

№ п/п	Недропользователь/ оператор	Контракт		Инвесторы
		номер	дата заключения	наименование
5	филиал компании «СК»	26	18.02.1992	«СК».(Нидерланды)
				«СМГ» (Германия)
6	ТОО «СПК»	366	16.09.1999	ФИОС (зарегистрирована на Бермудских островах) (владение Китай)
7	ТОО «ПО»	651	04.04.2001	Компания «VIL» (Великобритания, Виргинские острова)
				ФИОС (зарегистрирована на Бермудских островах) (владение Китай)
8	ТОО «ППК»	553	19.10.2000	ФИОС (зарегистрирована на Бермудских островах) (владение Китай)
9	филиал «КМОК»	1920	14.12.2005	Ш РД ОВЛ (Великобритания)
				АО МНК «КМТ» (Казахстан)
				Филиал компании «OPCL» (Великобритания)
10	ТОО «КП»	1787	08.07.2005	АО МНК «КМТ» (Казахстан)
				ООО «РН-Э» (Россия)
Контракты, утвержденные Президентом Республики Казахстан				
1	ТОО «Т»	16	02.04.1993	«ШТ» (США)
				«ЭМ» (США)
				АО НК «КМГ» (Казахстан)
				«Л» (Нидерланды)

За анализируемый период судом города Астана рассмотрено несколько дел по заявлениям названных выше недропользователей.

Так, Компания А (далее – Компания) обратилась в суд с заявлением к РГУ «Департамент государственных доходов по городу Астана Комитета государственных доходов Министерства финансов Республики Казахстан» (далее – Департамент) о признании незаконным и отмене уведомления от 25 августа 2017 года № 274/1, указывая на то, что налоговым органом необоснованно:

1) исключены из вычетов по КПН затраты на питание и проживание персонала подрядчиков Компании в сумме 17 602 760 долларов

США (включая соответствующие суммы НДС), как не связанные с предпринимательской деятельностью Компании;

2) сделан вывод о нарушении применимого метода начисления в отношении корректировок по банку качества нефти, а именно, по вопросу корректировки (уменьшения) доходов по реализации за 2010 год на сумму 2 941 178 долларов США и за 2014 год на сумму 194 608 долларов США;

3) исключены из вычетов за 2010 - 2014 годы расходы на юридические услуги компании FSU Law LTD (далее – FSU) в размере 835 360 долларов США;

4) уменьшены вычеты по фиксированным активам за 2014 год;

5) сделан вывод о некорректном применении удельного веса подрядных компаний при распределении общих доходов и расходов;

6) сделан вывод о неправомерном отнесении на вычеты расходов, отраженных в декларации по КПП за 2010 год на сумму 842 152 долларов США;

7) исключены из вычетов расходы Компании, отраженные на счетах бухгалтерского учета в системе САН: 601011 (Maintenance Services), 610406 (Software Use & Maintenance), 610400 (IT Software & S'ware Maint), 610014 (Maintenance Support), на сумму 67 339 долларов США, в том числе 61 528 долларов США за 2010 год и 5 811 долларов США за 2011 год;

8) сделан вывод о неправомерном отнесении на вычеты отрицательной курсовой разницы в сумме 676 378 долларов США, в связи с чем данная сумма была исключена из состава вычитаемых расходов за 2010 год.

Решением суда города Астана от 14 ноября 2017 года в удовлетворении заявления отказано.

Судом установлено, что Компания осуществляет свою деятельность на основании Окончательного соглашения о разделе продукции подрядного участка Карачаганакского нефтегазоконденсатного месторождения от 18 ноября 1997 года, заключенного между компаниями А, Б, Т, АО «Л», АОЗТ «К» и Правительством Республики Казахстан (далее – ОСРП).

Согласно условиям ОСРП налогообложение заявителя регулируется утратившим силу Законом Республики Казахстан (первоначально Указ Президента Республики Казахстан, имеющий силу Закона) «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» от 24 апреля 1995 года № 2235 (далее – Закон о налогах) в редакции, действовавшей на момент подписания ОСРП.

Также согласно постановлению Правительства Республики Казахстан от 13 декабря 2011 года № 1525 утверждена Инструкция о налоговом режиме ОСРП (далее - Инструкция о налоговом режиме).

Отказывая в удовлетворении требований заявителя, суд согласился по нижеследующим основаниям с доводами налогового органа о том, что Компанией:

1) В нарушение статей 14, 15 Закона о налогах на вычеты отнесены расходы, не связанные с предпринимательской деятельностью, а именно расходы на услуги по питанию и проживанию третьих лиц.

В соответствии с пунктом 1 статьи 14 Закона о налогах из совокупного годового дохода физических и юридических лиц вычитаются все расходы, связанные с его получением, в том числе расходы по оплате труда, предоставлению материальных и социальных благ их работникам, обложенных подоходным налогом. Вычеты производятся при наличии документов, подтверждающих расходы, связанные с получением дохода от предпринимательской деятельности.

Согласно вышеуказанной норме расходы на питание и проживание сотрудников агентских компаний и подрядчиков, не являющихся работниками Компании, не могут быть квалифицированы как его расходы, связанные с предоставлением материальных благ работникам самой Компании, и не могут быть связаны с доходами заявителя, так как являются расходами персонала агентских компаний и подрядчиков, то есть третьих лиц. Кроме того, расходы персонала агентств не являются выплатами по оплате труда, так как с этими лицами заявителем не заключались договоры о найме.

