



International Business Council
Международный деловой совет

Особенности налогообложения доходов и прибыли организаций, осуществляющих добычу золота в Кыргызской Республике и Российской Федерации: сравнительно-правовой анализ

Введение

Горнодобывающая отрасль Кыргызской Республики (КР) является одним из самых приоритетных направлений промышленности. Однако на сегодняшний день при осуществлении работ в этой отрасли инвесторы сталкиваются с препятствиями, задерживающими развитие деятельности. Одним из препятствий является вопрос налогообложения компаний, работающих в области недропользования. Как было отмечено в одной из статей, для Кыргызстана, «где 24% поступлений в бюджет формирует именно горнодобывающий сектор, разработка грамотной налоговой политики приобретает особую актуальность»¹.

В настоящей статье для сравнения с Кыргызской Республикой была выбрана Российская Федерация (РФ) как одно из ведущих государств в мире по объемам добычи золота. По данным USGS (United States Geological Survey), Россия в 2012 году добыла 205 тонн золота и заняла четвертое место в мире². А в 2013 году, согласно аналитическому обзору Thomson Reuters GFMS, Россия опередила США и заняла третье место по добыче золота³.

Следует отметить, что факт того, что Россия является федеративным государством, а Кыргызстан – унитарным, не препятствует проведению сравнительно-правового исследования. Ввиду географической близости, тесных взаимоотношений государств налоговые системы стран имеют общие черты, что отражается в преимуществе фискальной функции налогов над регулирующей, следовательно, и в правовом регулировании вопросов налогообложения.

Следует отметить, что фискальная функция налогов предполагает формирование доходов бюджета. Регулирующая функция, в свою очередь, делится на стимулирующую и дестимулирующую. Первая подразумевает поощрение определенного вида деятельности или отрасли экономики, а вторая оказывает сдерживающее воздействие⁴.

Основная часть

¹ Дудка И. «Ресурсный национализм» Кыргызстана - не перегнуть палку. 2013. URL: <http://www.centrasia.ru/newsA.php?st=1361861400>

² URL: <http://uralgold.ru/tidings/2742>

³ URL: <http://sdelanounas.ru/blogs/47087/>

⁴ Налоговое право: Учебное пособие/Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. С. 24.



**International Business Council
Международный деловой совет**

Теперь следует перейти непосредственно к рассмотрению налогов с доходов и прибыли организаций в обоих государствах.

В России с пользователей недр взимается налог на прибыль организаций, который регулируется главой 25 Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ), а в Кыргызстане – налог на прибыль, однако для золотодобывающих предприятий, согласно Закону Кыргызской Республики от 9 августа 2012 года № 158, установлен налог на доходы (раздел VIII Налогового кодекса Кыргызской Республики (далее – НК КР)).

Будет целесообразно остановиться именно на наиболее существенных различиях правового регулирования указанных налогов. Для удобства информация представлена в виде таблицы.

Таблица

Налог на прибыль в КР (раздел VIII НК КР) ⁵	Налог на прибыль организаций в РФ (Глава 25 НК РФ) ⁶
<p>1. Ставка налога</p> <p>Базовая ставка – 10%.</p> <p>Ставка налога на прибыль налогоплательщика, осуществляющего деятельность по добыче и реализации золотосодержащей руды, золотосодержащего концентрата, золотого сплава и аффинированного золота, - 0%⁷.</p>	<p>1. Ставка налога</p> <p>Базовая ставка – 20%.</p> <p>При этом в федеральный бюджет зачисляется сумма налога в размере 2%, а в бюджеты субъектов РФ – сумма налога по ставке 18%.</p> <p>Ставка налога, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов РФ, может быть снижена законами субъектов для отдельных категорий налогоплательщиков, но не ниже 13,5%.</p>
<p>2. Дивиденды:</p> <p>1) полученные налогоплательщиками от участия в отечественных организациях, не облагаются налогом на прибыль;</p> <p>2) полученные иностранной организацией, не связанной с постоянным учреждением в Кыргызской Республике, от источников в</p>	<p>2. Дивиденды облагаются налогом по следующим ставкам:</p> <p>1) 0% - по дивидендам, полученным российскими организациями, при условии, что на день принятия решения о выплате дивидендов получающая дивиденды организация в течение 365 календарных дней непрерывно владеет на праве собственности не</p>

⁵ Налоговый кодекс Кыргызской Республики. Бишкек – 2013.

