

Вопрос 1.

Ситуация №1

Наша компания ТОО, плательщик НДС оказывает транспортно-экспедиторские услуги, услуги по организации предоставления вагонов. Согласно договорным отношениям и заявкам от нашего клиента мы оплачиваем ж/д тариф по территории РК и предоставляем на перевозку груза ж/д вагон для товара нашего клиента, которая осуществляется в пределах РК.

Также хочу отметить, что ни в собственности, ни в аренде у нашей компании вагонов нет.

У нас заключен договор с российской компанией - поставщиком (не собственником), которая представляет вагоны российских собственников для перевозки грузов по территории РК. Компания поставщик нерезидент в счет-фактуре и акте выполненных работ указывает следующее:

«Организация транспортных перевозок со ст. КЗХ до ст. КЗХ (1 полувагон № X) - 13 000 руб. (Без НДС)».

Российская компания поставщик услуг по предоставлению вагонов на основании т. 228 п.1 НК РК не является плательщиком НДС в РК и в данном случае, полученный от поставщика резидента РФ счет-фактура рассматривается как документ, на основании которого наша компания «перевыставляет» клиенту услуги без учета НДС. НДС за нерезидента мы не исчисляем на основании ст. 276-5 НК РК, на основании ст. 212 НК РК удержания КПН при выплате дохода не производим.

Железнодорожный тариф перевыставляем со ставкой 12%. Комиссию выделяем отдельной строкой со ставкой 12%.

Такой политики в работе мы придерживались согласно вашего разъяснения № 22/15 от 04.03.2015г.

На семинаре, который проходил 15.04.2016 года в г. Алматы (Тема: "Услуги, сопутствующие международным перевозкам грузов"), была затронута тема предоставления вагонов российской собственности. Вами было сказано, что вагоны российской собственности не имеют права "ходить" в пределах Республики Казахстан (только экспорт, импорт или транзит).

Вопрос:

Просим Вас дать разъяснение, на каком основании вагоны российской собственности не могут осуществлять перевозки грузов внутри Республики Казахстан.

Какие налоговые последствия для нашей организации и для нашего Клиента влечет за собой предоставление российскими посредниками вагонов российской собственности (собственность подтверждается указанием в ж/д накладной российского собственника) для перевозок грузов внутри Республики Казахстан.

Ответ 1.

Так согласно ст. 4 Соглашения об особенностях использования транспортных средств международной перевозки, осуществляющих перевозку пассажиров, а также прицепов, полуприцепов, контейнеров и железнодорожного подвижного состава, осуществляющих перевозку грузов и (или) багажа для внутренней перевозки по таможенной территории таможенного союза (г.

Санкт-Петербург, 18 июня 2010 года), **допускается** использовать транспортное средство международной перевозки, за исключением транспортных средств, указанных в ст. 2 этого Соглашения, для внутренней перевозки груза, если:

- внутренняя перевозка осуществляется после завершения международной перевозки, для выполнения которой транспортное средство международной перевозки было ввезено на территорию государства Стороны;

- внутренняя перевозка осуществляется при следовании транспортного средства международной перевозки под загрузку для последующего вывоза товаров за пределы таможенной территории таможенного союза;

- внутренняя перевозка осуществляется при следовании порожнего транспортного средства международной перевозки через таможенную территорию таможенного союза.

Однако, законодательством государства Стороны могут устанавливаться ограничения относительно количества раз использования транспортных средств международной перевозки для внутренних перевозок по его территории.

Согласно ст. 452 Кодекса Республики Казахстан от 30 июня 2010 года № 296-IV «О таможенном деле в Республике Казахстан» (далее ТК РК) глава 55 регулирует порядок временного ввоза на таможенную территорию Таможенного союза для завершения или начала международной перевозки на такой территории или за ее пределами транспортных средств международной перевозки (включая порожние), зарегистрированных в иностранных государствах, и временного вывоза с такой территории для завершения или начала международной перевозки транспортных средств международной перевозки, зарегистрированных в государствах - членах Таможенного союза (включая порожние), за исключением транспортных средств для личного пользования.

