

# Новый Налоговый кодекс: налогообложение недропользователей

**А. Даумов, партнер, руководитель департамента «Налоговое право» юридической фирмы «GRATA»**

С 1 января 2009 г. вступил в силу новый Налоговый кодекс Республики Казахстан. У проекта нового Налогового кодекса было много сторонников, много противников. Много споров вызвали предложения разработчиков в части налогообложения недропользователей. Резюмируя нововведения о налогообложении недропользователей, можно отметить, что государство решило принципиально перераспределить налоговое бремя, увеличив налоговую нагрузку на добывающий сектор с одновременным уменьшением налогов для малого и среднего бизнеса.

В настоящей статье автор представляет краткий обзор основных положений нового Налогового кодекса в части налогообложения недропользователей, а также дает юридическую оценку возможности распространения нового Налогового кодекса на ранее заключенные контракты на недропользование.

## Модели налогового режима, действовавшие до 1 января 2009 г.

До 1 января 2009 г. в Казахстане применялись две модели налогового режима недропользователей: 1) контракт на недропользование и 2) соглашение о разделе продукции (СРП).

Контракт на недропользование предусматривает уплату всех налогов и других обязательных платежей в бюджет, за исключением доли Республики Казахстан по разделу продукции. Налоговая же нагрузка недропользователей по СРП заключается в уплате корпоративного подоходного налога, налога на добавленную стоимость и доли Республики Казахстан по разделу продукции. Остальные налоги, такие как налог на сверхприбыль, рентный на-

лог, роялти, акциз, земельный налог и налог на имущество, недропользователи, работающие по СРП, не уплачивают.

Налоговые режимы по контрактам на недропользование также можно разделить на две подгруппы: 1) контракты, заключенные до 1 января 2004 г.; 2) контракты, заключенные после 1 января 2004 г.

Налоговые режимы по контрактам на недропользование, заключенным до 1 января 2004 г., защищены гарантией стабильности и сохраняют свою силу в течение всего срока действия контракта. Вторая группа контрактов на недропользование — это контракты, заключенные после 1 января 2004 г. — по ним

стабильности налогового режима нет. К примеру, с 2004 г. в Казахстане введен рент-

ный налог на экспортируемую сырую нефть и газовый конденсат. Недропользователи, заключившие контракты на недропользование после 1 января 2004 г., уплачивают рентный налог. Недропользователи, заключившие контракты до 1 января 2004 г., рентный налог не уплачивают, так как налоговый режим, установленный в их контрактах, стабилизирован на дату подписания контракта и последующие изменения (новые налоги, увеличение ставок налогов) к ним не применяются.

До 1 января 2009 г. налоговая нагрузка на недропользователей в среднем составляла от 49 % до 59 % (в зависимости от налогового режима по контракту) при цене 60 дол. США за баррель. Налоговая нагрузка варьировалась в зависимости от цены на нефть.

Недропользователи, осуществляющие деятельность по контракту на недропользование, уплачивали:

- корпоративный подоходный налог по ставке 30 %;



- НДС по ставке 13%, при этом многие недропользователи, руководствуясь режимом стабильности налогового режима, уплачивали НДС по ставке 90-х гг., т. е. 18–20 %;
- налог на сверхприбыль. По контрактам, заключенным до принятия Налогового кодекса 2001 г., применимыми ставками были 0–30 % в зависимости от внутренней нормы рентабельности. Недропользователи по контрактам, заключенным после принятия Налогового кодекса 2001 г., уплачивали налог на сверхприбыль по ставкам 0,5–60 %;
- бонусы — порядок исчисления определяется в контракте на недропользование;
- рентный налог на экспортируемые сырую нефть, газовый конденсат по ставкам 0–33 %. Данный налог применим к недропользователям, заключившим контракты после 1 января 2004 г.

Одной общей чертой вышеуказанных специальных налогов и платежей недропользователей является то, что в ходе расчета налоговой базы по ним учитываются расходы (качество сырья, транспортные и иные сопутствующие расходы). И это вполне логично. Учитывая географическое месторасположение Казахстана, отсутствие выходов к международным портам, расходы по доставке нефти являются значительными и должны учитываться.

