

**УДК 378**  
**ББК 74.58**  
**S81**

**Редакционная коллегия**

*Шакирова С.М.* - к.ф.н., и. о. директора Управления по науке

*Сапаргалиев Д.Б.* – PhD, зам. директора Управления по науке

*Никифорова Н.В.* - д.э.н., профессор, декан послевузовского образования

Все статьи прошли проверку в системах Антиплагиат.ВУЗ - на русском языке, Turnitin.com - на английском языке, Advego Plagiatus v.1.2.093 – на казахском языке. Уникальность текстов не ниже 75%.

**i – START. Предпринимательство: энергия молодых.**

Материалы международной научно-практической конференции студентов и магистрантов 16-17 апреля 2015 г.- Алматы, Алматы Менеджмент Университет, 2015 – 320 с.

**ISBN: 978-601-7021-36-8**

**УДК 378**  
**ББК 74.58**  
**S81**

**ISBN: 978-601-7021-36-8**

## **ПРОБЛЕМНЫЕ ВОПРОСЫ, ВОЗНИКАЮЩИЕ В ХОДЕ ИСПОЛНЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ НЕДРОПОЛЬЗОВАТЕЛЯМИ**

Недропользование является стратегически важной составляющей экономики Республики Казахстан, основным источником притока иностранного капитала и валютной выручки в страну. Потенциал экономического развития Республики Казахстан в первую очередь связан развитием данного сектора экономики. В связи с чем, вопросы налогообложения недропользователей, являются особенно актуальными в настоящее время.

Налогообложение деятельности по недропользованию имеет специфический характер, как в части наличия специальных налогов и платежей, уплачиваемых только недропользователями, так и в части отдельных особенностей при исчислении корпоративного подоходного налога.

Основополагающим принципом налогообложения недропользователей является обязательное требование по ведению раздельного учета деятельности, производимой в рамках каждого отдельного контракта на недропользование и внеконтрактной деятельностью.

Данное требование отражено как в налоговом законодательстве, так и во всех заключенных контрактах на недропользование. При этом, налоговое законодательство прямо предусматривает, что налогоплательщик самостоятельно производит исчисление своих налоговых обязательств [1].

Однако, в ходе проведения налоговых проверок недропользователей горнорудного сектора за налоговые периоды до введения Налогового кодекса от 10.12.2008г. №99-IV, установлены отдельные случаи, когда в грубое нарушение норм налогового законодательства и условий контрактов на недропользование налогоплательщиками раздельный учет по отдельным контрактам на недропользование и внеконтрактной деятельности не велся.

При этом основным доводом налогоплательщиков являлось то, что у него отсутствует методика ведения раздельного налогового учета, которая, по личному мнению, налогоплательщика, должна утверждаться Министерством финансов РК. Здесь необходимо пояснить, что налоговое законодательство никогда, ни в период до 2009г. ни в настоящее время не предполагало утверждения методики ведения раздельного налогового учета какими бы ни было государственными органами.

В связи с чем, в удовлетворении требования налогоплательщика об утверждении методики ведения раздельного налогового учета, являющегося незаконным и не предусмотренным никаким нормативно-правовым актом, Министерством финансов было отказано.

Тем не менее, хотя и данное требование налогоплательщика является незаконным и основанным только на личных убеждениях недропользователя, оно легло в основу решения судебных органов как законодательно подтвержденный довод.

Действующее налоговое законодательство уже определяет основные принципы ведения раздельного налогового учета при осуществлении деятельности в сфере недропользования.

Однако, непосредственно выбор применяемого принципа ведения раздельного учета, разработка методики распределения доходов и расходов, по-прежнему остается на усмотрение налогоплательщика в силу наличия у него права самостоятельно исчислять налоговые обязательства. При этом методика ведения раздельного учета фиксируется в налоговой учетной политике предприятия.