Следовательно, ограничения, установленные ст. 456 ТК РК определяют следующий порядок использования железнодорожных вагонов международной перевозки для внутренних перевозок на таможенной территории ТС, как принадлежащих резидентам стран, не являющихся участниками ЕАЭС, так и принадлежащих резидентам стран ЕАЭС (ст. 7 Закона Республики Казахстан от 30 июня 2010 года № 298-IV «О введении в действие Кодекса Республики Казахстан «О таможенном деле в Республике Казахстан»):

«1. С временно ввезенными транспортными средствами международной перевозки допускается совершать обычные операции по их техническому обслуживанию или ремонту, которые потребовались при их следовании на таможенную территорию Таможенного союза либо нахождении на указанной территории.

2. На таможенной территории таможенного союза не допускается:

- использование временно ввезенных транспортных средств международной перевозки для перевозки грузов, багажа и (или) пассажиров, начинающейся и завершающейся на таможенной территории таможенного союза (далее для целей использования в настоящей главе - внутренняя перевозка по таможенной территории таможенного союза);

- передача временно ввезенных транспортных средств международной перевозки иным лицам, в том числе в аренду (субаренду), за исключением передачи их для ремонта, технического обслуживания, хранения, либо передачи в целях завершения операции перевозки путем немедленного вывоза транспортного средства международной перевозки.

Особенности использования транспортных средств международной перевозки, осуществляющих перевозку пассажиров, а также железнодорожного подвижного состава общего пользования, осуществляющего перевозку грузов и (или) багажа для внутренней перевозки по таможенной территории

таможенного союза, определяются международным договором государств - членов таможенного союза.

3. Использование временно ввезенных транспортных средств международной перевозки либо их передача иным лицам в случаях, указанных в пункте 2 настоящей статьи, допускаются при условии помещения этих транспортных средств под таможенные процедуры.

В случае совершения указанных действий без помещения временно ввезенных транспортных средств международной перевозки под таможенные процедуры подлежат уплате таможенные пошлины, налоги в размерах, соответствующих суммам ввозных таможенных пошлин, налогов, которые подлежали бы уплате при помещении таких транспортных средств международной перевозки под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления без учета тарифных преференций и льгот по уплате таможенных пошлин, налогов, исчисленным на день регистрации таможенной декларации на транспортное средство.

При этом сроком уплаты таможенных пошлин, налогов считается первый день совершения указанных действий, а если этот день не установлен - день регистрации таможенным органом таможенной декларации на транспортное средство».

Таким образом, если резидентом РФ используются вагоны международной перевозки для осуществления внутренней перевозки на территории РК без соблюдения вышеизложенных норм, то такая деятельность может быть квалифицирована как экономическая контрабанда согласно ст. 234 Уголовного Кодекса РК от 3.06.2014г. № 226-V и Договора об особенностях уголовной и административной ответственности за нарушения таможенного законодательства таможенного союза и государств - членов таможенного союза (г. Астана, 5 июля 2010 года).

В целях налогообложения такая деятельность может быть приравнена к деятельности нерезидента через постоянное учреждение в РК согласно пп.6 п.1 ст. 191 НК РК т.е. любое место осуществления деятельности, связанной с транспортной или иной инфраструктурой. При этом, он обязан зарегистрироваться в налоговом органе РК в соответствии с нормами ст. 562 НК РК и уплачивать налоги самостоятельно.

Ваша компания как налоговый агент должна определить факт образования нерезидентом постоянного учреждения в результате оказания услуг или выполнения работ в рамках такого договора (контракта) и связанных проектов при их наличии.