⁶ Налоговый кодекс Российской Федерации. Части первая и вторая. – Москва: Проспект, КноРус, 2012.

⁷ Однако указанные налогоплательщики уплачивают налог на доходы, налоговой базой которого является выручка без учета НДС и налога с продаж, полученная от реализации золотого сплава и аффинированного золота, а также стоимость золота в золотосодержащей руде и золотосодержащем концентрате, исчисленная исходя из мировых цен, в порядке, установленном Правительством Кыргызской Республики. Ставка налога на доходы устанавливается в размере от 1 до 20% в зависимости от цены золота на одну тройскую унцию в долларах США.



International Business Council
Международный деловой совет

<p>Кыргызской Республике, подлежат налогообложению налоговыми агентами у источника выплаты доходов без осуществления вычетов по ставке 10%.</p>	<p>менее чем 50%-ным вкладом (долей) в уставном (складочном) капитале (фонде) выплачивающей дивиденды организации;</p> <p>2) 9% - по дивидендам, полученным от российских и иностранных организаций российскими организациями, не указанными в пункте 1;</p> <p>3) 15% - по дивидендам, полученным от российских организаций иностранными организациями.</p>
<p>3. Проценты по долговым обязательствам облагаются по ставке 10%.</p>	<p>3. Проценты по долговым обязательствам облагаются по ставке 20%.</p> <p>Исключение - проценты по некоторым государственным и муниципальным ценным бумагам, которые облагаются по ставкам 15, 9 и 0%.</p>
<p>4. Предусмотрен вычет процентных расходов.</p> <p>Исключение - процентные расходы, связанные с приобретением или созданием амортизируемых основных средств или с расходами, влияющими на изменение их стоимости до ввода их в эксплуатацию, которые не подлежат вычету из совокупного годового дохода, а увеличивают их стоимость.</p>	<p>4. Предусмотрен вычет процентных расходов.</p> <p>Ограничение на вычет процентов – при определенных условиях проценты в целях налогообложения могут быть приравнены к дивидендам (правило тонкой капитализации).</p>
<p>5. Максимальный срок переноса убытков на будущее - 5 лет.</p>	<p>5. Максимальный срок переноса убытков на будущее - 10 лет.</p>
<p>6. Предусмотрен вычет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и проектно-изыскательские работы (далее «НИОКР»), связанные с экономической деятельностью.</p> <p>Налогооблагаемая база горнодобывающего предприятия уменьшается на 15% с резервированием этой суммы в специальном фонде предприятия для воспроизводства погашенных запасов месторождения.</p> <p>Указанные средства должны быть</p>	<p>6. Предусмотрен вычет расходов на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки (НИОКР) (относятся к расходам, связанным с производством и реализацией).</p> <p>Кроме того, расходы на НИОКР по перечню НИОКР, установленному Правительством Российской Федерации, включаются в состав прочих расходов того отчетного (налогового) периода, в котором завершены такие исследования и разработки (отдельные этапы</p>



**International Business Council
Международный деловой совет**

<p>реинвестированы предприятием в течение 5 лет на геологоразведочные работы в границах горного и геологического отводов.</p> <p>Сумма из средств специального фонда, не использованная по назначению в течение 5 лет, уплачивается в бюджет.</p> <p>Расходы на геологоразведочные работы в границах горного и геологических отводов, произведенные за счет средств специального фонда, не подлежат вычету.</p>	<p>работ), в размере фактических затрат с применением коэффициента 1,5⁸.</p> <p>В указанный перечень, в том числе, входят технологии поиска, разведки, разработки месторождений полезных ископаемых и их добычи.</p>
---	--

Теперь необходимо отдельно рассмотреть каждый из вышеперечисленных пунктов таблицы.