### **Налогообложение недропользователей с 1 января 2009 г.**

Новый Налоговый кодекс предусматривает следующие основные нововведения:

- соглашение о разделе продукции отменено как форма контракта на недропользование и соответственно как модель налогового режима недропользования. Это связано с тем, что, по мнению налоговых органов, достаточно сложно контролировать правильность исчисления возмещаемых затрат по СРП;
- поэтапное снижение ставки корпоративного подоходного налога до 15 %: с 2009 г. по 2010 г. применимая ставка КПП — 20 %, с 2010 г. по 2011 г. — 17,5 %, с 2011 г. — 15 %;
- снижение ставки НДС до 12%;
- введение нового налога — налога на добычу полезных ископаемых (далее — НДСПИ) по следующим ставкам:

### **Казахстанской энергетике необходимо собственное министерство**

Казахстанской энергетике необходимо собственное министерство. Такое мнение высказал сегодня на пятом республиканском совещании энергетиков председатель Казахстанской электроэнергетической ассоциации (КЭА) Шаймерден Уразалинов.

«Считаю, что это отрасль стратегическая, и поэтому должно быть министерство полнокровное, полноценное, дееспособное, а более низкий статус — это будет не то. Энергетика этого не заслуживает», — заявил Ш. Уразалинов.

Председатель ассоциации отметил, что проблемы в электроэнергетике Республики Казахстан копились, начиная с 1995 г. Вместе с тем, по его мнению, энергетика является стратегической отраслью, от которой «зависит практически вся экономика».

«Те проблемы, которые накопились, это же не за один год, это начиная с 1995 года. За это время были упущены многие моменты и, чего греха таить, основной упор делался на минеральные ресурсы. Энергетика пущена в рыночные условия, мол, сама выживет... Но это не та отрасль, чтоб к ней относиться бесконтрольно. Это стратегическая отрасль, и во многих странах это ведущая отрасль, и от нее зависит все остальное», — считает председатель Казахстанской электроэнергетической ассоциации Шаймерден Уразалинов.

*Kazakhstan today. 20.04.2009.*

### **Экология**

#### **Консорциум международных организаций начинает реализацию проекта по восстановлению экологии Каспийского моря**

Консорциум международных организаций в лице Управления по обслуживанию проектов ООН, Программы развития ООН (ПРООН) и Глобального экологического фонда приступает к реализации нового проекта «Каспийское море: восстановление рыбных запасов и создание постоянной региональной природоохранной структуры «Касп-Эко», сообщает пресс-служба ПРООН в Казахстане.

Приоритетом проекта будет внедрение принципов устойчивого использования и сохранения биоресурсов Каспийского моря через возведение общерегиональной природоохранной архитектуры водоема. Создаваемая единая система мониторинга послужит хребтом для системы раннего оповещения экологических угроз и выделения наиболее чувствительных зон на карте биоразнообразия моря.



К примеру, НДС на сырую нефть, включая газовый конденсат, в течение 2009 г. будет применяться по ставкам от 5 до 17 % в зависимости от объема добытой сырой нефти и газового конденсата, в течение 2010 г. — от 6 до 19 %, в течение 2011 г. — от 7 до 20 %.

В случае реализации сырой нефти и газового конденсата на внутреннем рынке Республики Казахстан к установленным ставкам применяется понижающий коэффициент 0,5, т. е. применяются ставки в 2 раза меньше.

Ставка НДС на природный газ составляет 10%.

При реализации природного газа на внутреннем рынке НДС уплачивается по ставкам от 0,5 до 1,5 % в зависимости от объема годовой добычи.

Данным налогом облагается стоимость объема добытых недропользователем за налоговый период полезных ископаемых. При этом стоимость определяется по котировкам мировых цен.

- увеличение необлагаемого минимума по налогу на сверхприбыль с 20 % до 25 %. Согласно положениям нового Налогового кодекса налоговой базой для налога на сверхприбыль будет являться часть чистого дохода недропользователя, превышающая 25 % от суммы расходов недропользователя за налоговый период;
- бонусы — также определяются в контракте, положениями нового Налогового кодекса лишь предусматривается более детальное закрепление порядка исчисления и уплаты бонусов;
- рентный налог на экспортируемые сырую нефть, газовый конденсат по ставкам от 0 до 32 %. Налогом будет облагаться стоимость фактически реализуемых на экспорт сырой нефти, газового конденсата исходя из мировых цен.

Отличительной особенностью нового режима налогообложения недропользователей является то, что в расчете специальных налогов, а именно в расчете НДС и рентного налога, не будут учитываться расходы недропользователя.

