

Налогообложение недропользователей в Республике Казахстан

Алдабергенова А.А.

Китайский университет политики и права, Пекин

Мақалада 2009 жылдың басынан қолданыстағы жаңа Салық кодексіндегі жер қойнауын пайдаланушыларға салық салудың негізгі ережелеріне қысқаша шолу жасалып, тәжірибелік қолданысына сипаттама ұсынылған. Сонымен қатар автор қазіргі кезеңдегі Салық кодексіне енгізілетін өзгерістер мен толықтыруларға заңды бағасын беруге тырысты.

This article provides an overview of the basic provisions of the New Tax Code of the Republic of Kazakhstan, in force since early 2009, in the area of the taxation of subsoil users, recommendations for their practical application, as well as the author tried to give a legal assessment of the changes, and additions to the Tax Code at present stage.

Республика Казахстан входит в первую десятку стран по разведанным запасам энергоресурсов и располагает динамично развивающейся нефтегазовой индустрией. Наличие в недрах Казахстана огромных запасов нефти и газа является прочной гарантией устойчивого развития экономики нашего государства. Налоги и платежи, поступающие в бюджет от недропользователей, являются основной частью доходов государственного бюджета и в значительной мере влияют на развитие его экономики.

В Казахстане всегда уделялось большое внимание налогообложению недропользователей с целью получения максимальных поступлений в государственный бюджет при одновременном обеспечении приемлемого уровня дохода недропользователям. После обретения независимости возникла необходимость привлечения иностранных инвесторов.

Так, впервые договорные принципы предоставления права недропользования были установлены Кодексом РК от 30 мая 1992 г. «О недрах и переработке минерального сырья» (Кодекс о недрах). Хозяйствующие субъекты при получении права недропользования стали заключать с Республикой Казахстан соответствующие контракты, в которых оговаривались, в том числе, и условия налогообложения. При этом, как правило, контракты предполагали условия стабильности налогового режима в течение всего срока действия таких контрактов. Многие контракты на недропользование по крупнейшим месторождениям Казахстана заключались в 90-х годах. Одной из основных проблем таких недропользователей является несовершенство налогового законодательства, действовавшего на момент подписания контрактов на недропользование. Положения контрактов на недропользование о налоговом режиме были самыми общими и имели, как правило, отсылочный характер. В итоге возникло множество прецедентов, когда некоторые вопросы налогообложения недропользователей не регламентировались ни положениями закрепленного в контракте налогового режима, ни положениями применимого налогового законодательства.

Изначально перечень налогов и других обязательных платежей в бюджет и внебюджетные фонды, их ставки, порядок исчисления и администрирования определялись в самих контрактах на недропользование. Причем если общеобязательные налоги и платежи (КПН, НДС, имущественные налоги и т.д.) исчислялись на основании действовавшего в РК законодательства, то специальные налоги и платежи недропользователей не были регламентированы законодательными актами РК, устанавливались исключительно на договорной основе и включали бонусы (подписной, коммерческого обнаружения, добычи), роялти, долю по разделу продукции, налог на сверхприбыль.

В 2009 г. новым Налоговым кодексом внесены очень большие изменения по налогообложению недропользователей, в частности:

- изменен порядок исчисления рентного налога на экспортируемые сырую нефть и газовый конденсат с установлением ставок с учетом фактически сложившейся конъюнктуры цен по шкале, в зависимости от мировых цен, — от 7 до 32 процентов к стоимости;

- платеж роялти заменен налогом на добычу полезных ископаемых (НДПИ). При этом исчисление НДПИ производится от стоимости объема добываемых недропользователем полезных ископаемых, рассчитанных по мировым ценам. Ставки НДПИ по всем видам полезных ископаемых установлены Налоговым кодексом;

- упразднен вид контракта на недропользование, заключаемого в виде Соглашения о разделе продукции (СРП), при этом СРП, заключенные до 01.01.2009 г., сохранены и будут действовать до истечения срока их действия;

- исключено положение «стабильности» налогового режима контрактов для всех недропользователей, кроме контракта ТШО (утвержден Указом Президента Республики Казахстан) и действующих СРП, с соответствующим их переводом начиная с 1 января 2009 г. на налогообложение в соответствии с текущим налоговым законодательством;

- включен в Налоговый кодекс платеж по возмещению исторических затрат, понесенных государством на геологическое изучение контрактной территории и разведку месторождений до заключения контракта на недропользование;

- предусмотрено установление специального режима налогообложения для недропользователей, осуществляющих разработку низкорентабельных, обводненных, малодобетных и выработанных месторождений. Порядок отнесения месторождений к категории низкорентабельных, высоковязких, обводненных, малодобетных и выработанных, их перечень и порядок налогообложения определяются Правительством Республики Казахстан;

- установлены базовые принципы ведения раздельного налогового учета по каждому отдельному контракту на недропользование и внеконтрактной деятельности, как основа для построения системы распределения доходов и расходов и установления налоговой границы.