При выявлении факта образования нерезидентом в Республике Казахстан постоянного учреждения налоговый агент не вправе применить положения международного договора в части освобождения доходов нерезидентов в Республике Казахстан согласно ст. 212 НК РК.

Если же Вы обоснуете, что нерезидент действует в режиме без образования постоянного учреждения, то доход резидента РФ будет относиться к доходу, полученному из источников в РК согласно пп.2 и 29 п.1 ст. 192 НК РК, который должен облагаться у источника выплаты по ставкам 20%. Возможно освобождение от налога путем применения Налоговой Конвенции в порядке, предусмотренном ст. 212 НК РК. При этом справка резидента РФ должна быть апостилирована т.к. пока не внесены изменения в Налоговую Конвенцию от 18.10.94г.

НДС за нерезидента у Вашего клиента, не возникает в силу пп.5 п.29 Протокола №18 к Договору ЕАЭС от 29.05.2014г.

Вы в данной операции действуете в статусе комиссионера, комиссионное вознаграждения является облагаемым оборотом, а выписка счета-фактуры должна

производиться в соответствии с нормами ст. 264-1 НК РК.

Вопрос 2.

Ситуация №2

Наш российский клиент заказывает у нас услугу по организации международной перевозки по маршруту РФ-КЗХ-УТИ далее речным транспортом из порта Термез-Порт-эксп. в порт Хайратон (ИР А). Тариф по территории РФ оплачивает грузоотправитель.

Непосредственно у нашей организации клиент заказывает организацию перевозки по маршруту КЗХ- УТИ далее речным транспортом из порта Термез-Порт-эксп. в порт Хайратон (ИРА). В данной перевозке мы выступаем только как организаторы перевозки, т.е. в ж/д накладной мы не указаны как экспедиторы по КЗХ.

В качестве плательщика по КЗХ наша организация выступать не может, так как организация, фактически осуществляющая услуги по Термез-Порту, работает только со своими экспедиторами по КЗХ и УТИ.

Наша компания в свою очередь обращается к российскому Партнеру - резиденту РФ (справка предоставляется ежегодно) для организации перевозки, у которой заключен договор с организацией, которая осуществляет услуги по Термез-Порт. Таким образом, российский Клиент платит нам за ж/д тариф по КЗХ. УТИ, перевалку в порту Термез и речной фрахт до порта Хайратон плюс нашу комиссию.

Российский клиент платит нам сумму полностью, без удержания КПН. Наша организация при перечислении денежных средств российскому партнеру не удерживает КПН, руководствуясь ст. 193 п.5 пп.13.

Здесь у нас возникает спорный вопрос по ст. 192 п.1 пп.4., так как наш российский партнер является не окончательным получателем дохода, и мы не знаем, каким образом российский партнер будет расплачиваться за услуги.

НДС за нерезидента не платим на основании ст. 241 п.6, пп.1.

Вопрос.

Какие налоговые обязательства возникают в данной ситуации у нашей организации?

Как правильно заполнить декларацию по форме 101.04.?

Ответ 2.

▪ Как следует из информации, для выполнения поручений клиента резидента РФ, Ваша компания заключила один договор с ТЭК-резидентом РФ и оплатила международную перевозку по всему указанному маршруту (кроме территории РФ), которую организовал ТЭК-резидент РФ и получил денежные средства от Вашей компании как от налогового агента.

При этом, часть международной перевозки проходила транзитом через РК, однако присутствия ТЭК-резидента РФ на территории РК не установлено, а транзитную перевозку по территории РК осуществлял перевозчик резидент РК- АО «КТЖ», то формально доход, перечисляемый ТЭК-резиденту РФ не может быть признан доходом нерезидента РК из источников в РК согласно ст. 192 НК РК.

Соответственно такой доход не должен подлежать налогообложению согласно пп.13 п.5 ст. 193 НК РК, а НДС за нерезидента не возникает согласно пп.5 п.29 Протокола №18 к Договору ЕАЭС от 29.05.2014г.