## Сравнительный анализ до и после 1 января 2009 г.

Сравнивая применимые налоговые режимы до и после 1 января 2009 г., можно отметить, что основные нововведения заключаются в следующем:

- уменьшение ставки корпоративного подоходного налога с 30 % до 20–15 %;
- уменьшение ставки НДС с 13 % до 12 %;
- замена роялти налогом на добычу полезных ископаемых. Отличие роялти от НДС заключается в том, что: 1) при расчете роялти учитываются транспортные и сопутствующие расходы недропользователя, а при расчете НДС такие расходы не учитываются, расчет НДС осуществляется исходя из котировок мировых цен; 2) ставки роялти составляют 2–6 %, ставки НДС — 7–20 % (5–18 %; 6–19 %);
- ужесточение порядка расчета рентного налога. Если сегодня при расчете рентного налога учитываются качество сырой нефти, газового конденсата, а также расходы недропользователя на их транспортировку, включая страхование, то согласно положениям нового

Казахстанский метод расчета коэффициента налоговой нагрузки не дает возможности объективно сравнить налоговую нагрузку казахстанских недропользователей с налоговой нагрузкой в других странах.

Налогового кодекса эти расходы при расчете рентного налога не учитываются.

По данным Министерства экономики Республики Казахстан, налоговая нагрузка на недропользователей увеличится с 49 % до 62 % при цене на нефть 60 дол. США за баррель. Однако расчет налоговой нагрузки на недропользователей показал иные данные. В некоторых случаях налоговая нагрузка при цене на нефть 60 дол. США за баррель составляет около 72–74 %, при цене 100 дол. США за баррель — около 63 %.

## Проблемные вопросы

Мы хотели бы обратить ваше внимание на следующие проблемные вопросы при разработке нового Налогового кодекса в части налогообложения недропользователей.

**Противоречивый расчет коэффициента налоговой нагрузки на недропользователей.** Казахстанский метод расчета коэффициента налоговой нагрузки не дает возможности



объективно сравнить налоговую нагрузку казахстанских недропользователей с налоговой нагрузкой в других странах. Так, при расчете коэффициента налоговой нагрузки в Казахстане учитывается отношение уплаченной суммы налогов к совокупному годовому доходу налогоплательщика без учета расходов. Однако в мировой практике такой коэффициент рассчитывается с учетом расходов недропользователя.

*К примеру, недропользователь получил в 2007 г. выручку (валовые поступления) в размере 200 дол. США. При этом расходы составили 100 дол. США. Общая сумма уплаченных налогов за 2007 г. составила 50 дол. США. Коэффициент налоговой нагрузки по казахстанской методике составит 25 % (отношение 50 дол. США к 200 дол. США без учета расходов), по методике, принятой в мировой практике, — 50 % (отношение 50 дол. США к 100 дол. США (200–100)).*

Если брать во внимание методику расчета коэффициента налоговой нагрузки по мировой практике, то налоговая нагрузка на недропользователей составит от 70 % и выше. При этом, по нашим расчетам, **при понижении цен на нефть уровень налоговой нагрузки значительно увеличивается**, что в период нынешнего снижения цен на нефть является тревожным. Так, по некоторым предприятиям при цене на нефть 60 дол. США за баррель налоговая нагрузка может составлять около 75 %. С учетом высокого уровня инфляции в Казахстане такая налоговая нагрузка может означать убыточность проекта.

Одновременное введение в действие с 1 января 2008 г. нового Закона Республики Казахстан «О трансфертном ценообразовании» может создать ситуацию форсированного увеличения налоговой нагрузки и расходов недропользователя. Так, указанный Закон предусматривает значительное ужесточение правил контроля трансфертных цен, в частности, отменен 10-процентный коридор возможного отклонения цены сделки от рыночной цены. Это означает, что теперь недропользователь не сможет дать покупателю скидку, чтобы быть конкурентным на рынке сбыта.

Особенно важно отметить одностороннюю **отмену государством стабильности налогового режима**, закрепленную в ранее заключенных контрактах на недропользование, за исключением СРП и контрактов на недропользование, утвержденных законодательными актами Республики Казахстан.

Согласно положениям нового Налогового кодекса Республики Казахстан налоговый режим стабилен и сохраняет силу только по СРП и контрактам на недропользование, которые

В ходе реализации проекта с помощью запуска единой программы мониторинга моря будет проведена оценка современного состояния окружающей среды Каспия и экологических рисков в бассейне. После проектная группа составит модели экосистемы, согласно которым будут созданы карты чувствительности побережья и атлас по флоре и фауне моря.

Кроме этого, по словам экспертов ПРООН, «большое внимание будет уделено управлению балластными водами и развитию взаимодействия прикаспийских стран по контролю вселения чужеродных видов в море».

Планируется также, что одним из основных направлений деятельности проекта станет проведение образовательных мероприятий для казахстанских и международных специалистов по Каспию.