Таким образом, отнесение расходов на вычеты осуществляется в законодательном порядке, если только данные расходы будут связаны с получением дохода от предпринимательской деятельности.

Также Компанией в нарушение статей 14, 15 Закона о налогах отнесены на вычеты по КПП не только расходы по проживанию и питанию третьих лиц, но и суммы НДС по этим расходам, не отнесенные в зачет.

Согласно пункту 1 статьи 68 Закона о налогах при применении налогоплательщиком метода начисления суммы НДС, относимого в зачет, является сумма налога, подлежащего уплате по выставленным налоговым счетам-фактурам по фактически поступившим товарам, в том числе по импортируемым, включая основные средства (за исключением зданий и легковых автомобилей), выполненным работам или оказанным услугам в течение отчетного периода, которые используются или будут использоваться для целей облагаемого оборота, включая оборот по нулевой ставке.

На вычеты при исчислении КПП относятся суммы НДС, по которым налоговым законодательством не предусмотрен зачет по НДС, и при этом метод отнесения на вычеты таких сумм НДС установлен налоговым законодательством. Не отнесение Компанией суммы НДС в зачет по счетам-фактурам, по которым этот зачет по НДС разрешен, не является основанием признания этой суммы НДС вычетом для целей исчисления КПП, так как такой порядок не предусмотрен применимым налоговым законодательством Республики Казахстан.

2) В нарушение статьи 9 и подпункта 26) статьи 5 Закона о налогах занижен совокупный годовой доход 2010 и 2014 годов на сумму сторнирования (уменьшения) доходов прошлых лет.

Доходы в целях определения налогового обязательства по налоговому периоду учитываются по периоду, когда они признаны (отгружены). Суммы корректировки по банку качества нефти, относящиеся к отгрузке (доходу) нефти за 2006 год, изменяют налоговые обязательства заявителей по КПН 2006 года, но не 2010 и 2014 годов.

В соответствии с методом налогового учета (метод начисления) общим правилом корректировки налоговых обязательств, в случае необходимости внесения изменений в налоговую отчетность является корректировка доходов или расходов в том налоговом периоде, к которому они относятся путем подачи дополнительных деклараций за указанный налоговый период.

Поскольку расчеты по банку качества нефти связаны с отгрузкой нефти в транспортную систему КТК в 2006 году, по данной отгрузке по методу начисления доход признан участниками Консорциума, налоговые обязательства определены участниками Консорциума за налоговый период 2006 года, согласно нормам примененного налогового законодательства корректировка дохода должна быть признана в том налоговом периоде, в котором возникло событие, повлекшее необходимость такой корректировки. Поэтому Компании в связи с неверными расчетами по качеству нефти 2006 года, на основании решения UNCITRAL и Соглашения об урегулировании необходимо было осуществить корректировку налогового обязательства 2006 года путем подачи дополнительных деклараций за указанный налоговый период, а не корректировать в 2010, 2014 годы доход (объект налогообложения) 2006 года.

3) Неправомерно уменьшена налогооблагаемая база по КПН на расходы, которые не могут быть идентифицированы как связанные с нефтегазовыми операциями; понесены в рамках документа, оформленного с нарушениями процедур, предусмотренных ОСРП, без соответствующих подтверждающих документов.

В соответствии с пунктом 2.9 статьи 2 ОСРП «Порядок бухгалтерского учета» расходами на нефтегазовые операции признаются только те юридические расходы, которые связаны с судебными разбирательствами, арбитражем или экспертизой в связи с нефтегазовыми операциями и необходимы для защиты общих интересов Республики и подрядчика, кроме как в соответствии со статьей XXX ОСРП, включая оплату услуг и расходов стороннего юрисконсульта, а также фактические расходы подрядчика, понесенные в связи с этим.

Исходя из предмета ОСРП, основным видом деятельности Компании является проведение работ по освоению и добыче Карачаганакского месторождения (нефтегазовые операции) в соответствии с условиями данного Соглашения.

Согласно представленным в ходе налоговой проверки оплаченным инвойсам юридические услуги оказывались компанией FSU более 9 месяцев и общая сумма выплат составила 500 000 долларов США.

Из актов выполненных работ и счетов к оплате (инвойсы) не вытекает прямая причинно-следственная связь между понесенными компанией FSU расходами и деятельностью подрядных компаний по осуществлению нефтегазовых операций в рамках ОСРП.

Кроме того, в силу положений ОСРП, договор с компанией FSU об оказании юридических услуг, подпадающий под определение «Крупный контракт», в случае если он связан с выполнением обязательств по ОСРП, должен был заключаться в соответствии с тендерными процедурами, принятыми Совместным комитетом по управлению (далее – СКУ), и выбор поставщика таких услуг утверждался бы решением СКУ.

Таким образом, ОСРП прямо предусматривает, что для целей налогообложения подрядных компаний в рамках Карачаганакского проекта расходами на нефтегазовые операции будут признаваться только те юридические услуги консультанта, которые были оказаны в связи с защитой общих интересов сторон ОСРП.

Между тем Компанией не представлено каких-либо доказательств связанности оказанных юридических услуг с доходом, полученным от нефтегазовых операций.