Также налогоплательщик объясняет отсутствие ведения раздельного налогового учета тем, что все этапы переработки полезных ископаемых, являясь единым технологическим циклом, перечислены в рабочей программе. Однако, согласно позиции Комитета геологии и недропользования, являющегося уполномоченным органом по вопросам недропользования в Республике Казахстан рабочая программа является только совокупностью планов работ недропользователя, и не может определять границы контрактной деятельности. Данная позиция налоговых органов была озвучена на судебных заседаниях. Однако, судом также приняты доводы налогоплательщика, несмотря на то, что контракт при определении границ контрактной деятельности ни в коей мере не ссылается на рабочие программы.

Также необходимо отметить, что признавая правомерность позиции налогоплательщика в отношении его индивидуального права не вести раздельный налоговый учет, суд не делает выводы о том, что вся деятельность недропользователя является предусмотренной контрактом. Поскольку в случае принятия подобного решения налогоплательщик будет обязан признать все доходы от внеконтрактной деятельности в целях исчисления налога на сверхприбыль, который он до этого не уплачивал.

При этом суд не смущает даже тот факт, что при исчислении налога на сверхприбыль налогоплательщик строго следит за сохранением границ контрактной деятельности, чтобы избежать уплаты налога на сверхприбыль, который не был уплачен им ни разу с момента начала деятельности.

И, наконец, необходимо отметить, что по идентичным вопросам, но в отношении другого налогоплательщика судебными органами того же региона, вынесено решение о неправомочности отсутствия у налогопла-

тельщика ведения отдельного налогового учета.

Данный факт говорит о субъективном подходе при рассмотрении вопросов, требующих объективного решения, основанного исключительно на нормах законодательства.

Зачастую по отдельным вопросам налогообложения недропользователей необходимо обращаться и к законодательству о «Недрах и недропользовании». Так проведенные в недавнем времени проверки предприятий нефтяного сектора выявили, что многие налогоплательщики при исчислении корпоративного подоходного налога согласно п.10 статьи 310 Налогового кодекса не обращаются к понятийному аппарату законодательства о недрах.

Так, согласно п.10 статьи 310 Налогового кодекса в случае использования добытой нефти на собственные производственные нужды недропользователь определяет доход по такой операции по фактической производственной себестоимости добычи и первичной переработки (обогащения), определяемой в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности и требованиями законодательства Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности, увеличенной на 20 процентов.

Таким образом, стоимость, использованной на собственные нужды нефти, увеличенную на 20 процентов необходимо включать в совокупный годовой доход в раздел «Прочие доходы».

Проверки нефтяников показали, что налогоплательщики, учитывая в составе прочих доходов условный доход от использования на собственные производственные нужды сырой нефти, не учитывали в доходах использование на собственные производственные нужды природного газа.

Но, необходимо учитывать, что понятие «нефть» согласно законодательству о недрах (п.16 статьи 1 Закона РК «О нефти» (до 24.06.2010г.), п. 72 статьи 1 Закона РК «О недрах и недропользовании» (после 24.06.2010г.)) имеет более широкое значение и включает в себя не только сырую нефть, но и газовый конденсат, природный газ и попутный газ.

В соответствии со статьей 12 Налогового кодекса понятия гражданского и других отраслей законодательства Республики Казахстан, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства Республики Казахстан, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом. Определение понятию нефть не дается в Налоговом кодексе, в связи с чем, необходимо обращаться к понятию, заложенному в законодательстве о недрах.

После выявления подобных прецедентов было направлено разъяснительное письмо по данному вопросу в адрес всех предприятий нефтяного сектора.

3) Также в ходе проведения проверок недропользователей неоднократно возникали вопросы относительно признания капитальных затрат, подлежащих включению в стоимость активов, текущими затратами налогового периода.

Так, согласно п.3 статьи 122 Налогового кодекса, сумма последующих расходов, подлежащая отнесению в бухгалтерском учете на увеличение балансовой стоимости активов, увеличивает соответствующий виду актива стоимостный баланс группы.