1. В обоих государствах применяется пропорциональное налогообложение, то есть для каждого налогоплательщика установлена единая базовая ставка налога. Для золотодобывающих компаний в КР налог на прибыль установлен в размере 0%, но при этом действует налог на доходы, которым облагается не прибыль, а выручка. Данный налог значительно увеличивает нагрузку на налогоплательщика, в зависимости от цены на золото, так как он не может вычитать расходы из налоговой базы. Так, например, согласно части 4 статьи 221-1 НК КР, при цене на золото от 1201-1300 долларов США за тройскую унцию налогоплательщик будет обязан уплачивать налог в размере 1% от выручки и так далее по возрастающей. К тому же, поскольку в действующей редакции НК КР не предусмотрена ставка налога на доход при цене золота 1200 долларов США и ниже за 1 унцию, Жогорку Кенеш рассматривает проект Закона КР «О внесении изменений в Налоговый кодекс Кыргызской Республики», которым предлагается установить нижний порог ставки налога на доходы горнодобывающих и/или горноперерабатывающих предприятий при цене золота ниже 1300 долларов США за 1 унцию⁹.

2. Применительно к дивидендам в Кыргызстане действует такая налоговая льгота, как изъятие, то есть исключение из-под налогообложения дивидендов, полученных налогоплательщиками от участия в отечественных организациях. Это, безусловно, способствует развитию бизнеса в Республике, так как создается безналоговый актив для инвестирования, что побуждает субъектов активно вкладывать средства в отечественные компании и развивать их. Это, в свою очередь, ведет к увеличению рабочих мест.

⁸ Данный перечень установлен Постановлением Правительства РФ от 24.12.2008 N 988 (ред. от 06.02.2012) «Об утверждении перечня научных исследований и опытно-конструкторских разработок, расходы налогоплательщика на которые в соответствии с пунктом 7 статьи 262 части второй Налогового кодекса Российской Федерации включаются в состав прочих расходов в размере фактических затрат с коэффициентом 1,5». URL: <http://www.consultant.ru/>

⁹ URL: <http://www.adviser.kg/архив/2014/02/12/парламент-рассмотрел-поправки-в-налоговый-кодекс.-касающиеся-уплаты-налога-на-доходы-золотодобывающими-компаниями-кр.aspx>



International Business Council
Международный деловой совет

В РФ действуют более жесткие правила в отношении приобретения отечественных компаний. Это связано, прежде всего, с тем, что Россия заинтересована в ограничении иностранного капитала во внутренней хозяйственной деятельности, в том числе в деятельности по разработке крупных месторождений. Россия может себе это позволить, поскольку у нее имеются свои средства для вложения в стратегические месторождения. В Кыргызстане противоположная ситуация, поэтому страна вынуждена активно привлекать иностранных инвесторов. Таким образом, стратегии России и Кыргызстана отличаются друг от друга, что отражается и на порядке налогообложения доходов иностранных компаний.

3. В отношении процентных доходов НК КР, так же, как и в случае с дивидендами, устанавливает низкую налоговую ставку, стимулируя тем самым инвесторов к ведению бизнеса в Республике.

4. В пользу налоговой системы Кыргызстана говорит и следующий факт, касающийся вопроса вычета процентных расходов. В КР отсутствуют правила «тонкой капитализации», которые ужесточают требования к хозяйствующим субъектам, приравнивая в некоторых случаях проценты к дивидендам и облагая их налогом посредством запрета их вычета из налоговой базы. С точки зрения привлечения инвестиций отсутствие указанных правил является положительным фактором, но с точки зрения контроля со стороны государства – отрицательным, так как возможны злоупотребления со стороны хозяйствующих субъектов.

5. Что касается переноса убытков, то, с учетом опыта России, в Кыргызстане его необходимо увеличить. Может быть, даже не на 10 лет, а на еще более длительный срок, так как средний период выхода на безубыточность для хозяйствующего субъекта составляет примерно 5-7 лет, а в горнодобывающей отрасли он может быть и более долгим. Принимая это во внимание, а также то, что поиск и разведка месторождений являются сверхрисковой хозяйственной деятельностью, государство должно установить особый благоприятный режим налогообложения бизнеса инвесторов, осуществляющих геологоразведочные работы.

6. В отношении расходов на НИОКР необходимо отметить следующее. В Кыргызстане установлена скидка на истощение недр. Но эта норма, по сути, не работает, так как установлено, что средства соответствующего специального фонда должны быть реинвестированы на геологоразведочные работы в границах горного и геологического отводов, где практически все уже разведано. Следовательно, теряется смысл резервирования суммы в специальном фонде.

