

4. E/CN.15/1999/10.
5. E/1996/99.
6. Резолюция 1997/22 Экономического и Социального Совета, приложение I.
7. Всеобщие стандарты борьбы с коррупцией в полицейских ведомствах и органах (приняты на 71 Генеральной ассамблее Интерпола 21-24 октября 2002 в Камеруне).
8. Council of Europe, Texts adopted by the Committee of Ministers of Council of Europe, 1997, Strasbourg, France, 1998, resolution (97) 24.
9. Official Gazette of the Council of Europe: Committee of Ministers part-volume, No. V-May 1999, resolution (99) 5.
10. Council of Europe, European Treaty Series, No. 173.
11. [www.gca-cma.org/ecorrupt.htm#prin](http://www.gca-cma.org/ecorrupt.htm#prin).
12. Резолюция Генеральной Ассамблеи ООН 55/61 от 4 декабря 2001 г. «Эффективный международно-правовой документ против коррупции» (по докладу Третьего комитета (A/55/593).
13. Отдел по вопросам экономической безопасности Совета безопасности Республики Казахстан // E-mail: gmataev@global.kz.
14. *Темербеков А.А.* Теоретические проблемы борьбы с преступностью в Республике Казахстан в условиях глобализации: Автореф. дис. ... докт. юр. н. Алматы, 2005.

КазГЮУ, г. Алматы

Поступила 3.09.06г.

А. М. АБСАМЕТОВА

## НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ В КОНТРАКТАХ НА НЕДРОПОЛЬЗОВАНИЕ

История казахстанской нефтедобычи начинается с 1899 г., когда на первом в Казахстане месторождении Карагунгул был получен нефтяной фонтан. Спустя 100 лет Президент Республики Казахстан Н.А.Назарбаев констатировал: «Нефть стала не просто важной отраслью отечественной промышленности, но и символом независимого статуса государства, надеждой на лучшее будущее. Теперь нефть Казахстана работает на народ Казахстана!» [8]. Республика располагает значительными ресурсами углеводородного сырья, разведано свыше 200 месторождений, с подтвержденными запасами нефти от 1,2 до 2,4 млрд т, а природного газа от 1,84 до 1,98 трлн кубометров. При этом прогнозируемые запасы оцениваются: нефти – 12,6 млрд т и газа – 2,5 млрд кубометров [11].

В целом инвестиции в нефтегазовый сектор составляют примерно 74,5% от суммарных инвестиций в минерально-сырьевую отрасль республики и 86% этих инвестиций представлены иностранными компаниями [5]. Эти достижения в минерально-сырьевом комплексе связаны с созданным благоприятным инвестиционным климатом, приведшими к росту экономики. Так, начиная с 2000 года, ежегодный прирост ВВП превышает 9%. В 2004 г. два международных рейтинговых агентства – Fitch Ratings Ltd, Moody's и Standard & Poor's – присвоили Казахстану инвестиционный рейтинг. В декабре 2005 года международное агентство Fitch Ratings повысило

инвестиционный суверенный рейтинг Казахстана до «ВВВ» стабильный, принимая во внимание стабильную макроэкономическую ситуацию и последовательность в структурных реформах [10].

Только за последнее десятилетие в казахстанскую экономику пришло более 20 млрд долларов прямых иностранных инвестиций и на ближайшие четверть века уже заключены контракты с иностранными инвесторами более чем на 100 млрд долларов. Для привлечения внутренних инвестиций в начале 2003 года принят Закон РК «Об инвестициях», который обеспечивает равные условия для иностранных и отечественных инвесторов и значительно упрощает процесс заключения контрактов.

В результате внесенных изменений в Налоговый кодекс РК в раздел «Налогообложение недропользователей» доля государственных чистых доходов выросла с 25% (самая низкая в мире) до 60% при среднемировых параметрах 60–85%. Подчеркнем, что в данном случае преобразования не свелись к механическому усилению налогового пресса. Новые условия налогообложения недропользования позволяют ввести гибкий и понятный механизм обложения налогами с достижением максимального баланса интересов сторон при сохранении экономической мотивации недропользователей [6].