При этом согласно пункту 7 МСФО «IAS» 16 себестоимость объекта основных средств подлежит признанию в качестве актива только в случае, если:

- (a) существует вероятность того, что предприятие получит связанные с данным объектом будущие экономические выгоды;
- (b) себестоимость данного объекта может быть надежно оценена.

МСФО 16 не рассматривает отдельно критерии отнесения на стоимость актива последующих затрат, в связи с чем данные расходы должны признаваться, исходя из критериев признания актива согласно п.7 указанных стандартов.

Единые правила разработки нефтяных и газовых месторождений РК, действовавшие до 10.02.2011г., и Единые правила по рациональному и комплексному использованию недр при разведке и добыче полезных ископаемых, действующие с 10.02.2011г., определяют перечень выполняемых работ для повышения продуктивности и приемистости скважин, интенсификации добычи нефти.

Работы, выполняемые в целях повышения продуктивности и приемистости скважин, интенсификации добычи нефти направлены на получение будущих экономических выгод, исходя из целевого назначения проведенных работ согласно вышеуказанным Правилам. Также, стоимость данных работ может быть надежно измерена в случае фактической приемки работ и наличия подтверждающих документов. Таким образом, согласно пункту 7 МСФО 16 вышеуказанные работы соответствуют критериям признания актива, и должны увеличивать стоимость активов.

Однако, при проведении проверок выявляются случаи, когда предприятие подобные расходы признает текущими расходами, что противоречит нормам существующего законодательства.

Подобные вопросы неоднократно поднимались при налоговых проверках недропользователей, при этом имеется положительная судебная практика Верховного суда. Однако, по настоящее время идентичные вопросы выявляются в ходе проведения налоговых проверок.[2]

В заключение, хотелось бы отметить, что практика проведения налоговых проверок в предприятиях, осуществляющих деятельность по недропользованию, показывает, что основная масса недропользователей не

стремится к умышленному уклонению от уплаты налогов.

Это связано, в первую очередь, с достаточно высоким уровнем правовой сознательности иностранных инвесторов, зачастую являющихся учредителями недропользователей, высокой рентабельностью деятельности по недропользованию, которая позволяет не идти на сознательное нарушение законодательства, и, естественно, профессионализмом работников бухгалтерской службы, прекрасно представляющих правовые последствия неисполнения налоговых обязательств.

Нарушения, выявляемые в ходе проведения проверок, носят в основном методологический характер и связаны с неправильным пониманием налогоплательщиками норм налогового законодательства.

В связи с этим, с текущего года Налоговым комитетом МФ РК активизирована работа по освещению актуальных вопросов, сложившихся в ходе проведения налоговых проверок, путем направления разъяснительных писем в адрес недропользователей с подробным описанием позиции налоговых органов по отдельным вопросам, публикациям в СМИ. Данные меры позволят налогоплательщикам самостоятельно устранять нарушения, при их выявлении в налоговом учете до проведения налоговой проверки.

В настоящее время налоговые органы настроены на построение модели налогообложения, которая бы обеспечивала полную прозрачность, как со стороны налогоплательщика, так и налоговых органов. В рамках данного вопроса рассматривается также и возможность внедрения в РК для категории добросовестных налогоплательщиков, так называемого «горизонтального мониторинга» по примеру опыта стран Европейского союза.

Все эти меры, должны привести к постепенному уменьшению количества налоговых споров, рассматриваемых в судебных органах.

**Источники:**

1. Нурхалиева, Д.М., Омирбаев, С.М., Омарова, Ш.А. Налоги и налогообложение в Республике Казахстан: Учебник для Вузов. Астана: «Сарыарка», 2007. – 400с.
2. Бордияну, И.В. Перспективы и направления совершенствования налоговой системы РК через гармонизацию налоговых отношений. Вестник КАСУ, №4, 2005.
3. Вершинина, Г.В. Становление и развитие налоговой системы. Вестник КАСУ, № 4, 2007.