4) В обоснование произведенных вычетов по амортизационным отчислениям по фиксированным активам за 2014 год необоснованно указано, что для признания фиксированного актива (включения основного средства в стоимостной баланс группы по цене приобретения) достаточно стоимости активов, указанных в договоре, а не на основании первичных документов, подтверждающих факт совершения операции или события (факт приобретения актива), как устанавливает законодательство о бухгалтерском учете.

В ходе проверки бухгалтерского учета установлено отсутствие первичных документов (счетов-фактур) за проверяемый период по данным объектам на сумму 595 095 долларов США и 200 540 долларов США. В связи с чем вычеты Компании по амортизационным отчислениям по фиксированным активам уменьшены в 2014 году на сумму 14 758 долларов США.

Между тем расхождение по стоимости объектов без подтверждающих первичных документов привело к завышению вычетов по амортизационным отчислениям.

5) При отражении 100% доходов и вычетов по ОСРП (к доходам, реализационным расходам и производственным расходам) допущены нарушения, что привело к искажению налогооблагаемого дохода по КПП в результате отнесения на вычеты документально неподтвержденных расходов и расходов прошлых периодов.

В соответствии с подпунктом 12) статьи 5 Закона о налогах, метод начислений – метод налогового учета, согласно которому доходы и вычеты

учитываются с момента выполнения работ, предоставления услуг, отгрузки с целью реализации и оприходования имущества независимо от времени оплаты.

Исходя из вышеприведенной нормы, расходы в налоговых целях признаются в том отчетном периоде, в котором они фактически имели место, независимо от фактического поступления и выбытия денежных средств.

Следовательно, при отражении 100% доходов и вычетов по ОСРП (к доходам, реализационным и производственным расходам) доля процента участия периода должна применяться к расходам, относящимся к этому отчетному периоду.

Согласно представленным в ходе проверки документам установлено, что Компания отнесла на вычеты по КПН за 2010 год сумму реализационных расходов - 120 704 298 долларов США, которая содержит в себе сумму сторнирования условных начислений со знаком минус (-) 9 102 550 долларов США. Поскольку указанная сумма учтена в общей сумме расходов со знаком минус, то она уменьшает фактические вычеты налогоплательщика. Для исключения влияния отрицательного эффекта Компания через строку налоговой корректировки «сторнирование начислений» отразила сумму в размере 9 547 413 долларов США со знаком «плюс».

Таким образом, Компанией неправомерно увеличен вычет на сумму 444 862 долларов США в связи с применением к строке налоговой корректировки «сторнирование начислений» удельного веса прошлого 2009 года. Аналогичные нарушения допущены и по другим периодам.

В этой связи суд пришел к выводу, что если итоговая сумма производственных расходов по КПО и реализационных расходов по КМС, в которых учтены суммы «сторнирования условных начислений», отнесены на вычеты по КПН по удельному весу текущего периода, то соответственно к суммам корректировки «условных начислений» и корректировки «сторнирования условных начислений» также должен быть применен удельный вес текущего периода.

б) В обоснование отнесения на вычеты в декларации по КПН за 2010 год сумм годовых административных накладных расходов (далее – ГАНР) за 2003, 2007 годы указано на подпункт 17) статьи 47 Главы 19 Инструкции о налоговом режиме, полагая, что подтверждающим документом для отнесения на вычеты является счет подрядной компании, выставленный оператору.

В соответствии с подпунктом 17) пункта 47 Инструкции о налоговом режиме на вычеты относятся административные накладные расходы в размере 2.14% от совокупных возмещаемых затрат, начисляемые в каждом подрядном году согласно статье 2.10 Приложения VI ОСРП.

Согласно статье 2.10 Приложения VI ОСРП административные накладные расходы за каждый подрядный год начисляются в размере

2.14% от совокупных возмещаемых затрат за рассматриваемый подрядный год.

Подрядный год, согласно разделу 1.1. ОСРП, означает, в том числе, каждый период длительностью 12 календарных месяцев, заканчивающийся в последний день декабря.

Принимая во внимание, что сумма ГАНР в размере 1 851 476 долларов США является суммой недопроведенных ГАНР за 2003 и 2007 годы, и при его расчете базой являлась сумма совокупных возмещаемых затрат за 2003 и 2007 годы, с учетом вышеприведенных положений Инструкции о налоговом режиме, согласно которому за каждый подрядный год на вычеты относится ГАНР от возмещаемых затрат за рассматриваемый подрядный год, суд пришел к выводу, что данные суммы ГАНР должны относиться на вычеты в 2003 и 2007 годах, но не в 2010 году.

7) В нарушение подпункта 26) статьи 5, пункта 1 статьи 14 Закона о налогах, пункта 48 главы 19 Инструкции о налоговом режиме при формировании совокупного годового дохода за 2010 год отнесены на вычеты определенные расходы по счетам САН: 601011 (Maintenance Services), 610406 (Software Use & Maintenance), 610400 (IT Software & S'ware Maint), 610014 (Maintenance Support), тогда как часть расходов приходилась на другой отчетный налоговый период.

В актах приема-сдачи указанных услуг за 2010 и 2011 годы указан период оказания услуг, начинающийся с определенной даты в 2009 году и заканчивающийся определенной датой 2010 или 2011 года.

