

налогоплательщиков, указано, что нарушение налогового законодательства Республики Казахстан, допущенное налогоплательщиком (налоговым агентом), должно быть описано в ходе проведения налоговых проверок. Обоснование доводов и раскрытие обстоятельств, свидетельствующих о факте нарушения налогового законодательства Республики Казахстан, возлагаются на налоговые органы.

В качестве примера можно привести следующее дело. Компания «С» (далее – Компания) оспорила в суде уведомление Департамента государственных доходов по Западно-Казахстанской области от 29 декабря 2016 года № 273 о начислении КПН в сумме 823 726 205 тенге и пени в сумме 937 077 тенге. Не соглашаясь с произведенным начислением по существу, Компания в заявлении в качестве одного из оснований для отмены уведомления указала на допущенное налоговым органом нарушение требований налогового законодательства при оформлении акта налоговой проверки.

Судом первой инстанции, отказавшим в удовлетворении заявления, доводы Компании не приняты во внимание. При этом указано на то, что в статье 637 Налогового кодекса отсутствует требование об обязательном подписании акта налоговой проверки всеми должностными лицами налогового органа, указанными в предписании или указанными в качестве подписантов. Сторона заявителя не представила доказательств того, что лица, подписавшие акт налоговой проверки, не проводили проверку. Более того, сторона заявителя не заявляла в суде требования о признании проверки недействительной и отмене акта проверки по данным основаниям.

Постановлением специализированной судебной коллегии Верховного Суда Республики Казахстан от 26 июня 2017 года решение суда города Астана от 11 апреля 2017 года отменено и вынесено новое решение об удовлетворении заявления Компании. Суд апелляционной инстанции исходил из установленных конкретных обстоятельств дела и требований налогового законодательства.

В силу положений статьи 637 Налогового кодекса после завершения проверки составляется акт налоговой проверки с подробным описанием нарушений со ссылкой на соответствующую норму налогового законодательства и данный акт должен быть подписан всеми должностными лицами, проводившими проверку.

При этом в случае выявления нарушений, приводящих к начислению налогов, в соответствии со статьей 638 Налогового кодекса выносится уведомление о результатах налоговой проверки.

Из смысла указанных норм закона следует, что акт налоговой проверки является документом, фиксирующим нарушения закона, выявленные в ходе проверки, влекущие за собой наступление определенных юридически значимых последствий, и порождает права и обязанности для сторон,

а вынесенное по его результатам уведомление является производным документом от акта налоговой проверки.

В ходе рассмотрения дела судом апелляционной инстанции достоверно установлено, что процедура оформления Департаментом акта проверки по форме и содержанию не соответствует требованиям налогового законодательства.

В частности, акт налоговой проверки подписан не всеми должностными лицами, принимавшими участие в проверке. В резолютивной части акта не указаны должности, фамилии, имена, отчества четверых проверяющих лиц, которыми, соответственно, не был подписан акт, а также выявлен факт подписания акта проверки лицом, ранее незаявленным ни в предписании, ни во вводной части акта документальной налоговой проверки.

Кроме того, из общего количества двадцати пяти должностных лиц налоговых органов, проводивших проверку, акт подписан только двенадцатью лицами.

Между тем Департаментом вопреки требованиям статьи 72 ГПК в ходе рассмотрения дела доказательств о согласии с выводами акта проверки лиц, неподписавших его, не было предоставлено.

Таким образом, приведенные существенные нарушения закона со стороны Департамента при составлении акта проверки послужили основанием для признания незаконным и отмене оспариваемого уведомления.

Постановлением суда кассационной инстанции от 25 апреля 2018 года постановление специализированной судебной коллегии оставлено в силе.

По результатам рассмотрения приведенного дела можно сделать следующие выводы:

1) указание о несоответствии акта налоговой проверки требованиям налогового законодательства должно содержаться в заявлении налогоплательщика об оспаривании уведомления в качестве самостоятельного основания;

2) в ходе судебного разбирательства представителями налогового органа вопреки статье 72 ГПК не представлены доказательства о согласии с выводами акта проверки лиц, не подписавших его, что является процессуальным упущением стороны.