При этом недропользователь обязан вести раздельный налоговый учет объектов налогообложения и (или) объектов, связанных с налогообложением, для исчисления налогового обязательства по контрактной деятельности в разрезе каждого контракта на недропользование, а также при разработке низкорентабельного, обводненного, малодобетного и выработанного месторождения.

Раздельный налоговый учет ведется недропользователем на основании данных учетной документации, в соответствии с утвержденной налоговой учетной политикой и с учетом положений, установленных НК.

Порядок ведения раздельного налогового учета разрабатывается недропользователем самостоятельно и утверждается в налоговой учетной политике.

Копия впервые утвержденной налоговой учетной политики (раздела учетной политики) представляется недропользователем в налоговый орган по месту своего нахождения в срок, установленный для представления декларации по корпоративному подоходному налогу. Изменения и дополнения в налоговую учетную политику (раздел учетной политики) или новый вариант налоговой учетной политики представляются недропользователем в налоговый орган по месту своего нахождения в течение десяти рабочих дней после утверждения.

В целях ведения раздельного налогового учета все доходы и расходы недропользователя распределяются на прямые, косвенные и общие.

Классификация доходов и расходов на прямые, косвенные и общие осуществляется недропользователем самостоятельно, исходя из специфики деятельности.

Распределение общих и косвенных доходов и расходов осуществляется в соответствии с методами и с учетом положений, установленных Налоговым кодексом; по налогу на сверхприбыль (НСП) увеличен размер необлагаемого чистого дохода с 20 до 25 % от суммы вычетов по контрактной деятельности. Недропользователям предоставлено право при определении базы обложения НСП относить на вычеты в полном объеме фактически произведенные расходы по созданию и приобретению фиксированных активов и расходы по геологоразведке, понесенные в рамках контракта до начала добычи полезных ископаемых. Кроме того, изменен механизм исчисления налога, предусматривающий обложение следующей, более высокой ставкой только сумму прироста к налогооблагаемой базе от предыдущей ставки.

Данные изменения, несомненно, являются испытанием для инвестиционного климата Казахстана. Однако даже в условиях кризиса и падения цен на нефть интерес к новым проектам и разработке старых не упал. Считаем, что с непосредственной помощью недропользователей нами был выработан гибкий подход к их обложению, обеспечивающий баланс интересов как при низких, так и при высоких ценах на нефть. Таким образом, на наш взгляд, был достигнут приемлемый для обеих сторон уровень налогообложения, который не потребует ежегодного пересмотра.

Что касается внесения дальнейших изменений в Налоговый кодекс, касающихся повышения конкурентоспособности Казахстана, то считаем, что налоговый режим в Казахстане уже более благоприятен по сравнению с другими странами. Так, если в Казахстане ставка корпоративного подоход-

ного налога будет установлена в размере 15 %, то в России — 25, Китае — 27, Чехии — 28, Польше — 19 и т.д. Ставка индивидуального подоходного налога в Казахстане 10 %, в России — 13, Китае — 5–45, Чехии — 15–32, Польше — 19–50 % и т.д. Ставка налога на добавленную стоимость в Казахстане равна 12 %, в России — 18, Китае — 17, Чехии — 19,0, в Польше — 22 %. Таким образом, по нашему мнению, баланс между фискальной и стимулирующей функциями налогов достигнут.

В настоящее время более актуальна дальнейшая работа в направлении повышения администрирования налогов.

В целях совершенствования налогового законодательства Законом Республики Казахстан от 9 апреля 2009 г. № 150-IV «О внесении изменений и дополнений в Закон Республики Казахстан «О республиканском бюджете на 2009–2011 годы» были изменены минимальный размер заработной платы и размер месячного расчетного показателя для исчисления пособий и иных социальных выплат, а также для применения штрафных санкций, налогов и других платежей в соответствии с законодательством Республики Казахстан. На основании этого по всему тексту Кодекса Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс) был уточнен порядок применения данных показателей при исчислении налогов и других обязательных платежей в бюджет.