Другой целевой группой инициативы будет Комиссия по водным биоресурсам Каспийского моря, которой проект окажет содействие в подготовке практических руководств по управлению биоресурсами на основе экосистемного подхода.

Население прикаспийского региона тоже получит возможность поучаствовать в проекте путем подачи заявок на получение грантовой поддержки для улучшения социальной инфраструктуры побережья. Это позволит уменьшить экономическую зависимость местных жителей от биоресурсов моря.

Кроме этого, совместно с Продовольственной и сельскохозяйственной организацией ООН проект проведет оценку деятельности рыболовных заводов, ориентированных на рыбные ресурсы Каспийского региона. Это позволит выработать рекомендации для повышения их эффективности в деле восстановления естественных нерестилищ и улучшения доступа к сооружениям для самостоятельного прохода рыбы.

Естественным образом особое внимание проекта будет приковано к проблеме сохранения популяции каспийских тюленей, находящихся, по мнению многих экологов, на стадии вымирания.

Предполагается, что для них в Каспийском море будет создана особо охраняемая природная территория (ООПТ), при помощи которой можно будет остановить исчезновение тюленей.

Проект внесет свой вклад в создание такой ООПТ путем разработки технико-экономического обоснования для будущей заповедной зоны.

Проект рассчитан на три года, и его общий бюджет составляет \$1 млн 570 тыс. Являясь по существу общерегиональным проектом с охватом всех каспийских государств, проект будет координироваться напрямую из регионального бюро управления и координации в Астане.



утверждены Президентом Республики Казахстан. При этом не совсем понятна логика разработчиков проекта нового Налогового кодекса, так как юридически контракт на недропользование ничем не отличается от СРП. Оба являются формами контракта на недропользование. СРП и контракт на недропользование имеют одинаковую юридическую силу. Следует также сказать об отсутствии различий между контрактом на недропользование, утвержденным актом уполномоченного органа о регистрации контракта, и контрактом на недропользование, утвержденным Президентом Республики Казахстан.

Согласно положениям нового Налогового кодекса Республики Казахстан налоговый режим стабилен и сохраняет силу только по СРП и контрактам на недропользование, которые утверждены Президентом Республики Казахстан.

да не было положений о необходимости утверждения контракта на недропользование Президентом Республики Казахстан. Так, сторона контракта, как правило, была представлена Правительством Республики Казахстан в лице Министерства энергетики и минеральных ресурсов, а также Агентства Республики Казахстан по инвестициям.

### Стабильность налогового режима

В завершение мы хотели бы дать юридическую оценку стабильности налогового режима, закрепленной в контрактах на недропользование, а также возможности распространения нового Налогового кодекса Республики Казахстан на ранее заключенные контракты (контракты, заключенные до 1 января 2004 г.).

Во-первых, следует отметить, что контракт на недропользование является договором между Республикой Казахстан и инвестором (недропользователем) и обязателен для сторон. Стабильность налогового режима прямо закреплена в контракте на недропользование.

Это говорит о том, что стороны обязаны соблюдать гарантии стабильности налогового режима по контракту на недропользование до окончания срока действия контракта. Таким образом, Республика Казахстан не может налагать новые налоги, увеличивать текущие налоги на недропользователя, а недропользователь обязан уплачивать налоги в строгом соответствии с положениями контракта на недропользование и налогового законодательства, стабилизированного на дату заключения контракта.

Во-вторых, стабильность налогового режима неоднократно закреплена в положениях законодательства Республики Казахстан об инвестициях, нормах Закона Республики Казахстан от 24 апреля 1995 г. «О налогах и других обязательных платежах в бюджет», а также действующего Налогового кодекса Республики Казахстан. Иными словами, имелись все необходимые законодательные основы для закрепления стабильности налогового режима в контрактах на недропользование.

В-третьих, практика проведения налоговых проверок недропользователей показывает, что налоговые органы и недропользователь соблюдают принципы стабильности налогового режима

и применяют стабилизированное налоговое законодательство на дату заключения контракта на недропользование.

В-четвертых, стабильность налогового режима подтверждена судебной практикой. Так, к примеру, согласно пункту 17 нормативного Постановления Верховного Суда Республики Казахстан от 23 июня 2006 г. № 5 «О судебной практике применения налогового законодательства», по делам с участием налогоплательщиков, осуществляющих свою деятельность на основании контрактов на недропользование, заключенных в период действия Закона о налогах 1995 г. и установивших стабильность налогового режима, применяются материальные нормы налогового законодательства, действовавшие на дату вступления в силу таких контрактов.