По другим делам имели место факты, когда акты проверок не были подписаны лицами, указанными в предписаниях, в результате их увольнения из налоговых органов, либо перемещения на другую должность к моменту завершения проверок. Поскольку в ходе судебных разбирательств представителями налоговых органов были предоставлены подтверждающие документы, суды правильно указали на отсутствие оснований для отмены уведомлений при данных обстоятельствах.

Факт невынесения дополнительного предписания о замене (исключении) лиц, проводящих проверку, не может признаваться грубым

нарушением, влекущим отмену уведомления о результатах проверки. Данное нарушение может являться основанием для вынесения судами частного определения.

*3. Ненадлежащее исследование обстоятельств, указанных в информациях уполномоченных государственных органов, взаимодействующих с налоговыми органами в пределах их компетенции, низкое качество проверок, могут являться основаниями для признания неправомерными выводов налоговых органов, а также признания незаконным и отмены уведомлений о результатах проверок.*

ТОО «Е» оспорило уведомление Департамента государственных доходов по Акмолинской области от 25 августа 2016 года № 180 в части начисления КППН в сумме 8 280 000 тенге и соответствующей суммы пени.

Вступившим в законную силу решением специализированного межрайонного экономического суда Акмолинской области от 23 декабря 2016 года заявление удовлетворено в полном объеме.

При этом суд в решении указал на некачественно проведенную проверку. Орган государственных доходов, применив в ходе проверки косвенный метод определения объектов налогообложения, ограничился предоставленной уполномоченным государственным органом информацией об объеме добычи Товариществом гранит-порфитов в 3 квартале 2014 года в размере 500 000 куб/м.

Фактически Товарищество в 2014 году добычей не занималось. Данное обстоятельство полностью подтверждено отчетностью, сданной налогоплательщиком в уполномоченный государственный орган. То есть в ходе проверки налоговым органом достоверность предоставленной информации не была установлена. В результате сделаны неправильные выводы и вынесено уведомление, в последующем судом признанное незаконным.

Решением суда города Астана от 29 сентября 2017 года удовлетворено заявление ТОО «П» к РГУ «Департамент государственных доходов по Атырауской области». Отменено уведомление о результатах налоговой проверки от 10 мая 2016 года в части начисления пени на сумму платежа по возмещению исторических затрат в размере 25 048 593 тенге.

Судом установлено, что Департаментом допущена арифметическая ошибка при начислении пени в размере 81 753 507 тенге, тогда как должна быть сумма 56 704 865 тенге.

Постановлением специализированной судебной коллегии от 14 декабря 2017 года решение оставлено без изменения.

Решением суда города Астаны от 17 февраля 2017 года удовлетворено заявление ТОО «Ж» к РГУ «Департамент государственных доходов по Западно-Казахстанской области». Признано незаконным и отменено уведомление от 1 ноября 2016 года в части доначисления НДС в размере

330 348 497 тенге, отказа в возврате НДС в сумме 355 933 тенге, всего на сумму 330 704 430 тенге.

Выводы Департамента по отказу в возврате НДС по причине несоответствия сканированных копий счетов-фактур пункту 2 статьи 69 Указа Президента Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» от 24 апреля 1995 года и пункту 3 статьи 257 и статье 263 Налогового кодекса судом признаны несостоятельными. Инвестором предоставлены оригиналы счетов-фактур на бумажном носителе без каких-либо ошибок и исправлений, расхождений по аналитическому отчету не установлено.

Постановлением специализированной судебной коллегии от 25 апреля 2017 года решение оставлено без изменения.

*4. В ходе проведения налоговой проверки предметом исследования и оценки проверяющих должны быть первичные документы, а не только налоговая отчетность.*

Постановлением суда кассационной инстанции от 7 декабря 2016 года отменены судебные акты судов Актюбинской области и вынесено новое решение об удовлетворении заявления АО «К».

Установлено, что начисления произведены лишь на основании налоговых деклараций, где главный бухгалтер Общества ошибочно не отразила убытки, наличие которых подтверждалось первичными документами и не оспаривалось работником налогового органа.