В связи с недостаточностью в бюджете средств для реализации социально значимых программ на 2010–2012 гг., вследствие экономического кризиса, было принято решение о фиксировании ставки 20 % по корпоративному подоходному налогу, без дальнейшего снижения до 15 %.

Практика применения положений нового Налогового кодекса выявила ряд положений по налогообложению недропользователей, которые требуют более детальной регламентации и уточнений. Изменения и дополнения носят уточняющий характер и не меняют общей концепции, установленной Налоговым кодексом.

Так, уточняется порядок установления (плательщики) Подписного бонуса и бонуса Коммерческого обнаружения по контрактам, заключаемым отдельно на разведку и добычу полезных ископаемых. При этом в целях исключения двойного налогообложения Подписной бонус не будет уплачиваться по контрактам на добычу и первичную переработку полезных ископаемых, заключаемым с недропользователем в порядке использования исключительного права на заключение контракта на добычу в связи с коммерческим обнаружением в рамках контракта на разведку на соответствующей контактной территории. По таким добычным контрактам будет уплачиваться бонус Коммерческого обнаружения, исчисляемый по той же методике, что и Подписной бонус.

Уточняются порядок установления и сроки уплаты в бюджет платежа по возмещению исторических затрат, понесенных государством на изучение и обустройство контрактной территории. При этом в Налоговом кодексе регламентируется порядок определения сумм квартальных платежей в тех случаях, когда сумма исторических затрат по контрактам установлена в иностранной валюте.

Выработан единый подход при определении рыночной цены на биржевые товары при исчислении рентного налога, налога на добычу полезных ископаемых, бонусов, а также предусмотрен порядок применения курса конвертации мировых цен, выраженных в долларах США, в национальную валюту (тенге).

По НДС уточняется порядок определения мировых цен на полезные ископаемые и налогооблагаемой базы по углеводородному сырью, при поставках сырой нефти для переработки на отечественные нефтеперерабатывающие заводы. Данные поправки внесены в связи с тем, что в действующей редакции Налогового кодекса не урегулирован порядок отнесения нефти к какой-либо категории обложения НДС в случае оперирования (к продаже, передаче) нефтью через третье лицо, для дальнейшей передачи на НПЗ на процессинг (либо продажи).

Также внесены уточнения касательно перечня документов, необходимых недропользователю для подтверждения факта получения отечественными НПЗ соответствующих объемов сырой нефти для переработки.

Внесен пункт по определению категории нефти для целей исчисления НДС, переданной в счет уплаты налогов в натуральном виде. При этом нефть, переданная в счет уплаты налогов в натуральном виде при исчислении НДС, будет приравниваться к нефти, отгруженной или переданной на отечественные НПЗ.

По налогу на сверхприбыль предлагается изменение редакции главы. В действующей редакции главы допущены отдельные неточности и противоречия:

В частности, предусматривается исключить из расходов и убытков суммы оставшейся амортизации по действующим фиксированным активам, с уточнением того, что данные положения распространяются только на капитальные вложения, понесенные с января 2009 г.

Далее, согласно ст. 348 установлено, что объектом обложения НСП является часть чистого дохода недропользователя по каждому отдельному контракту на недропользование за налоговый период, в котором отношение совокупного годового дохода с учетом корректировок, предусмотренных ст. 99 настоящего Кодекса, к вычетам выше 1,25. При этом в соответствии со ст. 349 Налогового кодекса налоговой базой является часть чистого дохода недропользователя, исчисляемая по каждому отдельному контракту на недропользование за налоговый период, превышающая 25 процентов от суммы вычетов.

Как видно, эти два показателя не идентичны. В целях устранения данного противоречия предусматривается, что и объектом обложения, и базой исчисления НСП будет часть чистого дохода недропользователя, исчисляемая по каждому отдельному контракту на недропользование за налоговый период, превышающая 25 процентов от суммы вычетов.

Кроме того, в связи с уточнением определения объекта обложения будет включена в Налоговый кодекс методика расчета налога, которая в настоящее время предусмотрена в Правилах заполнения декларации по НСП.