В основном экономические условия, определяемые контрактами на недропользование, регулируются четырьмя законами: «О недрах и

недропользовании», «О нефти», «О соглашениях (контрактах) о разделе продукции при проведении нефтяных операций на море», Налоговым кодексом РК. Первые два закона устанавливают общие правила проведения операций по недропользованию, задачи и принципы законодательства, компетенцию исполнительных органов, порядок предоставления права недропользования и заключения контрактов, положения по охране недр и окружающей природной среды, условия безопасности населения и персонала, права и обязанности недропользователя. С целью усовершенствования методики налогообложения недропользователей в части реализации Соглашения о разделе продукции (далее СРП) 8 июля 2005 г. введен в действие Закон Республики Казахстан № 68-III «О соглашениях (контрактах) о разделе продукции при проведении нефтяных операций на море». Положения данного закона определяют правовые и экономические основы взаимодействия государства и подрядчиков на условиях СРП при проведении нефтяных операций на море и введены для достижения баланса интересов сторон и создания условий для согласованного развития всех отраслей экономики Республики Казахстан.

Законами «О нефти» и «О недрах и недропользовании» предусмотрены различные виды контрактов, среди которых наиболее распространенными являются: Концессия (*concessio*), Соглашение о разделе продукции – СРП (*Production sharing agreement PSA*), Сервисный контракт (*Service contract*), Соглашение о совместной деятельности (с образованием или без образования юридического лица) – *Joint operation agreement JOA* [1, 2].

В статье 283 Кодекса РК «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс) налогообложение недропользователей разделяется на две модели:

1) первая – предусматривает уплату недропользователем, за исключением доли Республики Казахстан по разделу продукции, налогов и других обязательных платежей, установленных Налоговым кодексом;

2) вторая – предусматривает уплату (передачу) недропользователем доли Республики Казахстан по разделу продукции, а также уплату всех видов налогов и других обязательных платежей в бюджет, установленных Налоговым кодексом, за исключением:

- рентного налога на экспортируемую сырую нефть;
- акциза на сырую нефть, включая газовый конденсат;
- налога на сверхприбыль;
- земельного налога;
- налога на имущество [3].

В соответствии с общей концепцией фискальной политики Республики Казахстан условия налогообложения, предусмотренные Соглашениями о разделе продукции, ориентированы и сохраняют свою инвестиционную привлекательность в основном для крупных месторождений. Для мелких и средних месторождений наиболее приемлемым является налоговый режим, предусмотренный первой моделью, которой не предусмотрены гарантии стабильности, что позволит Республике Казахстан гибко регулировать ставки налогов в зависимости от мировых цен на полезные ископаемые и в течение всего срока действия контракта сохранять баланс экономических интересов между Республикой Казахстан и недропользователями [12].

Установление налогового режима требует проведения налоговой экспертизы. Согласно статье 286 НК РК *налоговая экспертиза* – это обязательная экспертиза, включающая в себя анализ и оценку проекта контракта, заключаемого компетентным органом, дополнений и изменений к нему, проводимая с целью определения налогового режима, в том числе установления специальных платежей и налогов недропользователей в соответствии с законодательством РК [3]. После проведения налоговой экспертизы устанавливается вид соглашения между государством и нефтяной компанией.

Одним из старейших типов соглашений между государством и нефтяной компанией является **концессия**. Основа концессионного соглашения состоит в том, что государство передает нефтяной компании право на осуществление определенных видов деятельности. Государство может запрашивать ежегодную арендную плату в соответствии с размером территории, на которую предоставляется концессия, и устанавливать выплату роялти и специальный налоговый режим, связанный с деятельностью по добыче нефти.

В соглашении о концессии роялти изменяется от 10 до 30% (40%) в зависимости от состояния рынка. Налоги выплачиваются в соответствии с

доходом после удержания роялти и затрат. В случае предоставления концессии выплата роялти начинается с первого дня добычи. Роялти не зависит от уровня рентабельности компании. Роялти является процентным отчислением от дохода при продаже либо может взиматься натурой. Налоги выплачиваются на прибыль.

Вторым видом соглашений является **соглашение о разделе продукции**. СРП впервые получили распространение в начале 60-х годов в Индонезии. В случае заключения СРП нефтяная компания является подрядчиком по отношению к государству, на территории которого расположено месторождение. В соответствии с СРП государство может быть представлено национальной нефтяной компанией, играет более активную роль в разработке собственных природных ресурсов. В соответствии с СРП добытое углеводородное сырье делится между государством и иностранной нефтедобывающей компанией. После такого деления продукция иностранная нефтедобывающая компания как налогоплательщик выплачивает меньшую сумму налогов, чем она должна была бы выплатить по условиям концессии. Может быть установлен роялти. Контракт о разделе продукции в совокупности двух своих основных принципов, а именно разделения продукции и подоходного налога, обычно обладает большей гибкостью и характеризуется большим контролем над иностранной нефтяной компанией. С точки зрения прав собственности компания, работающая в рамках СРП, в конечном счете получает часть добытого сырья, а значит становится его владельцем. При концессионной системе компания является собственником сырой нефти на устье скважины, а при СРП – в пункте экспорта.