Далее следует рассмотреть механизм предоставления льгот по расходам на НИОКР в России, поскольку аналогичная ситуация может иметь место и в Кыргызской Республике в отношении золотодобывающих компаний, если к ним, как и ко всем остальным пользователям недр, будет применяться налог на прибыль по единой ставке вместо ныне действующего налога на доходы.



**International Business Council
Международный деловой совет**

Расходы на НИОКР в России снижают налоговую базу по налогу на прибыль организаций, то есть применяется такая налоговая льгота, как вычет. При этом ставка налога на прибыль организаций в РФ является плоской, то есть не зависит от величины полученного дохода.

Базовая ставка по налогу на прибыль организаций – 20%. Для того чтобы налогоплательщик не задумывался о том, проводить ли ему НИОКР, при наличии соответствующей потребности, необходимо, чтобы расходы на НИОКР (порядок их учета для целей налогообложения) оказывали минимальное отрицательное влияние на сумму прибыли, которая остается в распоряжении налогоплательщика после уплаты налогов. Проблема заключается в том, что когда вычет на НИОКР равен фактически понесенным расходам (100% от фактических расходов на НИОКР), то при плоской ставке налогоплательщик будет все равно оплачивать

80% расходов на НИОКР из чистой прибыли (после налогообложения). Это связано с тем, что после применения 100%-го вычета на НИОКР чистая прибыль налогоплательщика при прочих равных условиях сокращается на 80% от суммы налогового вычета (по сравнению с ситуацией неприменения этого вычета вообще).

Указанный эффект демонстрирует общую неэффективность налоговых вычетов при ставке налога, не зависящей от величины полученного дохода.

Налоговые вычеты становятся эффективными при прогрессивной ставке налога (чем больше налог – тем больше ставка), поскольку вычет позволяет снизить налоговую базу и, как следствие, перейти в предыдущий разряд дохода, облагаемый по меньшей ставке налога (в результате сумма прибыли, остающаяся у налогоплательщика после налогообложения с применением вычета, будет больше, чем в случае неприменения вычета). Однако это справедливо, только если доход до применения вычета лишь немного превышает нижний предел соответствующего разряда (таким образом, как бы автоматически регулируется максимальный размер подобного вычета).

Мировая практика показывает, что оптимальной пропорцией для заинтересованности налогоплательщиков в проведении НИОКР, является такая ситуация, когда около 50% от расходов на НИОКР покрываются за счет налоговых льгот. Исходя из этого, для стимулирования налогоплательщиков к проведению НИОКР, без кардинального изменения действующей в России системы предоставления налоговых льгот, необходимо разрешать вычет фактических расходов на НИОКР из налоговой базы по налогу на прибыль организаций с коэффициентом 2,5. В этом случае доля расходов на НИОКР, фактически оплачиваемых налогоплательщиками из своей чистой прибыли, как раз составит 50%, а остальные 50% будут покрываться налоговой льготой¹⁰.

¹⁰ Гончаренко И.А. Направления совершенствования правового регулирования предоставления налоговых льгот для проведения НИОКР в РФ на основе опыта зарубежных стран//Законы России: опыт, анализ, практика. 2009. № 10. URL: <http://viperson.ru/wind.php?ID=216983>



International Business Council
Международный деловой совет

Выводы

На основании вышеизложенного следует сделать определенные выводы относительно положений российского законодательства, которые могут быть использованы и в Кыргызской Республике, а также в целом по совершенствованию налогового законодательства Кыргызстана.

Во-первых, с учетом опыта России, следует вернуться к налогу на прибыль, отказавшись от взимания налога на доходы. Однако при этом следует установить приемлемую ставку налога на прибыль для золотодобывающих компаний, при условии консультации с соответствующими высококвалифицированными специалистами. Это послужит существенным источником средств для пополнения бюджета страны и в то же время не будет большой нагрузкой для золотодобывающих предприятий, так как они платят налог не с выручки, а с прибыли, то есть с применением соответствующих вычетов (документально подтвержденные расходы, связанные с получением дохода). Здесь также следует отметить, что для пользователей недр, в частности золотодобывающих субъектов, должны устанавливаться более высокие ставки налога на прибыль, чем для остальных, ввиду того, что золото является не возобновляемым природным ресурсом. Соответственно, и плата за него государству более высокая.

