

Вопрос.

Просим рассмотреть следующие ситуации и ответить на вопросы:

1. Компания-резидент Республики Казахстан (далее - ТОО) заключил договор транспортно-экспедиторского обслуживания с компанией-нерезидентом зарегистрированной в качестве Партнерства в Великобритании (далее - LLP) и платит ему за оказание услуг по оплате ж/д тарифа по территориям Таджикистана, Узбекистана и России, т.е. исключительно за пределами Республики Казахстан.

Вопросы:

Возникает ли налог у источника у ТОО при оплате средств за услуги оказанные компанией - LLP за пределами РК?

Должна ли компания - LLP предоставить сертификат резиденства?

Должна ли компания - LLP представить информацию об учредителях (бенефициарах)?

Если компания - LLP должна предоставить вышеуказанные документы но не может то какие риски несет ТОО?

2. Компания-резидент Республики Казахстан (далее - ТОО) заключила договор транспортно-экспедиторского обслуживания с компанией-нерезидентом зарегистрированной в Латвийской Республике (далее - SIA) и платит ему за оказание услуг по оплате жд тарифа по территориям Таджикистана, Узбекистана и России, т.е. исключительно за пределами Республики Казахстан.

Вопросы:

Возникает ли налог у источника у ТОО при оплате средств за услуги оказанные компанией - SIA за пределами РК?

Должна ли компания - SIA предоставить сертификат резиденства?

Должна ли компания - SIA представить информацию об учредителях (бенефициарах)?

Примечание:

Прошу также рассмотреть ситуацию если в качестве компании - нерезидента будет Шотландская компания, резидент Сингапура или резидент ОАЭ.

Ответ 1.

▪ Для целей ответа 1 допускаем, что ТОО заключило договор с Клиентом на транспортно-экспедиционное сопровождение груза железнодорожным транспортом в международной перевозке, отвечающей критериям пп.16 п.1 ст. 192 НК РК. При этом, ТОО является непосредственным экспедитором т.е. наименование ТОО и коды указаны в накладной СМГС в графе 23.

THE LEADING EDGE ALLIANCE

Международная профессиональная ассоциация независимых аудиторских и консалтинговых организаций



КОЛЛЕГИЯ АУДИТОРОВ

Профессиональная аудиторская организация Республики Казахстан

Далее, для сопровождения груза по территориям Республики Узбекистан, Республики Таджикистан и Российской Федерации ТОО заключило договор с транспортно-экспедиторской компанией- резидентом Великобритании, инкорпорированной на территории Королевства Великобритании, которая будет организовывать транспортировку груза за пределами РК.

▪ До 2009 г. выплата дохода резиденту Великобритании производилась в соответствии с пп.13 п.5 ст. 193 НК РК т.е. *не подлежит налогообложению у источника выплаты доход нерезидента, за услуги экспедиции, оказанные исключительно за пределами РК, без применения норм Налоговой Конвенции.*

Однако, с 1.01.2009 г. в РК для целей возможного применения сниженных ставок налога на доходы нерезидента было введено условие **бенефициарного владения** правом получения нерезидентом дохода из источников в РК.

Бенефициарный владелец - это лицо, которое имеет право самостоятельно определять способы использования и распоряжения доходами. Такое лицо не может являться агентом, номинальным держателем или лицом, у которого нет прав владения доходом, являющееся только посредником в отношении такого дохода, т.е. в аспекте ст. 212-1, 212-2 и 213 НК РК бенефициарный владелец это **окончательный (фактический) получатель дохода.**

При этом, положительный тест на наличие окончательного получателя должны пройти не только «пассивные» виды доходов (дивиденды, проценты, роялти), но также и «активные» виды доходов (такие как, доходы от оказания услуг),

Несмотря на то, что определение **«окончательный получатель доходов»**, было исключено из п.1 ст. 212 НК РК с 1.01.2012 г., следует принимать к сведению, что абз.2 п.1 ст. 212-1 НК РК устанавливает:

«В целях настоящего раздела под окончательным (фактическим) получателем (владельцем) доходов следует понимать лицо, которое имеет право владения, пользования, распоряжения доходами и не является посредником в отношении такого дохода, в том числе агентом, номинальным держателем».

А так как в данном абзаце отсутствует указание **«В целях настоящей статьи...»**, а НК РК имеет 21 Раздел в т.ч. Раздел № 7 «Особенности международного налогообложения», который включает ст. 188 - 227, то из этого следует, что определение п.1 ст. 212-1 и ст. 213 НК РК может быть применимо к любому виду доходов, получаемым нерезидентом в различных операциях, описанных в статьях этого раздела.

К тому же и п.1 ст. 213 НК РК применяет это условие для постоянного учреждения, связанного с международными перевозками.

Следовательно, допускается возможность применения *понятия «окончательный получатель дохода»* и к ст. 212 НК РК в т.ч. к доходам участников международной перевозки.

Кроме этого, имеется еще один фактор, который влияет на налогообложение доходов резидента Великобритании, а именно.