В-пятых, содержание, форма, стороны и соответственно юридическая сила контрактов на недропользование и СРП, а также контрактов на недропользование, утвержденных Президентом Республики Казахстан, являются абсолютно одинаковыми.

Учитывая, что контракт на недропользование является обязательным для исполнения сторонами контракта, в том числе Республикой Казахстан, с юридической точки зрения, полагаем, что новый Налоговый кодекс не может быть применим к деятельности недропользователей по контрактам на недропользование, в которых закреплена стабильность налогового режима.

Единственной возможностью распространения нового Налогового кодекса на таких недропользователей является внесение изменений и дополнений в контракт в части пересмотра налогового режима, т. е. только по обоюдному согласию сторон контракта на недропользование. 



## Вестник ТЭК: правовые вопросы

Бюллетень оперативной правовой информации в области недропользования, экологии и энергетики

Выходит с 2004 года

Периодичность —  
20 выпусков в год

«Вестник ТЭК: правовые вопросы» — информационный бюллетень для тех, кому необходимо оперативно отслеживать последние изменения законодательства в области недропользования, нефтегазовой отрасли, электроэнергетики, охраны окружающей среды в России, других странах СНГ и за рубежом.

В бюллетене представлены правовые и судебные новости, отставки и назначения, арбитражная и налоговая практика, анализ и комментарии специалистов, обзор наиболее интересных материалов из прессы.

Вся эта информация подкреплена мониторингом нормативных правовых актов, принятых за текущий период, и анализом законопроектов, принятие которых может в той или иной мере повлиять на работу топливно-энергетического комплекса.

В каждом номере публикуется информация о прошедших событиях и календарь мероприятий, представляющих интерес для юриста, аудитора и бухгалтера.

Адрес в Интернете:

<http://vestnik.oilgaslaw.ru/vpv/>

Индекс по каталогу «Газеты. Журналы» агентства «Роспечать» **84350**

Индекс по объединенному каталогу «Пресса России» **83593**

**Подпишитесь на электронную версию и вы будете иметь более оперативный доступ к бюллетеню!**



## СОБЫТИЯ ЭКОЛОГИЯ

### Экологи Казахстана обвиняют в массовой гибели тюленей в Мангыстауской области нефтедобывающие компании

Экологи обвиняют в массовой гибели тюленей в Мангыстауской области нефтедобывающие компании, передает Kazakhstan Today со ссылкой на телеканал КТК.

«В массовой гибели тюленей на Каспии могут быть виноваты нефтедобывающие компании. Об этом заявили представители независимых экологических организаций Казахстана», — сообщает телеканал.

«Мы делали общественную экологическую экспертизу по Кашагану совместно с Казахским обществом охраны природы, и мы выявили очень серьезные вещи, которые могут привести к гибели всего живого, там даже планктона не будет. Это будет пустыня», — заявил президент экологического союза «Табигат» Мэлс Елеусизов.

В сюжете также отмечается, что «причину мора среди животных сейчас устанавливает специальная межведомственная комиссия, которая уже выехала из Астаны на место происшествия. Представители государственных ведомств пока не спешат винить нефтяников».

«Специалисты выскажут свое мнение и установят причины инцидента только после того, как будут известны результаты исследования. Пока мы никаких предположений и мнений не высказываем», — отметил руководитель пресс-службы Министерства сельского хозяйства Республики Казахстан Талгат Маханов.

Как напоминает телеканал, «тушки мертвых животных на каспийском побережье начали находить с конца марта». «Сначала это были единичные случаи, но буквально на днях пограничники обнаружили сразу более двухсот мертвых тюленей. Впрочем, в Минсельхозе цифру скорректировали — на сегодняшний день, по данным специалистов ведомства, можно совершенно точно говорить о ста двадцати восьми животных, погибших по неясным пока причинам. Государственные инспекторы, которые работают на месте событий, сняли пробы воды на шельфе и направили на экспертизу несколько тюленых туш. Уже известно: мор случился только среди немолодых особей», — информирует КТК.

«Случаи массовой гибели тюленей на Каспии фиксируются ежегодно. Счет погибших животных идет уже на тысячи. Каждый раз внезапному мору находят все новые объяснения. То ледоход начинается раньше обычного и губит животных, то среди морских обитателей начинается страшная эпидемия, свойственная всем другим представителям фауны», — отмечается в сюжете.

«Они (государственные служащие. — Прим. агентства) назвали, что это собачья чума. Это просто повод, чтобы уйти от ответственности. Каждый год они так говорят, но это чушь собачья. Это ничем не доказано. Тюлени — это совершенно другой класс животных, это не собаки, которые болеют чумой», — подчеркнул М. Елеусизов.