Однако следует учитывать, что:

- в пп.16 п.1 ст. 192 НК РК транзит через РК не является международной перевозкой, следовательно, применять пп.6 п.1 ст. 241 НК РК нет оснований, несмотря на то, что ст. 244 НК РК включает транзит по территории РК в состав международной перевозки.

- п.4 ст. 193 НК РК определяет, что под выплатой дохода понимается передача денег в наличной и (или) безналичной формах, ценных бумаг, доли участия, товаров, имущества, выполнение работ, оказание услуг, списание или зачет требования долга, производимые в счет погашения задолженности перед нерезидентом по выплате доходов из источников в Республике Казахстан.

▪ В форме 101.04 подлежат отражению доходы, которые признаются полученными нерезидентами из источников в РК, соответственно в данном случае доход, полученный нерезидентом РК не признается доходом из источников в РК, поэтому налог не возникает и форма 101.04 не заполняется.

Если доходы нерезидента освобождались от налога у источника выплаты, то форма 101.04 заполняется следующим образом:

- в приложении к форме 101.04 следует заполнить графы Н, а также с N по R;

- итоговые суммы графы Н приложения за соответствующий месяц отчетного квартала переносятся в соответствующие строки расчета: 101.04.001 I, 101.04.001 II и 101.04.001 III.

Вопрос 3.

Ситуация №3

Наша компания планирует заключить договор аренды с казахстанским и российским собственником вагонов.

По условиям договора вагоны переоформляться не будут и в АБД ЖА такие данные вноситься не будут. Собственники будут брать плату за пользование вагоном и 1 раз в месяц, а оперировать вагонами наша организация будет по своему усмотрению.

Вопрос.

Как в данном случае мы будем указываться в ж/д накладной, как операторы?

Как правильно организовать бухгалтерский и налоговый учет?

Какие обязательства возникают у нашей организации по НДС и КПП при работе с российским собственником?

Ответ 3.

▪ Передача вагонов в аренду оформляется особым Договором соответствующей формы и содержания и Актом, согласно нормам ст. 540 ГК РК от 01.07.1999 г. № 409, МСФО (IAS) № 17 и СМГС-91.

При этом, обязательно должны соблюдаться процедуры оформления после передачи в т.ч. соответствующая трафаретная маркировка вагонов, окраска, нумерация частных вагонов и т.п. установленные Правилами передачи вагонов в аренду, приложение к СМГС, а также Правилами эксплуатации пономерного учета собственных грузовых вагонов, утв. Советом государств-участников СНГ от 20.07.2001 г. № 29 в г. Клайпеда.

На основании этих документов, данные о том, что вагоны находятся в аренде, а также о собственнике или операторе заносятся в АБД Железнодорожных

администраций (АБД ЖА), а в накладной СМГС в графе 11 указывается собственник, арендатор или оператор вагонов.

На основании договора аренды вагоны ввозятся в режиме временного ввоза с уплатой платежей, налогов и сборов, предусмотренных Таможенным Кодексом РК и Таможенным Кодексом ТС согласно ст. 277-284 ТК ТС.

Кроме этого согласно п.4 ст. 276-4 НК РК, не является облагаемым импортом:

1) временный ввоз товаров на территорию РК с территории государств-членов Таможенного союза, которые в последующем будут вывезены с территории РК без изменения свойств и характеристик ввезенных товаров;

2) ввоз товаров на территорию РК с территории государств-членов Таможенного союза без изменения свойств и характеристик, которые ранее были временно вывезены на территорию государств-членов Таможенного союза.

Положения настоящего пункта применяются при временном ввозе товаров:

1) по договорам имущественного найма (аренды) движимого имущества и транспортных средств;

2) в связи с их передачей в пределах одного юридического лица.

Соответственно согласно ст. 14 НК РК, налогоплательщик обязан уведомлять налоговые органы при ввозе (вывозе) таких товаров.