Налоговой проверкой с учетом характера предоставленных услуг, а именно - оказание услуг непрерывно и систематично в течение всего периода, пропорциональным методом определена стоимость услуг, оказанных в 2009 году, и соответственно, подлежащих исключению из вычетов 2010 года.

Общая сумма расходов по данному акту выполненных работ от 18 октября 2010 года за период с ноября 2009 года по июль 2010 года составила 41 150 долларов США.

Представленными первичными документами подтверждаются периоды предоставления услуг (2009, 2010 годы). Компания ошибочно связывает отнесение расходов на вычеты лишь фактом поступления актов выполненных работ, а не периодом оказания этой услуги.

8) В нарушение пункта 2 статьи 15 Закона о налогах в 2010 году отнесена на вычеты отрицательная курсовая разница.

В ходе сверки данных налогового регистра по КПН за 2010 год с данными бухгалтерского учета за 2010 год выявлены расхождения по строке корректировки - курсовая разница (FOREX). По данным бухгалтерского учета она составила 6 216 604 долларов США, по данным налогового учета (СИТР) - 4 135 440 долларов США (разница 2 081 164 долларов США).

Согласно пункту 2 статьи 15 Закона о налогах, вычеты не производятся по отрицательной курсовой разнице.

Между тем операционной компанией неправомерно отнесена на вычеты отрицательная курсовая разница в сумме 2 081 164 долларов США, в том числе по Компании в сумме 676 378 долларов США.

На основании отчетов Billing Statement по типам журналов Accruals (начисление) и Reversal of accruals (сторнирование начислений) по производственным расходам КПО в разрезе GL Code за 2009 и 2010 годы, неправомерно отнесенная на вычеты по КПН сумма в размере 2 081 164 долларов США сложилась в результате сторнирования расходов по условным начислениям за декабрь 2009 года (Reversal of accruals) на 2 288 579,43 долларов США.

Учитывая, что налоговая корректировка по сторнированию расходов по условным начислениям увеличивает вычеты, соответственно, вычеты по курсовой разнице увеличены на 2 288 579,49 долларов США; начисления расходов по условным начислениям за декабрь 2010 года (Accruals) на 207 415,46 долларов США.

Поскольку налоговая корректировка по начислению расходов по условным начислениям уменьшает вычеты, то вычеты по курсовой разнице уменьшены на 207 415,46 долларов США.

Следовательно, сумма 2 081 164 долларов США является суммой отрицательной курсовой разницы, которая не подлежит вычету.

Постановлением специализированной судебной коллегии Верховного Суда РК от 8 февраля 2018 года решение суда по данному делу оставлено без изменения.

Аналогичные требования к налоговым органам были предъявлены компаниями «С», В, L, ТОО «К».

Решениями суда города Астана от 11 апреля 2017 года, 14 ноября 2017 года и 25 октября 2017 года заявления указанных Компаний оставлены без удовлетворения.

Постановлениями специализированной судебной коллегии Верховного Суда РК от 8 февраля 2018 года, 11 января 2018 года решения суда города Астана по заявлениям В, L и ТОО «К» оставлены без изменения.

Постановлением специализированной судебной коллегии Верховного Суда РК от 26 июня 2017 года решение суда города Астана от 11 апреля 2017 года отменено и вынесено новое решение об удовлетворении заявления «С» (пример приведен выше).

Пунктом 3 статьи 307 Налогового кодекса 2008 года установлен перечень специальных платежей и налогов недропользователей. Они включают: 1) специальные платежи: а) подписной бонус; б) бонус коммерческого обнаружения; в) платеж по возмещению исторических затрат; 2) налог на добычу полезных ископаемых; 3) налог на сверхприбыль.

Бонус коммерческого обнаружения отменяется с 1 января 2019 года. Как указано ранее, до этого он будет исчисляться и уплачиваться в порядке, установленном Налоговым кодексом 2008 года, с учетом протоколов Государственной комиссии по запасам полезных ископаемых Республики Казахстан по 31 декабря 2018 года.

1. В соответствии со статьей 317 Налогового кодекса бонус коммерческого обнаружения уплачивается недропользователем в рамках контракта на добычу полезных ископаемых или на совмещенную разведку и добычу за каждое коммерческое обнаружение полезных ископаемых на контрактной территории.

Согласно статье 318 Налогового кодекса плательщиками бонуса коммерческого обнаружения являются недропользователи, объявившие о коммерческом обнаружении полезных ископаемых на контрактной территории.

Объектом обложения бонусом, как указано в статье 319 Налогового кодекса, является физический объем запасов полезных ископаемых, который утвержден уполномоченным органом для этих целей на данной контрактной территории.

Признавая обоснованными доводы ТОО «С» и незаконным начисление бонуса коммерческого обнаружения по четырем месторождениям: «Кызылжар 1 Восточный», «Сагиз Западный», «Байчунас Западный», «Уйтас» на общую сумму 190 586 843 тенге и соответствующей суммы пени, суд города Астана исходил из того, что протоколами ГКЗ от 29 сентября 2012 года № 1202-12-П, от 27 ноября 2012 года № 1237-12-П, от 27 ноября 2012 года № 1238-12-П и от 27 мая 2014 года № 1418-14-П запасы полезных ископаемых приняты на государственный баланс без их утверждения. Налоговым органом не представлены доказательства объявления о коммерческом обнаружении по указанным выше месторождениям в соответствии с требованиями статей 317-318 Налогового кодекса.