Отказывая в удовлетворении заявления Общества, суды первой и апелляционной инстанций пришли к выводу, что проверяющие не обязаны учитывать убытки и расходы Общества, если самим налогоплательщиком не указано об этом в соответствующих налоговых отчетностях.

Кассационная инстанция указала, что данные выводы противоречат нормам материального права.

Согласно статье 627 Налогового кодекса налоговая проверка - это осуществляемая налоговыми органами проверка исполнения норм налогового законодательства Республики Казахстан. Налоговый учет основывается на данных бухгалтерского учета.

Порядок ведения бухгалтерской документации устанавливается законодательством Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности.

Статьей 7 Закона Республики Казахстан «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» предусмотрено, что бухгалтерская документация включает в себя первичные документы, регистры бухгалтерского учета, финансовую отчетность и учетную политику. Бухгалтерские записи производятся на основании первичных документов.

В ходе налоговой проверки Обществом представлены первичные бухгалтерские и финансовые документы в полном объеме за проверяемый период.

Однако представленные документы не были исследованы проверяющим в целях проверки правильности исчисления Обществом налогов и других обязательных платежей в бюджет, достоверности налоговой отчетности.

Кассационной инстанцией приняты во внимание имеющиеся в деле заключения судебной экономической экспертизы об отсутствии оснований для доначисления налогов и пени.

### **Камеральный контроль**

*В соответствии с подпунктом 3) пункта 2 статьи 587 Налогового кодекса 2008 года исполнением уведомления по результатам камерального контроля признавалось представление налогоплательщиком жалобы на действия (бездействие) должностных лиц налоговых органов по направлению такого уведомления.*

*Пример – дело по заявлению АО «С».*

АО «С» оспорило в суде уведомление УГД по Меркенскому району ДГД по Жамбылской области от 5 августа 2016 года, вынесенное по результатам камерального контроля. В уведомлении указывалось на нарушения, выявленные по налоговой отчетности по налогу на добычу полезных ископаемых за период с 1 января по 31 марта 2016 года. К уведомлению составлен протокол выявленных ошибок, согласно которому установлено неправильное применение ставки по налогу на добычу полезных ископаемых (подземных вод). Сумма нарушения 45 945 093 тенге.

Решением специализированного межрайонного экономического суда Жамбылской области от 22 сентября 2016 года заявление удовлетворено частично. Признано незаконным и отменено уведомление об устранении нарушений, выявленных по результатам камерального контроля, от 5 августа 2016 года в части начисления по налогу на добычу полезных ископаемых (подземных вод) суммы 19 025 471 тенге.

При разрешении настоящего спора судом первой инстанции допущены следующие нарушения.

Во-первых, суд незаконно рассмотрел дело по существу. Производство по делу подлежало прекращению, поскольку до обращения в суд, налогоплательщик подал жалобу в областной Департамент. При таких обстоятельствах в силу подпункта 3) пункта 2 статьи 587 Налогового кодекса уведомление подлежало признанию исполненным.

Согласно пункту 2 статьи 65 Закона Республики Казахстан «О правовых актах», правовой акт индивидуального применения прекращает действие с момента исполнения его требований или содержащихся в нем поручений лицами, которым адресован данный правовой акт. В этой связи с учетом части первой статьи 293 ГПК заявление налогоплательщика об оспаривании уведомления по результатам камерального контроля,

исполненного им, не подлежало рассмотрению и разрешению в порядке гражданского судопроизводства.

Следует отметить, что постановлением судебной коллегии по гражданским делам Жамбылского областного суда от 28 ноября 2016 года решение суда отменено и производство по делу прекращено на основании подпункта 1) статьи 277 ГПК.

Во-вторых, оспариваемое уведомление не могло быть признано незаконным и отменено в части, тем более – в части начисления налога. Уведомление содержало указание на наличие нарушений в налоговой отчетности по налогу на добычу полезных ископаемых ввиду неправильного применения налогоплательщиком ставки налога, установленной статьей 342 Налогового кодекса.

