014

Подготовлен законопроект о повышении прозрачности тарифообразования

Агентство Республики Казахстан по регулированию естественных монополий подготовило законопроект о повышении прозрачности тарифообразования, сообщил председатель ведомства Мурат Оспанов.

«В части, касающейся работы по совершенствованию законодательства, агентством разработан законопроект о повышении прозрачности тарифообразования, качества регулируемых услуг и усилении контроля за целевым использованием средств», — сказал М. Оспанов на коллегии своего ведомства. Этим документом, по его словам, предусматривается изменение подходов к проведению публичных слушаний и подготовке ежегодных отчетов монополистов, а также проведение публичных слушаний по уведомлениям доминантов по электроснабжению.

«Законопроектом также предусматривается возможность, а в будущем требование по представлению заявок монополистов в электронном формате», — продолжил глава агентства. При этом, по его сведениям, предлагается введение системы общественного мониторинга на всех уровнях утверждения тарифов, в том числе при рассмотрении отчетов об исполнении тарифной сметы и инвестиционной программы.

«В настоящее время законопроект проходит согласование в государственных органах и в ближайшее время будет внесен в правительство. Это наша приоритетная задача. Кроме того, под эгидой Министерства экономики и бюджетного планирования разрабатывается долгосрочная программа по тарифной политике до 2030 года», — заключил М. Оспанов.

«Новости-Казахстан». 03.02.2014



Незавершенное производство

Также к широко обсуждавшимся в правоприменительной практике вопросам необходимо отнести вопрос учета при исчислении НСП, а также корпоративного подоходного налога (КПН), расходов по собственному строительству (незавершенному производству). Такие расходы, как правило, налоговыми органами исключаются из вычетов со ссылкой на невозможность использования объектов незавершенного производства в генерировании доходов до завершения их строительства и ввода в эксплуатацию. Однако в ряде имевших место налоговых спорах удалось доказать, что расходы на незавершенное производство подлежат включению из вычетов с момента их осуществления независимо от даты ввода объектов в эксплуатацию. До настоящего времени суды не изменили свою позицию по рассматриваемому вопросу. Однако при применении указанных вычетов необходимо строго отслеживать даты стабилизации налоговых режимов и изменения, внесенные в статью 20 Закона о налогах. При этом в целях применения указанных норм при исчислении ВВП необходимо включать расходы на незавершенное производство в состав затрат периода, а не в состав капитальных затрат.

Рассмотрение судебного прецедента в качестве источника информации при оценке рисков по сложным вопросам налогообложения — весьма спорный аргумент.

Расходы на геологическое изучение

Учет расходов на геологическое изучение остается одним из наиболее рискованных вопросов в налогообложении недропользователей. Во-первых, такие расходы возникают у каждого недропользователя, независимо от стадии разработки месторождения. Во-вторых, размер расходов на геологическое изучение по месторождениям, находящимся в разведке достигает весьма внушительных сумм, что может повлечь также крупные налоговые санкции.

Расходы на геологическое изучение — в основном расходы первых лет деятельности по контракту. Специфика исчисления таких налогов как НСП состоит также в том, что корректировка размера затрат первых лет приводит к намного более значительным начислениям, чем последующих лет. Данный вопрос содержит как методологические аспекты, так и во многом основан на технических вопросах спора (доказательство свершившегося факта коммерческого обнаружения на конкретном месторождении, стадия

его разработки, доказательство значительности добытых объемов нефти (газа) и др). Также следует отметить неоднозначность судебной практики по указанному вопросу. В ряде случаев начисления по рассматриваемому вопросу отменены с учетом толкования норм налогового законодательства. В ряде случаев — с учетом обстоятельств дела (доказательства подтверждения факта коммерческого обнаружения или перехода к этапу промышленной добычи).

Отличия в выводах судов, удовлетворивших требования заявителей, основаны на том, что, избегая рисков, каждый недропользователь стремится представить доказательства по каждому аспекту спора (методологическому и техни-

ческому). В отдельных случаях в удовлетворении требований налогоплательщикам отказано, учитывая вычет расходов в рамках заключенных контрактов на разведку, при отсутствии на момент вычета заключенных контрактов на добычу.

В целом, на наш взгляд ситуация по данному вопросу заключается в необходимости правильного толкования норм применимого законодательства, согласно которому расходы на геологическое изучение подлежат капитализации до получения первого дохода от реализации нефти в целях противопоставления понесенным затратам полученных от их осуществления доходов. То есть отнесение на вычеты затрат с момента добычи нефти, независимо от того на каком из этапов разработки месторождений (промышленной добычи или пробной эксплуатации месторождения) добывается нефть.