Указанные выводы суда первой инстанции специализированная судебная коллегия посчитала ошибочными, противоречащими нормам материального права и фактическим обстоятельствам дела.

В соответствии с подпунктом 54) статьи 1, статьи 121 Закона «О недрах и недропользовании» коммерческое обнаружение - это обнаружение месторождений, представляющих коммерческий интерес, подтвержденное государственной экспертизой недр, которая осуществляется Государственной комиссией по запасам полезных ископаемых Республики Казахстан.

В свою очередь, ГКЗ в рамках проводимой экспертизы выдает заключение о рентабельности разведанных запасов полезных ископаемых, которое является основанием для постановки их на государственный баланс и подтверждает факт коммерческого обнаружения в результате разведки на контрактной территории.

Результаты экспертизы по правилам пунктов 6 и 17 Положения о Государственной комиссии по запасам полезных ископаемых Республики Казахстан и межрегиональных комиссиях по запасам полезных ископаемых, утвержденного постановлением Правительства Республики Казахстан от 8 февраля 2011 года № 87 (далее – Положение о ГКЗ), оформляются протоколом, в котором должны отражаться данные об утверждении запасов, распределении их по категориям, объемах и сроках опытно-промышленной добычи, а также рекомендации и решения по иным вопросам, входящим в компетенцию ГКЗ.

Таким образом, документом для постановки запасов на Государственный баланс запасов полезных ископаемых Республики Казахстан и их объявлений как коммерческого обнаружения является протокол ГКЗ, в котором указаны рентабельные разведанные запасы полезных ископаемых.

Физические объемы извлекаемых полезных ископаемых категории А, В, С, С1, С2, указанные в протоколе ГКЗ, являются объектом обложения бонусом коммерческого обнаружения независимо от категории (К, А, П, У и т.д.).

Товарищество представило в ГКЗ отчеты с подсчетами запасов нефти и газа по месторождениям «КВ», «СЗ», «БЗ», «У».

Согласно протоколам ГКЗ от 29 сентября 2012 года № 1202-12-П, от 27 ноября 2012 года № 1237-12-П, от 27 ноября 2012 года № 1238-12-П, от 27 мая 2014 года № 1418-14-П подсчитаны извлекаемые запасы категории С1 и С2 на указанных месторождениях с указанием КИН и приняты на Государственный баланс.

Данные Протоколы являются положительным заключением государственной экспертизы.

Таким образом, коллегия считает, что указанные доказательства свидетельствуют о наличии на месторождении полезных ископаемых коммерческого объема, пригодного для добычи.

Коллегия считает неправомерными выводы суда первой инстанции об отсутствии объявления товариществом коммерческого обнаружения, поскольку факт коммерческого обнаружения подтвержден положительным заключением ГКЗ.

Поэтому товарищество в силу пункта 1 статьи 317 Налогового кодекса обязано уплатить бонус, исходя из указанного в нем объема нефти и газа.

При таких обстоятельствах уведомление в оспариваемой части является обоснованным, доводы апелляционной жалобы Департамента и апелляционного протеста прокурора нашли свое подтверждение.

2. Пункт 1 статьи 317 Налогового кодекса предусматривал, что бонус коммерческого обнаружения уплачивается также за обнаружение полезных ископаемых в ходе проведения дополнительной разведки месторождений и (или) пересчета запасов полезных ископаемых.

По результатам проверок некоторых недропользователей налоговыми органами по выявленным фактам прироста нефти и газа в результате пересчета их первоначальных запасов, утвержденных по состоянию на определенную дату, сделан вывод о возникновении у них обязательств по бонусу коммерческого обнаружения.

В качестве примера можно привести дело по заявлению АО «С» об оспаривании уведомления Налогового департамента по Актюбинской области от 31 марта 2014 года № 139 о начислении бонуса от организаций нефтяного сектора в сумме 1 630 468 516 тенге и пени в сумме 821 878 976 тенге.

Данное дело дважды рассматривалось Верховным Судом. Первый раз дело направлено на новое судебное рассмотрение, второй раз – вынесено новое решение.

Постановлением суда кассационной инстанции Верховного Суда от 7 сентября 2017 года решение суда апелляционной инстанции Актюбинского областного суда от 7 декабря 2015 года в части удовлетворения заявления Общества и признания незаконным и отмены указанного уведомления отменено, вынесено новое решение об отказе в удовлетворении заявления.

Апелляционная коллегия, удовлетворяя частично заявление АО «С», пришла к выводу о несостоятельности доводов налогового органа о том, что проведение геофизических исследований эксплуатационных скважин и сейсморазведка по уточнению блочного строения месторождения являются дополнительной разведкой.

Апелляционная коллегия посчитала, что у заявителя не возник объект налогообложения для уплаты бонуса коммерческого обнаружения, поскольку на месторождении Жанажол новых продуктивных горизонтов не выявлено, площади продуктивности и запасы нефти остались на прежнем уровне по отношению к подсчетам запасов, определенных Протоколом ГКЗ от 21 марта 2003 года № 208-03-У. Компания о коммерческом обнаружении новых залежей полезных ископаемых не объявляла, в силу статьи 318 Налогового кодекса не может являться плательщиком бонуса коммерческого обнаружения.