Суду следовало выяснить, имелись ли у налогового органа предусмотренные законом основания для вынесения указанного уведомления.

*Следует отметить, что действующим Налоговым кодексом подача указанной выше жалобы исполнением уведомления по результатам камерального контроля не признается (пункт 2 статьи 96).*

*Налоговым законодательством установлено, что при проведении операций по недропользованию в рамках контрактов на недропользование, заключенных в порядке, определенном законодательством Республики Казахстан, недропользователи уплачивают все налоги и платежи в бюджет, установленные Налоговым кодексом (пункт 1 статьи 307 Налогового кодекса 2008 года, пункт 1 статьи 720 Налогового кодекса 2017 года).*

Проведенный анализ показал, что наибольшее количество споров возникает по вопросам определения недропользователями своих налоговых обязательств по корпоративному подоходному налогу.

Налоговым законодательством для недропользователей установлены особенности исчисления КПП, в том числе:

- установлено отдельное исчисление КПП по каждому отдельному контракту на недропользование (за исключением ОПИи ПВ). Отдельно рассчитывается КПП по внеконтрактной деятельности;
- для целей отдельного исчисления налогов недропользователь обязан вести отдельный налоговый учет;
- особый порядок определения дохода при использовании ПИ для собственных нужд;
- установлен отдельный порядок учета и отнесения на вычеты расходов на геологоразведочные работы и подготовительные работы к добыче;
- установлен отдельный порядок учета и отнесения на вычеты по ликвидационному фонду и производимым за счет его средств расходам;
- установлен отдельный порядок учета расходов на обучение казахстанских кадров;

- установлен отдельный порядок учета расходов по налогам и платежам;  
- установлен отдельный порядок по сроку исковой давности и отдельный порядок хранения учетной документации.

*1. Как указано выше, при наличии нескольких контрактов на недропользование недропользователь должен вести учет объектов налогообложения и (или) объектов, связанных с налогообложением, и определять свои налоговые обязательства по каждому контракту отдельно.*

Нарушение данного правила признается нарушением норм налогового законодательства и влечет определенные правовые последствия для налогоплательщика.

Так, по делу по заявлению ТОО «Б» об оспаривании уведомления Департамента государственных доходов по городу Алматы от 1 октября 2015 года № 2787 был установлен факт реализации Товариществом в 2010 году нефти с ресурсов месторождений «Каратурун Восточный» и «Каратурун Морской». Однако корректировка дохода от реализации произведена только для исчисления налогооблагаемого дохода по контракту «Каратурун Восточный» по КПН за 2010 год на сумму 212 631 039 тенге. При этом заявитель ссылаясь на данные бухгалтерского учета и первичные документы.

Между тем налоговый орган исходил из данных отчета «Баланс нефти ТОО «Б» за 2010 год. По результатам проверки указанная сумма дохода распределена на оба контракта, произведено уменьшение СГД по контракту «Каратурун Восточный» за 2010 год на сумму 111 110 174 тенге и на эту же сумму увеличен СГД по контракту «Каратурун Морской».

*2. Согласно налоговому законодательству недропользователем обязательства по контрактной и внеконтрактной деятельности должны определяться отдельно.*

Отдельными недропользователями допускаются ошибки при классификации доходов и расходов. Так, ТОО «С» включило в СГД по контрактной деятельности доход в сумме 357 907 497 тенге от ограничения прав в связи с его согласием произвести возврат части контрактной территории государству для последующей передачи АО «К».

Органом государственных доходов включение налогоплательщиком указанного дохода в состав доходов от контрактной деятельности признано неправомерным.

Суды города Алматы указали на обоснованность такой позиции. Согласно определениям, данным в подпунктах 21) и 22) пункта 1 статьи 12 Налогового кодекса 2008 года, контрактная деятельность – это деятельность недропользователя, осуществляемая в соответствии с положениями контракта на недропользование.

Внеконтрактная деятельность – это любая иная деятельность недропользователя, которая прямо не предусмотрена положениями контракта на недропользование.

Аналогичные положения содержатся в подпунктах 34), 35) пункта 1 статьи 1 действующего Налогового кодекса.