Для недропользователей, разрабатывающих обводненные, малодобитные, выработанные месторождения (группу месторождений, части месторождения), месторождения высоковязких видов углеводородного сырья, а также осуществляющих деятельность по низкорентабельным контрактам, в том числе по контрактам на недропользование, заключенным до 1 января 2009 г., ставки налога на добычу полезных ископаемых устанавливаются Правительством РК.

При этом ставка НДС для недропользователей, осуществляющих деятельность по низкорентабельным контрактам на недропользование, устанавливается на период неблагоприятной конъюнктуры мирового рынка на соответствующее минеральное сырье индивидуально для каждого такого контракта на недропользование с учетом его экономики на календарный год и не подлежит пересмотру в течение года.

В случае если ставка НДС на соответствующий календарный год устанавливается в течение указанного года, то НДС, уплаченный с начала календарного года, пересчитывается по вновь установленной ставке.

Порядок отнесения контрактов на недропользование к категории низкорентабельных, а также месторождений — к категории высоковязких, обводненных, малодобитных или выработанных и перечень таких контрактов, месторождений определяются Правительством РК.

Для твердых полезных ископаемых принято ППРК № 495 от 8 апреля 2009 г., по углеводородному сырью — ППРК № 1528 от 31 декабря 2010 г.

Включение месторождения (группы месторождений, части месторождения) в перечень высоковязких, обводненных, малодобитных или выработанных является основанием для исчисления и уплаты недропользователем НДС по ставкам, устанавливаемым Правительством Республики Казахстан для недропользователей, разрабатывающих такие месторождения (группу месторождений, часть месторождения) углеводородного сырья, начиная с первого налогового периода календарного года, в котором было принято соответствующее решение Правительства Республики Казахстан.

Критерии отнесения месторождения (группы месторождений, части месторождения) к категории высоковязких, обводненных, малодобитных или выработанных месторождений устанавливаются постановлением.

Ставки НДС для контрактов, отнесенных к категории низкорентабельных, устанавливаются с целью достижения уровня рентабельности по контракту 0 %, по шкале мировых цен за баррель нефти с шагом в 1 доллар США. Такой подход обусловлен тем, что Правительство РК берет на себя обязательство не усугублять финансовый результат недропользователя из-за применения НДС. При этом в условиях экономического кризиса Правительство не имеет возможности обеспечивать недропользователю прибыльность за счет снижения других видов налогов и платежей.

В 2011 г. Законом РК «О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты Республики Казахстан по вопросам налогообложения» от 21.07.2011г. № 467-IV в Налоговый кодекс также внесен ряд изменений и дополнений.

В частности, в ст.ст. 313 и 314 внесены уточнения по плательщикам и порядку установления Подписного бонуса для контрактов на совмещенные разведку и добычу.

В статью 314 внесены изменения по порядку определения стартового размера Подписного бонуса по контрактам на добычу природного газа. Если контрактом предусмотрены обязательства о минимальном объеме поставки газа на внутренний рынок РК по цене, определяемой Правительством РК, то стоимость запасов природного газа, подлежащего реализации на внутреннем рынке РК, определяется исходя из указанной цены.

В статье 332 уточнено понятие «природный газ, использованный на собственные производственные нужды»; им признается:

- использованный недропользователем при проведении операций по недропользованию в качестве топлива при подготовке нефти;
- для котельных производственного и коммунально-бытового назначения;
- для подогрева нефти на устье скважин и при транспортировке;
- для выработки электроэнергии;
- для обратной закачки в недра в объеме, предусмотренном утвержденными проектными документами, за исключением случаев, указанных в пункте 4 данной статьи.

При этом НДС не уплачивается по природному газу в объеме, закачиваемом обратно в недра, с целью увеличения коэффициента извлекаемости нефти, который предусмотрен утвержденными проектными документами.

Следовательно, по остальным объемам природного газа, закачиваемого обратно в недра, НДС подлежит уплате.

Список литературы

1. Закон Республики Казахстан «О внесении изменений и дополнений в Налоговый кодекс» от 21.07.2011 г. № 467-IV // www.dkcomp.kz/upd507.htm
2. Кодекс Республики Казахстан О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс по состоянию на 22.07.2011 года) // www.imbo.kz/viewtopic.php?f=13&t=369&view=unread
3. Закон РК «О введении в действие Кодекса Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» // www.zakon.kz/128393-glava-gosudarstva-podpisal-zakon-rk-o.htm