Отдельный аспект спора заключается в том, предусматривает ли налоговое законодательство дальнейшую капитализацию расходов не геологическое изучение, произведенных в период, когда месторождение активно эксплуатируется в рамках проекта промышленной добычи.

На наш взгляд, налоговое законодательство устанавливает правило капитализации затрат исключительно до момента начала добычи нефти. Расходы, произведенные после указанного периода, должны быть отнесены на вычеты в полном объеме. Однако по данному вопросу судебная практика также складывается неоднозначно. Неоднозначной также является позиция непосредственно налоговых органов. В отдельных случаях по таким основаниям начисление производится. В других случаях — затраты не корректируются. В любом случае, в целях снижения рисков рекоменда-



ции будут заключаться в исследовании при отнесении на вычеты такого рода затрат технических вопросов (документального подтверждения перехода к тем или иным этапам разработки месторождения, объявления о коммерческом обнаружении и другие).

Следует также отметить, что с принятием нового Налогового кодекса Республики Казахстан данный вопрос не потерял актуальности, в связи с сохранением смысла норм, а также более определенной привязкой к событию коммерческого обнаружения.

Приведенный в настоящей статье обзор сложившейся судебной практики, естественно, не может охватить все разнообразие вопросов, по которым возникали разногласия между налоговыми органами и недропользователями Казахстана. К числу последних можно отнести вопросы учета расходов на хеджирование ценовых рисков на нефть и газ, расходов по оплате услуг акционеров, участников проекта по общему управлению предприятием, применению статистических индексов при дисконтировании денежных потоков, вычету расходов на социальные и экологические программы, множеству спорных вопросов по трансфертному ценообразованию, учету транспортных расходов при исчислении роялти, налога на добычу полезных ископаемых, многим вопросам начисления платежей на экологические выбросы, налогу на добавленную стоимость.

Рассмотрение судебного прецедента в качестве источника информации при оценке рисков по сложным вопросам налогообложения — весьма спорный аргумент. Однако знание мотивов и выводов судов по аналогичным ситуациям позволяет избежать ненужных рисков путем необходимого уточнения условий заключенных договоров, своевременным сбором недостающей документации, а также способствует достижению цели, к которой, в конечном счете, должны стремиться обе стороны налоговых отношений — не к выявлению новых налоговых обязательств, влекущих штрафные санкции, а к правильному пониманию спорных норм налогового законодательства и правильному исполнению налоговых обязательств. ❧

Правительство Республики Казахстан введет дифференцированную цену закупки на газ для каждой области

Правительство Республики Казахстан введет дифференцированную цену закупки на газ для каждой области, сообщил министр нефти и газа Республики Казахстан Узақбай Карабалин.

«При определении оптовых цен на газ для каждой области использовался отдельный подход для каждой области с учетом социальных аспектов, наличия или отсутствия ресурсов газа в регионе, а также текущего уровня цен на газ», — сказал У. Карабалин.

Он отметил, что концепция ценообразования не предполагает получения прибыли национальным оператором ни в одном регионе. «Даже при предлагаемых уровнях цен на газ национальный оператор будет нести убытки от реализации газа на внутреннем рынке», — добавил министр.

У. Карабалин также сообщил, что Министерство нефти и газа Республики Казахстан разрабатывает концепцию развития газовой отрасли Казахстана, в связи с чем проанализирует ситуацию с возможным дефицитом газа на внутреннем рынке.

«Мы приступили к разработке концепции развития газовой отрасли республик, в процессе чего в том числе будет проанализирована ситуация с возможным дефицитом газа на внутреннем рынке. В данной концепции необходимо будет предусмотреть ряд критериев определения приоритетности газификации тех или иных районов, населенных пунктов и вновь вводимых промышленных и других объектов», — сказал У. Карабалин на заседании правительства.

В свою очередь, премьер-министр Серик Ахметов обратил особое внимание акимов и Агентства Республики Казахстан по регулированию естественных монополий на контроль за ценообразованием. «Процесс формирования окончательной цены — это вопрос февраля, марта, апреля, думаю, тогда уже будет понятно», — сказал премьер.

«Резких скачков цен для населения не будет. Об этом заявил и глава Агентства Республики Казахстан по регулированию естественных монополий, об этом говорят и те цифры, которые у нас есть», — заключил С. Ахметов.

«Новости-Казахстан». 04.02.2014

В Казахстане на 15 лет установят фиксированные тарифы на энергию из возобновляемых источников

Министерство окружающей среды и водных ресурсов Республики Казахстан предлагает установить в Казахстане фиксированные тарифы (от 14 до 29 тенге) на энергию из возобновляемых источников энергии (ВИЭ) сроком на 15 лет, сообщает пресс-служба премьер-министра республики.