Контрактом на недропользование с ТОО «С» не предусмотрена указанная выше деятельность. Получение дохода связано с отказом от части контрактной территории и ее возвратом в адрес государства, поэтому налоговый орган полученный Товариществом доход в сумме 357 907 497 тенге правильно отнес к доходу по внеконтрактной деятельности.

Товариществом допущена ошибка в трактовке факта возврата контрактной территории государству в качестве операции по реализации части недропользования. Согласно пункту 3 статьи 34 Закона Республики Казахстан «О недрах и недропользовании» передача права недропользования означает наделение лица правом недропользования другим недропользователем.

Однако Товарищество право недропользования по контракту на недропользование в адрес АО «К» не передавало. Им осуществлен возврат части контрактной территории государству, которое затем по своему усмотрению расширило пределы контрактной территории в рамках существующего у АО «К» контракта на недропользование.

Выводы судов города Алматы являются законными и обоснованными.

*По иному разрешил указанный вопрос суд города Астаны по результатам рассмотрения заявления АО «К», также отнесшего проведенную операцию к контрактной деятельности.*

Решением суда города Астана от 14 марта 2017 года заявление удовлетворено. При этом суд посчитал, что расходы налогоплательщика по компенсации ТОО «С» отказа от части контрактной территории напрямую связаны с осуществлением им деятельности по контракту № 211 «23 Месторождения».

Постановлением специализированной судебной коллегии Верховного Суда от 5 июня 2017 года решение суда изменено. Отменено в удовлетворенной части с вынесением нового решения об отказе в удовлетворении заявления. Суд апелляционной инстанции указал, что любое изменение по контрактным территориям должно сопровождаться изменениями в контракт и его дальнейшей регистрацией. Такие изменения в контракт № 211 на основании Соглашения между ТОО «С» и АО «К» внесены не были.

*Споры между налогоплательщиками и налоговыми органами возникают и по вопросу отнесения к контрактной деятельности расходов по содержанию детских садов, спорткомплекса и других расходов социальной сферы.*



В силу пункта 2 статьи 58 Налогового кодекса недропользователь обязан вести отдельный налоговый учет объектов налогообложения и (или) объектов, связанных с налогообложением, в целях исчисления налоговых обязательств по контрактной деятельности отдельно от внеконтрактной деятельности в порядке, предусмотренном статьей 310 Налогового кодекса.

Выше приведены определения понятий «контрактная и внеконтрактная деятельность».

Местные суды, исследовав все обстоятельства дела по заявлению АО «П» к РГУ «Департамент государственных доходов по Кызылординской области Комитета государственных доходов Министерства финансов Республики Казахстан» об оспаривании уведомления о результатах проверки, установив, что объекты социальной сферы не находятся на контрактной территории и в контрактах на недропользование создание и содержание этих объектов не входит в обязательства Общества, пришли к правильному выводу об обоснованности отнесения налоговым органом расходов по ним к внеконтрактной деятельности.

*3. Расходы по подготовке (чужой) нефти подлежат отнесению на вычеты по внеконтрактной деятельности.*

Согласно акту проверки АО «К» на вычеты по контрактной деятельности отнесены затраты, не связанные с получением дохода, а именно расходы по подготовке нефти ТОО «С». Тогда как доходы от подготовки чужой нефти налогоплательщиком признаны прямыми доходами и отнесены в декларации к внеконтрактной деятельности. Расходы по подготовке (чужой) нефти также подлежат отнесению на вычет по внеконтрактной деятельности.

Суд первой инстанции указал, что расходы, связанные с подготовкой чужой нефти, напрямую определить на контрактную или внеконтрактную деятельность невозможно. Поэтому данные расходы являются общими расходами и должны распределяться пропорционально на контрактную и внеконтрактную деятельность. Указанные выводы суда специализированная судебная коллегия Верховного Суда признала несоответствующими нормам материального права.

В соответствии с пунктами 1 и 2 статьи 310 Налогового кодекса недропользователь обязан вести отдельный налоговый учет объектов налогообложения и (или) объектов, связанных с налогообложением, для исчисления налогового обязательства по контрактной деятельности в разрезе каждого контракта на недропользование.