При временном ввозе товаров на территорию РК с территории государств-членов Таможенного союза юридическим лицом-нерезидентом, осуществляющим деятельность без образования постоянного учреждения в РК, обязанность по представлению уведомления возникает у налогоплательщика РК, который получил во временное пользование товары.

Таким образом, временный ввоз товаров на территорию РК, оформленный в соответствии с Правилами представления уведомления о ввозе (вывозе) товаров, утвержденными Приказом Министра финансов РК от 15 января 2015 года № 24, не налагает на ТОО дополнительных налоговых обязательств, если вышеуказанные товары были (будут) своевременно (в сроки указанные в уведомлении) вывезены за пределы РК.

▪ Если же не будут выполнены условия оформления, то такая операция может быть классифицирована как передача вагонов в пользование.

Услуги по предоставлению вагонов в пользование (услуги операторов вагонов) имеют возможность и право оказания - собственники вагонов, доверительные управляющие или арендаторы, наделенные правом оперирования.

Такие услуги в целях налогообложения рассматриваются как отдельный вид услуг не связанный с услугами экспедиции или аренды. Услуги, по предоставлению в пользование частных вагонов или контейнеров, классифицируют как **услуги операторов вагонов**, согласно Закону РК от 08.12.2001 г. № 266-II «О железнодорожном транспорте» и приказа Министра транспорта и коммуникаций Республики Казахстан от 19 октября 2012 года № 709 «Об утверждении Правил предоставления услуг оператора вагонов (контейнеров)», с учетом п.10 ст. 248 НК РК т.е.: **услугами оператора вагонов** (контейнеров) являются следующие услуги, оказываемые им в комплексе в целях организации перевозки грузов и предоставляемые оператором вагонов (контейнеров), указанным в перевозочном документе в качестве участника перевозочного процесса:

- формирование плана предоставления в пользование вагонов (контейнеров) и его согласование между участниками перевозочного процесса;

- предоставление в пользование вагонов (контейнеров);

- диспетчеризация путем централизованного оперативного контроля и дистанционного управления фактическим движением груженых и порожних вагонов (контейнеров).

Документом, подтверждающим непосредственное участие оператора вагонов в предоставлении услуг в международной перевозке, является накладная СМГС, в

графе 11 которой указывается наименование владельцев (арендаторов, доверительных управляющих) вагонов и операторов вагонов.

▪ Исходя из представленной Вами информации налогообложение операций по использованию вагонов будет следующим:

Ваша ТЭК выступает в качестве *посредника-комиссионера* по поиску и предоставлению ему в пользование вагонов, который не осуществляет эффективный контроль за использованием вагонов т.е. не является «*оператором вагонов*». Соответственно в накладной СМГС наименование вашей компании не будет указываться ни в каком статусе т.к.:

- компания не осуществляет эффективный контроль за распределением и управлением вагонов т.е. не выполняет услуги, перечисленные в п.6 приказа Министра транспорта и коммуникаций Республики Казахстан от 19 октября 2012 года № 709 «Об утверждении Правил предоставления услуг оператора вагонов (контейнеров)» (одновременно или по отдельности) и в п.10 ст. 248 НК РК;

- компания не указана в накладной СМГС в качестве собственника и (или) оператора вагонов;

- все риски и выгоды от использования вагонов возлагаются либо на третье лицо, либо остаются за собственником.

В этом случае доходом ТЭК-посредника (Вашей компании) является величина вознаграждения, облагаемая по ставке 12% и получаемая *за организацию услуг по предоставлению(обеспечению) вагонов* Клиенту, а суммы, полученные в адрес собственника (оператора) от Клиента, который непосредственно их использует, будут отражаться как транзитные денежные потоки.

При этом:

▪ Если вагоны предоставляются резидентом страны, входящей в ТС (в данном случае резидент РФ), то его доход облагается налогом у источника выплаты и не является оборотом, облагаемым НДС согласно пп.5 п.4 ст. 276 НК РК.