Необходимо уменьшить ставку налога для тех компаний, которые находятся на завершающей стадии проекта, то есть на той стадии, когда месторождение становится менее рентабельным и доходность компании значительно снижается, чем на начальной стадии. Указанная льгота послужит стимулом для того, чтобы добывающий субъект не бросил, а отработал месторождение до конца, то есть обеспечил максимальное извлечение золота. Таким образом, государство помогает хозяйствующему субъекту, а взамен получает уплаченные налоги, население, обеспеченное работой, и максимально разработанные месторождения.

Еще одним аргументом в пользу налога на прибыль служит и тот факт, что его установление позволит лучше администрировать горнодобывающие компании. К тому же, сами компании смогут консультироваться друг у друга по поводу тех или иных вопросов, поскольку требования для всех одинаковые.

Во-вторых, необходимо использовать опыт России в вопросе переноса убытков. Его необходимо увеличить до 10 или более лет, так как средний период выхода на безубыточность для хозяйствующего субъекта составляет примерно 5-7 лет, а в горнодобывающей отрасли он может быть и более длительным. Таким образом, принимая во внимание то, что поиск и разведка месторождений являются сверхрисковой хозяйственной деятельностью, государство должно установить особый благоприятный налоговый режим для долгосрочного бизнеса инвесторов, осуществляющих геологоразведочные работы.

В-третьих, опыт России будет полезен в вопросе регулирования расходов на НИОКР. В частности, полезно будет установить и в Кыргызстане аналогичный перечень НИОКР,



International Business Council
Международный деловой совет

утверждаемый Правительством РФ. В таком перечне научные исследования и разработки в горнодобывающей промышленности должны находиться в числе приоритетных видов деятельности, расходы по которым будут учитываться в размере фактических затрат с применением определенного коэффициента, с учетом консультаций соответствующих специалистов. Механизм учета НИОКР на примере России был показан выше.

В-четвертых, применительно к скидке на истощение недр необходимо отметить следующее. Поскольку указанная норма не работает, следует преобразовать скидку на истощение недр в такую налоговую льготу, как вычет из подлежащей уплате суммы налога (а не из налоговой базы). По сути, это прямое сокращение налогового обязательства. Таким образом, указанный вычет сыграет важную роль для поддержки компаний, работающих уже на более поздних стадиях проекта с меньшей доходностью, но при этом предоставляющих рабочие места. С учетом мнения соответствующих специалистов, указанный вычет может быть предоставлен так же в размере 15% или же в ином размере, но суть его одна: он позволяет налогоплательщику снизить подлежащую уплате сумму налога и направить эту разницу, например, на приобретение оборудования для увеличения извлекаемости полезного ископаемого.

В заключение необходимо отметить, что Кыргызстан сможет более активно развиваться, если будет применять налоговые механизмы регулирования социально-экономических процессов в обществе. И особое внимание следует уделить горнодобывающей промышленности, так как горная добыча является приоритетным сектором экономики страны, о чем говорится и в Национальной стратегии устойчивого развития Кыргызской Республики на период 2013-2017 годы.

Следует усовершенствовать законодательство посредством упрощения условий для ведения предпринимательской деятельности инвесторами в Кыргызской Республике. Для этого уже предприняты некоторые шаги, но все равно остается множество неурегулированных либо неэффективно урегулированных вопросов.

Необходимо, чтобы фискальная и регулирующие функции налогов в Кыргызской Республике могли эффективно взаимодействовать, а государство и налогоплательщик чувствовали, что нуждаются друг в друге. Однако для привлечения инвестиций недостаточно совершенствовать налоговую систему. Нужно обращать внимание и на неналоговые платежи, ведь речь идет об общей нагрузке на налогоплательщика. Инвестору без разницы, куда уходят уплаченные им денежные средства. Его интересует вопрос, сколько ему в целом придется заплатить государству за ведение хозяйственной деятельности.

*Статью подготовил Султан ХАЛИЛОВ,
юрист Международного делового совета*