Прямые доходы и расходы должны быть отнесены в полном объеме только к той контрактной или внеконтрактной деятельности, с которой они имеют прямую причинно-следственную связь.

Выводы налоговой проверки об исключении расходов по подготовке нефти, принадлежащей ТОО «С», из вычетов по контрактной деятельности и отнесение на вычеты по внеконтрактной деятельности являются правомерными.

*4. Последующие расходы недропользователей нефтяного сектора, способствующие возникновению вероятности получения будущих экономических выгод, подлежат отнесению на увеличение стоимости актива.*

В ходе проведения деятельности по недропользованию некоторые недропользователи расходы по таким видам работ, как: соляно-кислотная обработка, водоизоляция горизонта, перекрытие пласта, переосвоение, - не относят к категории расходов, увеличивающих стоимость актива.

Так, работы по соляно-кислотной обработке (далее – СКО) выполняются после окончания процесса бурения, в период нахождения скважины на капитальном ремонте.

Недропользователем – ТОО «К» расходы по этим работам не относились к категории расходов, увеличивающих стоимость активов, а учитывались как последующие расходы в том налоговом периоде, в котором они фактически произведены.

Налоговым органом указанные расходы исключены из состава вычетов по КПН в связи с признанием их капитальными затратами и включены в стоимость основных средств с последующим начислением амортизации.

Суд пришел к выводу, что налоговым органом названные расходы правильно отнесены на стоимость актива, поскольку работы по СКО скважин выполняются в целях повышения продуктивности и приемистости скважин, интенсификации добычи нефти (производительности). Данный вывод суд обосновал нижеследующим.

Единые правила разработки нефтяных и газовых месторождений Республики Казахстан, утвержденные постановлением Правительства Республики Казахстан от 18 июня 1996 года № 745 (действовавшие до 10 февраля 2011 года), и Единые правила по рациональному и комплексному использованию недр при разведке и добыче полезных ископаемых, утвержденные постановлением Правительства Республики Казахстан от 10 февраля 2011 года № 123 (действовавшие до 31 августа 2016 года) (далее – Правила), определяют перечень выполняемых работ для повышения продуктивности и приемистости скважин, интенсификации добычи нефти.

Согласно пунктам 3.4.23 и 227 Правил в целях повышения продуктивности и приемистости скважин, улучшения их гидродинамической связи с пластом, выравнивания профилей притока и приемистости, ускорения их освоения и ввода в эксплуатацию, нефтегазодобывающими управлениями планируются и осуществляются различные методы воздействия на призабойную зону скважин и прискважинную часть пласта (различные виды кислотных обработок скважин, гидравлический разрыв пласта, виброобработка, тепловые методы, методы гидродинамического воздействия и различные их комбинации). При этом согласно пункту 7 Международного стандарта финансовой отчетности «IAS» 16 (далее – МСФО 16)

себестоимость объекта основных средств подлежит признанию в качестве актива только в случае, если: существует вероятность того, что предприятие получит связанные с данным объектом будущие экономические выгоды; себестоимость данного объекта может быть надежно оценена.

МСФО 16 не рассматривает отдельно критерии отнесения на стоимость актива размера последующих затрат, в связи с чем данные расходы должны относиться на стоимость актива, исходя из критериев признания актива согласно пункту 7 МСФО 16. Учитывая, что СКО увеличивает балансовую стоимость скважины, что предполагает будущую экономическую выгоду, налоговый орган правомерно признал расходы по СКО скважин капитальными затратами.

При таких обстоятельствах суд посчитал выводы налогового органа в части уменьшения вычетов на сумму расходов по СКО скважин в размере 2 282 679 325 тенге, что привело к доначислению КППН в размере 456 535 865 тенге, соответствующими налоговому законодательству.