Однако резидент РФ может не уплачивать налог, применив ст. 7 Налоговой Конвенции от 18.10.96г. в порядке, предусмотренном ст. 212 НК РК т.е. если предоставит налоговому агенту два документа:

- документ, подтверждающий налоговое резидентство (сертификат резидентства), легализованный апостилированием, т.к. РФ является участницей Гаагской Конвенции (п.4-5 ст. 219 НК РК);

- нотариально засвидетельствованные копии учредительных документов либо выписки из торгового реестра (реестра акционеров или иного аналогичного документа, предусмотренного законодательством государства, в котором зарегистрирован нерезидент) с указанием учредителей (участников) и мажоритарных акционеров юридического лица-нерезидента (п.4 ст. 212 НК РК).

Таким образом, если услуги компании не отвечают критериям, установленным приказом МТК РК от 16.03.2011г. № 146 и п.10 ст. 248 НК РК т.е. компания не осуществляет эффективный контроль за использованием вагонов и не указана в накладной СМГС в качестве собственника или арендатора, с правами оперирования, то это означает, что она не является «*оператором вагонов*», а осуществляет посредническую деятельность по поиску и предоставлению своему Клиенту вагонов под перевозку грузов, услуги которой можно классифицировать в качестве *услуг по организации предоставления в пользование вагонов* Клиенту.

Поэтому, выписка счета -фактуры (СФ) Вашему Клиенту в данном случае должна производиться аналогично нормам ст. 264-1 НК РК, а доходом компании-посредника будет являться величина комиссионного вознаграждения, получаемая за организацию услуг по предоставлению вагонов Клиенту.

При этом суммы, полученные в адрес оператора (наименование которого указано в накладной СМГС) от Клиента-непосредственного пользователя вагонами, будут отражаться в учете компании-посредника как транзитные денежные потоки, подлежащие перевыставлению Клиенту.

С 1.01.2013 г. услуги операторов вагонов, принимающих участие в международных перевозках, были включены в п.10 ст. 248 НК РК и их стоимость следует относить к освобожденным от НДС оборотам, если будет определено, что местом реализации этих услуг является РК.

Примечание.

Настоящее разъяснение представляет собой мнение специалистов аудиторской компании «АСИКО», которое не может и не должно ограничивать Ваши решения руководствоваться требованиями нормативных правовых актов Республики Казахстан и международных соглашений, ратифицированных РК или пояснениями других специалистов, в понимании, отличающемся от аспекта, изложенной в настоящем письме.

Поэтому, для обоснования и принятия окончательного решения Вы должны использовать только наиболее аргументированные рекомендации, комментарии и разъяснения, которые позволят сформировать доказательную базу Вашего управленческого решения для отражения операций в целях бухгалтерского учета и налогообложения, и использовать ее при возникновении спорных ситуаций с контролирующими органами и (или) аудиторскими компаниями.

При этом, Вы должны учитывать и п.1 Нормативного постановления Верховного Суда РК от 27.02.2013г. № т.е.:

«Согласно подпункту 5) пункта 1 статьи 20 Налогового Кодекса органы налоговой службы вправе в пределах своей компетенции осуществлять разъяснения и комментарии по возникновению, исполнению и прекращению налоговых обязательств.

Такие разъяснения и комментарии, в том числе уполномоченного государственного органа, не относятся к нормативным правовым актам.

Они подлежат оценке судом с учетом их соответствия нормам налогового законодательства».

Таким образом, как Ваше профессиональное суждение, так разъяснения специалистов налоговых органов будет рассматриваться судом на соответствие нормам налогового законодательства РК и международных Налоговых Конвенций, ратифицированных РК.

**Исполнительный директор ТОО «АСИКО»,
Аудитор РК, профессиональный бухгалтер РК,
налоговый консультант РК
В.И. Скала**