Отменяя решение апелляционной инстанции, судебная коллегия по гражданским делам Верховного Суда посчитала, что налоговым органом правомерно произведено доначисление бонуса коммерческого обнаружения, за обнаружение в ходе проведения дополнительной разведки месторождения, приводящее к увеличению первоначально установленных уполномоченным для этих целей государственным органом Республики Казахстан извлекаемых запасов полезных ископаемых. Коллегия при этом исходила из требований статей 317 и 319 Налогового кодекса.

Согласно материалам дела, месторождение Жанажол было открыто в 1978 году. Все геологоразведочные работы, связанные с поисково-разведочным бурением, проводились с 1978 по 1985 годы, на основании

которых и подсчитаны запасы УВС, приуроченные к региональным продуктивным толщам КТ-1 и КТ-2.

В 1982 году на государственный баланс СССР были поставлены запасы УВС по толще КТ-1 и в 1985 году – по толще КТ-2. Основанием явились соответственно Протоколы заседания Государственной комиссии по запасам полезных ископаемых при Совете Министров СССР (далее – ГКЗ СССР) от 23 июня 1982 года № 9015 и от 25 декабря 1985 года № 9895.

Из письма Комитета геологии от 21 декабря 2015 года № 27-6/6688-КГН, имеющегося в материалах дела, следует, что Протоколом ГКЗ от 23 июня 1982 года № 9016 утверждены первоначально установленные начальные извлекаемые запасы углеводородов карбонатной толщи КТ-I месторождения Жанажол.

Протоколом от 25 декабря 1985 года № 9895 утверждены первоначально установленные начальные извлекаемые запасы углеводородов карбонатной толщи КТ-II.

Протоколом ГКЗ от 21 марта 2003 года № 208-03-У переведены запасы категории С1 в категорию В по карбонатным толщам КТ-I и КТ-II и рекомендовано выполнить пересчет запасов в целом по месторождению.

Протоколом ГКЗ РК от 18 октября 2010 года № 978-10-У утверждены пересчитанные в результате дополнительных работ на месторождении начальные извлекаемые запасы углеводородов по состоянию на 2 января 2010 года.

Таким образом, протоколами ГКЗ от 23 июня 1982 года № 9016, от 25 декабря 1985 года № 9895 утверждены первоначальные запасы по месторождению Жанажол. Данные протоколы признаны законными уполномоченным органом Республики Казахстан.

Протоколом ГКЗ Республики Казахстан от 21 марта 2003 года № 208-03-У в постановляющей части подпункта 3.3, Протоколы ГКЗ от 1982 года № 9016 и от 25 декабря 1985 года № 9895 признаны утратившими силу в части категоричности.

Следовательно, категоричность запасов не влияет на объект налогообложения, поскольку налогом облагаются все извлекаемые запасы месторождения.

Местные суды, ученые, специалисты в нефтегазовой отрасли утверждали, что геофизические исследования месторождения не являются дополнительной разведкой.

Судебной коллегией по гражданским делам выводы суда апелляционной инстанции о том, что Обществом не проводились разведка или какие-либо оценочные работы на месторождении Жанажол признаны необоснованными.

Согласно пункту 2.1. Протокола ГКЗ от 18 октября 2010 года основанием для подготовки отчета явились рекомендации Протокола ГКЗ от 21 февраля 2003 года № 208-03-У: уточнить блочное строение месторождения, используя

сейсмические материалы, данные гидродинамических исследований; провести работы по более надежному обоснованию водонефтяного контракта; провести пересчет запасов.

Таким образом, необходимость проведения данных работ подтверждает, что месторождение недостаточно изучено и часть разведочных работ не была завершена. Согласно пунктам 1.2.5 Единых Правил разработки нефтяных и газовых месторождений РК разведка включает полевые геолого-геофизические исследования, структурное бурение, бурение, опробование и испытание поисковых и разведочных скважин.

Проведение геофизических исследований Обществом подтверждается письмом Комитета геологии и недропользования от 26 февраля 2014 года № 17-05/335, декларациями по корпоративному подоходному налогу Общества за 2004, 2006 годы, подтверждающими расходы на разведочно-исследовательские работы на сумму 1 955,4 миллион тенге и 1 433,5 миллион тенге соответственно.

3. Определенный интерес представляет дело по заявлению ТОО «Т», рассмотренное судами Костанайской области.

По результатам проверки налоговым органом вынесено уведомление о начислении Товариществу бонуса, за исключением поступлений от организаций нефтяного сектора, в сумме 964 652 888 тенге и пени в сумме 241 295 366 тенге.

Оспаривая выводы налогового органа, заявитель указал, что утверждение запасов благородных металлов по категории С2 не является основанием для начисления бонуса коммерческого обнаружения. Поскольку это означает их предварительную оценку, а не подтверждение.

Суды Костанайской области признали обоснованными доводы заявителя и удовлетворили его заявление в части оспаривания уведомления. Они пришли к выводу об отсутствии бонуса коммерческого обнаружения, так как предварительно оцененные запасы ТОО «Т» приняты уполномоченным органом к сведению и на государственный баланс не поставлены.

Однако постановлением судебной коллегии по гражданским делам Верховного Суда Республики Казахстан от 13 декабря 2017 года судебные акты в этой части отменены, вынесено новое решение об отказе в удовлетворении заявления.