*К аналогичным выводам пришел суд города Астана при рассмотрении дела по заявлению АО «К» об оспаривании уведомления Департамента государственных доходов по Мангистауской области от 12 января 2016 года № 258/1.* Суд посчитал законным отнесение Департаментом расходов по водоизоляции горизонта, перекрытию пласта, переосвоению на вычеты путем исчисления амортизационных отчислений. Данные работы относятся к методам воздействия на призабойную зону скважин и прискважинную часть пласта, которые производятся в целях повышения продуктивности и приемистости скважин, улучшения их гидродинамической связи с пластом, выравнивания профилей притока и приемистости, ускорения их освоения и ввода в эксплуатацию, способствуют возникновению вероятности получения будущих экономических выгод.

Однако суд не согласился с выводами налогового органа по расходам на каротаж. Каротаж является работой, направленной на геофизическое исследование скважин и проводится путем детального исследования строения скважины с помощью спуска-подъема в ней геофизического зонда, используемого для изучения состояния в околоскважинном и межскважинном пространствах, а также для контроля технического состояния скважин. Поэтому каротаж не является работой, увеличивающей стоимость основного средства и, соответственно, стоимостной баланс фиксированного актива не приводит к возникновению вероятности будущих экономических выгод. Поэтому исключение налоговым органом из вычетов по КППН расходов по каротажу суд признал неправомерным.

*5. Включение в СГД себестоимости природного газа, использованного на собственные производственные нужды, увеличенной на 20 %.*

Отдельными недропользователями газ, добываемый попутно с нефтью, использовался на собственные производственные нужды. При этом учет

себестоимости такого газа ими не велся. Это они мотивировали тем, что добывается попутный нефтяной газ при добыче нефти, который является обязательным сопутствующим продуктом. У недропользователей все затраты по добыче изначально направлены на добычу сырой нефти, а затраты по добыче попутного газа отдельно не формируются. То есть добываемый попутно с сырой нефтью газ не имеет себестоимости добычи, она равна «0». Следовательно, и доход от использования попутного газа на собственные производственные нужды также равняется «0».

По результатам налоговых проверок налоговым органом в СГД налогоплательщиков включена себестоимость природного газа, использованного на собственные производственные нужды, увеличенная на 20%. Это привело к доначислению КПП и пени.

Судами выводы налоговых органов правильно признаны законными и обоснованными.

В соответствии с подпунктами 16) и 27) статьи 1 Закона Республики Казахстан от 28 июня 1995 года «О нефти», действовавшего до 30 июня 2016 года, нефть - сырая нефть, газовый конденсат и природный газ, а также углеводороды, полученные после очистки сырой нефти, природного газа и обработки горючих сланцев или смолистых песков. Природный газ - углеводороды, которые находятся в газообразной фазе при нормальных атмосферных температуре и давлении, включая жирный газ, сухой газ, попутный газ, остающийся после экстракции или сепарации жидких углеводородов от жирного газа, и неуглеводородный газ, добытый вместе с жидкими или газообразными углеводородами.

Аналогичные определения предусмотрены в подпунктах 72) и 88) статьи 1 Закона Республики Казахстан «О недрах и недропользовании» от 24 июня 2010 года. Кроме того, подпунктом 114) статьи 1 названного Закона определено, что попутный газ - углеводородный газ, находящийся в составе нефти в нефтяных, газонефтяных и газовых залежах в растворенном состоянии и выделяющийся из нее при снижении давления, а также неуглеводородные газы, добытые вместе с жидкими или газообразными углеводородами.

Таким образом, природный газ и попутный газ входят в понятие «нефть».

В подпункте 5) пункта 2 статьи 332 Налогового кодекса дано определение природного газа, использованного на собственные производственные нужды.

В силу пункта 10 статьи 310 Налогового кодекса, в случае использования природного газа 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.

При этом согласно подпункту б) пункта 2 статьи 310 Налогового кодекса производственная себестоимость добычи и первичной переработки – это затраты на производство, определяемые в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности и требованиями законодательства Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности, непосредственно связанные с извлечением полезных ископаемых из недр на поверхность и их первичной переработкой (обогащением), за исключением затрат по хранению, транспортировке, реализации полезных ископаемых, общеадминистративных и прочих затрат, не связанных непосредственно с извлечением полезных ископаемых из недр на поверхность и их первичной переработкой (обогащением).