Контракт о разделе продукции должен содержать следующие условия:

- 1) общий объем продукции, подлежащей разделу;
- 2) определение доли РК и прибыльной продукции недропользователя;
- 3) форма раздела (натуральная, денежная) прибыльной продукции (продукции, подлежащей разделу после вычета компенсационной продукции);
- 4) определение части добытой продукции, которая передается в собственность недропользователю для возмещения затрат на выполнение работ по контракту (компенсационная продукция);

5) установление цены и определение стоимости продукции при получении доли продукции в денежном эквиваленте.

В случае работы на условиях контракта о разделе продукции недропользователю возмещаются за счет компенсационной продукции обоснованные затраты, фактически понесенные при выполнении программы работ. Предельная доля недропользователя, направляемая на погашение возмещаемых затрат, устанавливается индивидуально по каждому контракту с учетом экономической ценности разрабатываемого месторождения, но не должна превышать 80% от общего объема добытых полезных ископаемых недропользователем в отчетном налоговом периоде [7].

Третьим видом соглашений являются **рисковые сервисные контракты**. Рисковые сервисные контракты в какой-то степени похожи на СРП тем, что нефтяные компании несут все издержки по поисково-разведочным работам. Если месторождение не найдено, контракт расторгается, и компания прекращает геологоразведочные работы. В случае, если месторождение обнаружено, государство обладает правом полной собственности на открытые запасы и может заключить контракты на их разработку как с компанией, выполнявшей геологоразведочные работы, так и с другой компанией по собственному выбору.

В отличие от контракта на добычу компания, открывшая месторождение, получает государственную компенсацию за свою деятельность, и это может осуществляться либо сырой нефтью, либо в денежной форме. Привлекательность такого типа контрактов для нефтяных компаний заключается в том, что возможно получение некоторой доли продукции по договорным ценам. Такой тип контракта целесообразно использовать там, где имеется высокая вероятность обнаружения промышленных месторождений при небольших затратах. По условиям рискованных сервисных контрактов 100% добытой нефти принадлежит государству, на территории которого расположено месторождение.

Существует **безрисковый сервисный контракт**, принцип действия которого схож с рискованными сервисными контрактами. Разница состоит только в том, что нефтяная компания осуществляет добычу за счет государства. Возможные риски, определяемые политическим положением и

открытием месторождения, относятся на счет государства.

Также одним из распространенных видов соглашений являются **совместные предприятия (СП)**. Совместные предприятия имеют место там, где государство через свою национальную нефтяную компанию или какой-либо другой государственный орган становится партнером в разработке и эксплуатации месторождения. Совместное предприятие (или участие в капитале, как это называется, если одним из партнеров СП является государство) является партнерством. Партнеры в СП разделяют риски и доходы в соответствии с условиями нефтяного соглашения, однако часто в разной степени. Существует бесконечное множество вариантов таких соглашений. Контрактные соглашения делятся на сервисные контракты и на соглашения о разделе продукции. Различия между ними определяется способом оплаты услуг нефтяной компании: получает он возмещение деньгами или частью продукции.

При СП раздел продукции между сторонами может проводиться: с разделом добычи после вычета издержек подрядчика и с прямым разделом добычи без предварительного вычета издержек подрядчика. СП не представляют собой особую фискальную систему. Обычно участниками являются государственная нефтяная компания и международная нефтяная компания.

Нефтяные контракты по виду пользования, по праву проведения горных работ и пользованию недрами делятся на:

1) контракты на разведку – пользователь недр получает эксклюзивное право на поиск, разведку и разработку открытого месторождения, которые он осуществляет за счет собственных средств, на свой риск;

2) контракты на добычу – вся добытая продукция принадлежит пользователю недр, который имеет право распоряжаться ею самостоятельно;

3) контракты на разведку и добычу – пользователь недр уплачивает государству – собственнику недр платежи за право поиска, разведки и добычи продукции, который осуществляется по усмотрению государства в денежной или натуральной форме;

4) строительство и эксплуатация подземных сооружений, не связанных с добычей, – пользователь недр уплачивает налог на прибыль

и другие оговоренные соглашением или законом общие налоги.

В контрактной системе порядок обложения недропользователей налогами представлен в последовательности:

1) общие положения по налогообложению недропользователей;

2) порядок исчисления и уплаты специальных платежей и налогов по действующим контрактам на недропользование;

3) порядок исчисления и уплаты доли РК по разделу продукции, уплачиваемый в соответствии с условиями контрактов о разделе продукции;

4) порядок исчисления и уплаты суммы возмещения исторических затрат;

5) порядок исчисления и уплаты платежей, уплачиваемых недропользователем до момента заключения контракта на недропользование.