По делу установлено, что заявитель – ТОО «Т» владеет правом на проведение разведки и добычи медно-золотых руд Восточно-Тарутинского месторождения в Костанайской области на основании контракта, заключенного с Министерством индустрии и новых технологий Республики Казахстан от 21 мая 2010 года, и дополнения к нему от 7 февраля 2011 года № 1.

ГКЗ в рамках проводимой экспертизы выдает заключение о рентабельности разведанных запасов полезных ископаемых, которое

является основанием для постановки их на государственный баланс и подтверждает факт коммерческого обнаружения в результате разведки на контрактной территории.

Результаты экспертизы по правилам пунктов 6 и 17 Положения о Государственной комиссии по запасам полезных ископаемых Республики Казахстан и межрегиональных комиссиях по запасам полезных ископаемых, утвержденного постановлением Правительства Республики Казахстан от 8 февраля 2011 года № 87 (далее – Положение о ГКЗ), оформляются протоколом, в котором должны отражаться данные об утверждении запасов, распределении их по категориям, объемах и сроках опытно-промышленной добычи, а также рекомендации и решения по иным вопросам, входящим в компетенцию ГКЗ.

ТОО «Т» представлен на государственную экспертизу отчет с подсчетом запасов золота по Восточно-Тарутинскому месторождению, данное обстоятельство сторонами по делу не оспаривалось.

По результатам рассмотрения отчета ТОО «Т» пунктами 2.8, 2.9 и 3.1 протокола ГКЗ от 26 апреля 2014 года (далее – Протокол) принято решение о целесообразности строительства горно-обогачительного предприятия при годовой добыче руды не менее 6,3 миллиона тонн с производительностью более 80.000 тонн медного концентрата, содержащего золото, серебро и другие попутные компоненты, и с учетом комплексного характера медных руд и положительных экономических показателей утверждены подсчитанные общие запасы медно-золотых руд и полезных компонентов, рекомендуемых к апробации, в объеме 138,5 миллиона тонн, меди - 657,4 тысячи тонн, золота 7.980 килограмм и серебра 334 тонн. Указанные выводы ГКЗ свидетельствуют о рентабельности запасов, в связи с чем месторождение представляет коммерческий интерес для заявителя. Следовательно, данный Протокол является положительным заключением государственной экспертизы, что в соответствии с требованиями пункта 1 статьи 319 Налогового кодекса влечет возникновение у недропользователя обязательства по уплате бонуса.

Доводы заявителя о том, что у него отсутствуют основания для оплаты бонуса, так как дополнением № 1 к Протоколу от 11 октября 2016 года предварительно оцененные запасы Восточно-Тарутинского месторождения приняты к сведению, а коммерческое обнаружение считается подтвержденным, если запасы утверждены, поставлены на государственный баланс и им присвоен индекс «У» в силу внесенных изменений в Положение о ГКЗ, утвержденных приказом Министра по инвестициям и развитию от 21 апреля 2015 года № 472, судебная коллегия посчитала несостоятельными.

Так, согласно пункту 2 Положения о ГКЗ объектом правового регулирования вышеназванного положения является организация деятельности ГКЗ, регламент его работы и ведение делопроизводства.

В соответствии с пунктами 1 и 2 статьи 122 Закона государственный баланс запасов полезных ископаемых ведется в целях учета и состояния минерально-сырьевой базы Республики Казахстан и должен содержать сведения о количестве, качестве и степени изученности запасов каждого вида полезных ископаемых по коммерческим обнаружениям, об их размещении, о степени промышленного освоения, добыче, потерях и об обеспеченности промышленности разведанными запасами полезных ископаемых.

Из смысла указанных норм закона следует, что учету подлежат все запасы, независимо от степени их изученности и категорий. Эти требования закона также согласуются с положениями Инструкции по применению классификации запасов к месторождениям благородных металлов, утвержденной приказом и.о. Министра энергетики и минеральных ресурсов Республики Казахстан от 5 декабря 2006 года № 321 (далее - Инструкция), регламентирующей порядок классификации и подсчета запасов месторождений благородных металлов.

В частности, пунктом 41 Инструкции предусмотрено, что на государственный баланс ставятся прошедшие государственную экспертизу и положительно оцененные запасы, в том числе и запасы категории С2, то есть предварительно оцененные запасы.

4. Утверждение ГКЗ увеличения первоначально установленных извлекаемых запасов газа в совокупности со сведениями о геофизических исследованиях, соответствующих понятию дополнительной разведки, являются основанием для доначисления бонуса коммерческого обнаружения на физический объем увеличения запасов.

АО «С» обратилось с заявлением к Департаменту государственных доходов по Актюбинской области о признании незаконным и отмене уведомления от 28 января 2016 года № 94/1 о результатах проверки.

Решением суда города Астана от 1 августа 2016 года заявление удовлетворено частично. Признано незаконным уведомление в части начисления бонуса от организаций нефтяного сектора (далее – БКО) в сумме 1 657 775 тенге и пени в сумме 378 450 тенге.

Постановлением специализированной судебной коллегии от 2 ноября 2016 года решение изменено. В удовлетворенной части отменено с вынесением нового решения об отказе в удовлетворении заявления.