▪ Так, согласно раздела «Применение Конвенции к товариществам» Рекомендаций Совета ОЭСР относительно Модели Конвенции по налогам на доход и капитал от 23.10.1997 г. внутренние законы различных стран ОЭСР различаются в их отношении к товариществам.

Основной момент этой разницы базируется на том факте, что некоторые страны относятся к *товариществам как к налогооблагаемым субъектам* (иногда даже как к компаниям), в то время как другие страны *не считают товарищества налогооблагаемыми субъектами и облагают налогом только индивидуальных партнеров по их долям дохода в товариестве т.е. бенефициарных владельцев(партнеров).*

Партнерство – partnership, это такой интерес собственности, в котором двое или большее число лиц совместно владеют бизнесом или имуществом и разделяют прибыли или убытки от него между собой. Партнерства могут быть полными или ограниченными (коммандитными).

В целях налогообложения партнерства - это холдинговые компании-оболочки, которые не являются налогооблагаемыми единицами в некоторых странах.

К таким странам относится и Королевство Великобритания, с которой Республика Казахстан еще в 1994 г. была заключила Конвенцию между Правительством Республики Казахстан и Правительством Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии об устранении двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и прирост стоимости имущества (Лондон, 21 марта 1994 года).

В соответствии с нормой ст. 1 этой Конвенции к лицам, имеющим право применения Конвенции относятся налоговые резиденты одной или обеих стран, а согласно пп. е) п.1 ст. 3 термин «лицо» означает:

«термин «лицо» означает физическое лицо, компанию или любое другое объединение лиц, но с учетом пункта 2 настоящей Статьи не включает партнерство или совместное предприятие».

При этом, согласно п.2 ст. 3 Налоговой Конвенции, если Республика Казахстан рассматривает партнерства и совместные предприятия, созданные на своей территории (ТОО и коммандитные товарищества) как налогооблагаемые единицы, то Королевство Великобритании *рассматривает в качестве налогооблагаемых единиц бенефициарных владельцев т.е. только учредителей LLP, о чем однозначно указано в ст. 24 Налоговой Конвенции т.е.:*

«Если согласно любому положению настоящей Конвенции партнерство, совместное предприятие или другая экономическая единица имеют право как резидент Казахстана освободиться от налога в Соединенном Королевстве на любые доходы или доход от прироста стоимости имущества, то это положение не рассматривается как ограничивающее право Соединенного Королевства облагать налогом любого члена партнерства, совместного предприятия или другой экономической единицы, являющихся резидентом Соединенного Королевства, в части его доли в таких доходах или доходе от прироста стоимости имущества; но любые такие доходы или доход от прироста стоимости рассматриваются для целей статьи 22 настоящей Конвенции как доходы или доход от прироста стоимости, полученные из источников в Казахстане».

Таким образом, если Ваша компания перечисляет доход резидентам Королевства Великобритании за услуги экспедиции, оказанные ими за пределами РК и предполагает применить нормы Налоговой Конвенции для освобождения дохода от налога, то налогообложение таких доходов будет зависеть от следующих факторов:

- если место налоговой инкорпорации (регистрации) участников (партнеров) LLP является территория юрисдикции Великобритании, указанная в п.49 приказа МФ РК от 29.12.2014 г. № 595 «Об утверждении перечня государств с льготным налогообложением», то следует удержать налог у источника выплаты по ставке 20% согласно п.2 ст. 194 НК РК и пп.4 п.1 ст. 192 НК РК без права применения Налоговой Конвенции;

- если место налоговой инкорпорации(регистрации) участников (партнеров) LLP является территория Англии, Шотландия, Уэльса или Северной Ирландии, то налог у источника выплаты не возникает согласно пп.13 п.5 ст. 193 НК РК т.к. услуги экспедиции и перевозки оказаны резидентом Великобритании исключительно за пределами РК и нет необходимости применять норму Налоговой Конвенции.

Однако, для определения окончательного получателя доходов (бенефициарного владельца) и его места налоговой резиденции, рекомендуется запросить у резидента Великобритании, которому будет выплачиваться доход, документ, подтверждающий налоговую регистрацию LLP, как юридического лица с приложением к нему налоговых сертификатов партнеров (учредителей) или иных документов, подтверждающих, что бенефициары являются учредителями LLP, в какой стране (регионе) они зарегистрированы и какой долей в уставном капитале они обладают.

И если:

- партнеры (партнер) зарегистрированы в одной из стран, указанных в приказе МФ РК от 29.12.2014 г. № 595, то налог удерживается по ставке 20% с их (его доли дохода) без права уменьшения или возврата;

- партнеры (партнер) зарегистрированы в Англии, Шотландии, Уэльсе или Северной Ирландии, то допускается освободить доход (часть дохода, приходящегося на его долю) на основании пп.13 п.5 ст. 193 НК РК.

Если указанных документов налоговому агенту в РК не будет предоставлено, то Ваша компания должна удержать налог у источника выплаты со всей суммы по ставке 20% согласно п. 1 ст. 194 НК РК.

Документов, подтверждающих обоснование такой ситуации НК РК не предусматривает, поэтому рекомендуем использовать мнение специалистов НК МФ РК по этому вопросу:

Письмо Налогового комитета Министерства финансов Республики Казахстан от 15 мая 2014 года № НК-13/3885-И

...