По данным Министерства энергетики и минеральных ресурсов как компетентного органа по заключению контрактов на недропользование в настоящее время в республике действует 571 контракт на недропользование, в 2004 году было заключено 17 контрактов на недропользование по углеводородному сырью. В 2005 г. Министерством энергетики и минеральных ресурсов было заключено 20 контрактов на проведение операций на разведку и (или) добычу углеводородного сырья. В соответствии с программой освоения казахстанского сектора Каспийского моря подписаны два соглашения о разделе продукции: с компанией «Оман Ойл Компани Лимитед» по месторождению Жемчужина и с ЗАО «НК «КазМунайГаз» и ОАО «НК «Роснефть»» по структуре Курмангазы. Подготовлен и утвержден перечень участков недр (блоков), подлежащих выставлению на конкурс на получение права недропользования в 2006 году, включающий 242 объекта. Для мониторинга исполнения контрактов на недропользование Министерством финансов внедряется единая информационно-коммуникационная система [12].

В настоящее время подписаны и вступили в силу около 13 СП, которые относятся к нефтегазодобыче, в том числе и по таким крупным нефтегазовым проектам, как Карачаганакский и Северо-Каспийский. Все эти СП подписаны до вступления в силу нового Налогового кодекса, когда ни в одном законодательном акте не были

расписаны основные условия реализации таких соглашений.

В то же время следует отметить, что ни в один контракт не были внесены изменения без согласия сторон. К ранее заключенным контрактам до окончания срока их действия будет применяться законодательство, действовавшее в момент заключения контракта. Изменения и дополнения законодательства, ухудшающие положение недропользователя, не применяются к контрактам, выданным и заключенным до принятия таких изменений и дополнений [4]. Казахстан является сторонником стабильных деловых взаимоотношений, базирующихся на балансе экономических интересов государства и инвестора, соблюдении конституционного принципа равенства всех перед законом, создании равных условий для всех налогоплательщиков.

Таким образом, можно отметить заметный прогресс в области налогообложения нефтегазового сектора. Введение ряда изменений и дополнений в Налоговый кодекс, а также принятие Закона «О СРП», на наш взгляд, положительно влияют на инвестиционный климат Казахстана. Также следует отметить, что по сравнению с налоговыми режимами по контрактам, заключенным в девяностых годах, действующее налоговое законодательство является более жестким. Однако те налоговые льготы и преференции, предоставленные иностранным компаниям в нефтегазовом секторе ранее, были оправданы в связи со становлением экономики республики на начальном этапе и необходимостью привлечения иностранных инвестиций. В условиях большого спроса на углеводородное сырье и роста цен на них возникает возможность соблюдения балан-

са между экономическими интересами государства и недропользователей.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Закон Республики Казахстан от 28 июня 1995 года № 2350 «О нефти» (с изменениями и дополнениями по состоянию на 14.10.2005 г.).
2. Закон Республики Казахстан от 27 января 1996 года № 2828 «О недрах и недропользовании» (с изменениями и дополнениями по состоянию на 14.10.2005 г.).
3. Кодекс Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет».
4. *Измухамбетов Б.С.* Развитие нефтегазовой отрасли Республики Казахстан // Нефть, газ, право Казахстана. 2006. №3.
5. *Ахметов Д.* Философия опережающих мер // Нефтегазовая вертикаль. 2004. №13.
6. *Байжанов У.* Налоговая система Республики Казахстан и инвестиционный климат // Нефтегазовая вертикаль. 2002. №15.
7. Нефтегазовая вертикаль. 2002. №15.
8. *Школьник В.* Развитие нефтегазовой промышленности РК // Нефтегазовая вертикаль. 2002.
9. Данные компании «Ernst and young» // Казахстан. Бизнес и инвестиции: общий обзор, февраль 2006 г.
10. Данные компании «Ernst and young» // Обзор налогового режима нефтегазовой отрасли Казахстана. 2005.
11. Данные Министерства энергетики и минеральных ресурсов.
12. *Кошкумбаева Ж.* Налогообложение недропользователей: современные тенденции // Вестник налоговой службы РК. 2005. №11.

#### Резюме

Қазақстан Республикасы және жер қойнауын пайдаланушылар арасындағы контрактілердегі салық салу жүйесі туралы айтылады.

#### Summary

This article is dedicated to the taxation in the contracts between the Republic of Kazakhstan and mineral recourse users.

*КазНТУ им. К. И. Сатпаева,*  
г. Алматы

Поступила 2.10.06г.