Отменяя уведомление, суд первой инстанции взял за основу пояснения специалиста - независимого эксперта ГКЗ о неправомерности начисления бонуса коммерческого обнаружения, так как стандартные работы по геофизическому исследованию, лабораторные испытания проб нефти и газа по уже обнаруженному месторождению не относятся к разведочным работам. Суд в решении также указал о недоказанности налоговым органом увеличения запасов месторождения в результате проведения дополнительной разведки.

Коллегия посчитала выводы суда первой инстанции ошибочными, противоречащими фактическим обстоятельствам дела.

Протоколом заседания ГКЗ от 25 сентября 2012 года дополнительно утверждён прирост растворённого газа в объёме 30 млн. куб. м.

Коллегия, руководствуясь подпунктом 1) пункта 1 статьи 317, статей 318 и 319 Налогового кодекса, подпунктом 54) статьи 1, пунктом 1 статьи 83, статьёй 121 Закона «О недрах и недропользовании», пришла к выводу о том, что утверждение ГКЗ увеличения первоначально установленных извлекаемых запасов газа на 30 млн. куб.м. в совокупности со сведениями о геофизических исследованиях Компании, соответствующих понятию дополнительной разведки, являются основанием для доначисления БКО на физический объём увеличения запасов.

Установленное п.2.11 протокола ГКЗ 2012 года уменьшение запасов другого вида полезных ископаемых – извлекаемой нефти – не отменяет факта увеличения запасов газа по сравнению с утверждённым протоколом ГКЗ от 20 февраля 2003 года. Следовательно, начисление налоговым органом БКО является правомерным.

Платеж по возмещению исторических затрат

1. Лицо, заключившее в установленном законом порядке контракт на недропользование и осуществляющее по нему деятельность, заключившее также соглашение о приобретении информации, не вправе отказаться от исполнения обязательства по возмещению исторических затрат на основе заявления об одностороннем расторжении указанного соглашения.

Судом установлено, что ТОО «Т» на основании контракта от 14 января 1997 года на проведение операций по недропользованию осуществляет деятельность по проведению добычи золота на Таскоринском месторождении, расположенном в Шубартауском районе Восточно-Казахстанской области.

В рамках указанного Контракта 12 мая 2008 года между ТОО «Т» и Комитетом геологии и недропользования Министерства энергетики и минеральных ресурсов Республики Казахстан подписано Соглашение о приобретении информации.

Пунктом 1.1 Соглашения от 12 мая 2008 года предусмотрена стоимость исторических затрат на геологоразведочные работы по объекту, понесённых за счёт средств госбюджета Республики, в размере 977 500 долларов США. Покупатель в лице Товарищества обязался оплатить за информацию 2,5% от суммы исторических затрат, что составляет 24 438 долларов США в течение 30 дней после подписания Соглашения. Данное обязательство заявителем было выполнено и оплата за информацию в размере 2,5% была им произведена. Порядок возмещения исторических затрат после оплаты вышеуказанной суммы определялся условиями недропользования.

ТОО «Т» 16 июля 2010 года, руководствуясь статьей 7 Соглашения, направило в адрес Комитета геологии и недропользования обращение о расторжении соглашения № 01-364-10, указав, что просит считать с 22 июля 2010 года расторгнутым соглашение о приобретении информации от 12 мая 2008 года № 1807 с целью заключения нового соглашения о приобретении информации и возмещении исторических затрат на иных условиях.

На данное обращение Комитет геологии и недропользования 9 августа 2010 года направил ответ, в котором указал, что порядок и условия погашения исторических затрат в компетенцию Комитета не входит и не усматривает правовых нарушений в расчетах исторических затрат и в содержании действующего соглашения, а также не видит причин для его расторжения.

8 сентября 2010 года ТОО «Т» направило обращение за № 01-484-10 в адрес Министерства индустрии и новых технологий о необходимости определить в Контракте порядок оплаты исторических затрат и порядок их выплаты путем подписания дополнения к Контракту.

Судами установлено, что контракт от 14 января 1997 года № 88, который действовал на период 1 квартала 2015 года, содержал общие условия налоговой ответственности, которые отсылают к правилам налогового законодательства. В соответствии со статьей 326 Налогового кодекса плательщиками платежа по возмещению исторических затрат являются недропользователи, заключившие контракты на недропользование в порядке, установленном законодательством Республики Казахстан, по месторождениям полезных ископаемых, по которым государство понесло затраты на геологическое изучение контрактной территории и разведку месторождений до заключения контрактов.

Согласно пункту 2 статьи 327 Налогового кодекса, изложенного в редакции согласно Закону «О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты Республики Казахстан по вопросам обязательного и взаимного страхования, налогообложения» от 30 декабря 2009 года № 234-IV и действующего с 1 января 2009 года по 31 декабря 2009 года, обязательство по уплате в бюджет платежа по возмещению исторических затрат возникает с даты заключения соглашения о конфиденциальности между недропользователем и уполномоченным государственным органом по изучению и использованию недр, а по контрактам на недропользование, включая соглашение о разделе продукции, заключенным до 1 января 2009 года, по которым по состоянию на 1 января 2009 года не заключены соответствующие соглашения о конфиденциальности, - с даты заключения соглашения о конфиденциальности с уполномоченным государственным органом, определяющим размер исторических затрат.

Законность Соглашения от 12 мая 2008 года была подтверждена вступившим в законную силу постановлением кассационной судебной