При таких обстоятельствах выводы налогового органа о том, что себестоимость природного газа, использованного на собственные производственные нужды, увеличенной на 20%, подлежит включению в СГД налогоплательщика, суды посчитали обоснованными.

Изложенные выше доводы заявителей суды признали несостоятельными в силу следующего. Природный газ является растворенным в добываемой сырой нефти, сырьем, потребляемым в процессе производства. Следовательно, в соответствии с подпунктом (с) пункта 6 МСФО относится к категории запасов и его себестоимость должна исчисляться в бухгалтерском учете отдельно от себестоимости нефти.

Также суды указали на правильность произведенных налоговыми органами расчетов. Попутный газ после отделения от сырой нефти измеряется в кубических метрах, а нефть – в тоннах. Для исчисления себестоимости добываемого газа необходимо привести газ и сырую нефть к одной единице измерения – тонне. В этой связи объем природного газа в целях определения себестоимости приводится к массовому выражению – тоннам с помощью коэффициента 0,857, указанного в статье 334 Налогового кодекса.

Коэффициент перевода 0,857 применяется в законодательстве о газе и газоснабжении и является усредненным показателем плотности природного газа.

Поскольку недропользователями не велось исчисление себестоимости природного газа в бухгалтерском учете, при определении стоимости природного газа, использованного на собственные производственные нужды, были приняты сведения из расчета по декларации по НДС, исчисленные недропользователями самостоятельно.

*б. Природный газ, добытый на одном месторождении и закачиваемый обратно в недра того же месторождения, с целью увеличения коэффициента извлекаемости нефти (далее – КИН), не может признаваться использованным на собственные производственные нужды.*

В качестве примера можно привести дело по заявлению АО «П» к РГУ «Департамент государственных доходов по Кызылординской области Комитета государственных доходов Министерства финансов Республики Казахстан» об оспаривании уведомления о результатах проверки от 15 апреля 2014 года № 263 в части начисления КПН на сумму 2 675 751 007 тенге и пени в размере 856 700 846 тенге, НСП на сумму 4 774 365 958 тенге и пени в размере 1 659 229 321 тенге.

Свои требования Общество мотивировало неправомерностью выводов налогового органа о необходимости отнесения в рамках одного контракта на недропользование к природному газу, использованному на собственные производственные нужды, природного газа, закачиваемого обратно в недра для поддержания пластового давления с целью увеличения КИН.

Решением специализированного межрайонного экономического суда Кызылординской области от 27 января 2015 года, оставленным без изменения вышестоящими судебными инстанциями, заявление в указанной части удовлетворено.

Судом установлено, что Общество осуществляет свою деятельность в Республике Казахстан на основании нескольких контрактов на проведение операций по недропользованию. В соответствии с утвержденными в установленном законодательством о недрах и недропользовании проектными документами на месторождения Арыскуп и Кумколь оно производит обратную закачку природного газа в пласт этих месторождений для поддержания пластового давления с целью увеличения КИН. При этом Общество по таким операциям доход не определяет, что налоговым органом признано нарушением требований пункта 10 статьи 310 Налогового кодекса.

Законодателем в статье 332 Налогового кодекса дано единое для всего 11 раздела кодекса, регулирующего вопросы налогообложения недропользователей, определение природного газа, использованного на собственные производственные нужды.

Так, в соответствии с подпунктом 5) пункта 2 статьи 332 Налогового кодекса, если иное не установлено настоящим подпунктом, в целях настоящего раздела природным газом, использованным на собственные производственные нужды, признается природный газ, добытый недропользователем в рамках контракта на недропользование и использованный в рамках данного контракта в соответствии с утвержденными уполномоченным органом в области нефти и газа документами, в том числе для обратной закачки в недра в объеме, предусмотренном утвержденными проектными документами, за исключением случаев обратной закачки в недра, предусмотренных пунктом 4 настоящей статьи.

Пунктом 4 статьи 332 Налогового кодекса определено, что налог на добычу полезных ископаемых не уплачивается по природному газу в объеме, закачиваемом обратно в недра с целью увеличения коэффициента