Согласно пункту 1 статьи 212 Налогового кодекса налоговый агент имеет право самостоятельно применить освобождение от налогообложения при выплате дохода нерезиденту или при отнесении начисленного, но не выплаченного дохода нерезидента на вычеты, если такой нерезидент является резидентом страны, с которой заключен международный договор.

В ходе администрирования также выявлены случаи, когда сертификат резидентства Великобритании подтверждает резидентство не самого юридического лица - партнерства, а соответствующих ее партнеров - резидентов Великобритании. В таких случаях налоговые органы РК не принимали указанные сертификаты, ввиду их несоответствия требованиям пункта 1 статьи 212 Налогового кодекса.

По информации компетентного органа Великобритании, лица подобной организационно-правовой формы (включая партнерств с ограниченной ответственностью) не являются самостоятельными плательщиками налогов.

В таких сертификатах резидентства компетентный орган Великобритании подтверждает резидентство отдельных ее партнеров, с приложением к сертификату их списка.

В аналогичных ситуациях, в соответствии с договоренностью компетентных органов двух стран, нерезидент вправе требовать применения норм международного договора об избежании двойного налогообложения. При этом нормы международного договора применяются к доходам из источника в РК только согласно доле участия резидентов Великобритании в таком партнерстве. Следовательно, в указанных ситуациях необходимо установить доли участия партнеров, не являющихся резидентами Великобритании.

В целях установления доли участия каждого партнера, налоговые органы вправе запросить такую информацию в самом партнерстве, адрес которого указывается в сертификате резидентства.

...

Ответ 2.

▪ Для целей ответа 2 допускаем, что ТОО заключило договор с Клиентом на транспортно-экспедиционное сопровождение груза железнодорожным транспортом в международной перевозке, отвечающей критериям пп.16 п.1 ст. 192 НК РК. При этом, ТОО является непосредственным экспедитором т.е. наименование ТОО и коды указаны в накладной СМГС в графе 23.

Далее, для сопровождения груза по территориям Республики Узбекистан, Республики Таджикистан и Российской Федерации ТОО заключило договор с транспортно-экспедиторской компанией- резидентами:

- Латвийской Республики;
- Объединенных арабских эмиратов;
- Республики Сингапур, которые будут организовывать транспортировку груза за пределами РК и обеспечивать ее экспедиторское сопровождение.

▪ С Латвийской Республикой, ОАЭ и Республикой Сингапур, Республикой Казахстан заключены Налоговые Конвенции т.е.:

- Конвенция между Республикой Казахстан и Латвийской Республикой об избежании

двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доход и на капитал (г. Астана, 6 сентября 2001 года);

- Конвенция между Правительством Республики Казахстан и Правительством Объединенных арабских эмиратов об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доход (г. Абу-Даби, 22 декабря 2008 года);

- Соглашение между Правительством Республики Казахстан и Правительством Республики Сингапур об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доход (Сингапур, 19 сентября 2006 года), которые не предусматривают особенности получения доходов бенефициарными владельцами т.к. ст. 3 этих Конвенций считает все юридические лица, зарегистрированные в этих странах субъектами налогообложения.

В связи с этим и в соответствии с п.1 ст. 7 Конвенций прибыль предприятия Договаривающегося Государства облагается налогом только в этом Государстве, если только предприятие не осуществляет предпринимательскую деятельность в другом Договаривающемся Государстве через расположенное там постоянное учреждение.

Таким образом, прибыль резидента Латвии, ОАЭ и Сингапура от деятельности в РК без образования постоянного учреждения в РК облагается налогом в стране резидентства.

Порядок применения международного договора в отношении полного или частичного освобождения от налогообложения доходов нерезидента, полученных из источников в Республике Казахстан, определен ст. 212 НК РК.

Однако, в случае, если нерезидент оказывает транспортно-экспедиторские услуги исключительно за пределами РК, то доход нерезидента от оказания таких услуг не подлежит налогообложению в соответствии с пп.13 п.5 ст. 193 НК РК.

При этом, документом, подтверждающим факт оказания услуг экспедиции и перевозки нерезидентом на железнодорожном транспорте исключительно за пределами РК является накладная СМГС, в которой по территории РК перевозит груз АО «КТЖ», а услуги экспедиции оказывает ТЭК-резидент РК, указанный в графе 23.

Таким образом, при выплате дохода ТЭК резидентам вышеуказанных государств, налоговому агенту не представляются какие-либо дополнительные документы в т.ч., указанные в ст. 212 НК РК т.к. он самостоятельно освобождает от налога доход согласно нормам пп.13 п.5 ст. 193 НК РК без применения норм Налоговых Конвенций.

Но вы должны учитывать некоторые несоответствия норм НК РК и риски, возникающие в связи с этим, в части определения окончательного получателя дохода, описанные в ответе 1 настоящего письма т.к. в данном случае, за пределами РК осуществляется два вида услуг: услуги экспедиции, которые оказывает ТЭК по договору и услуги перевозки, оказываемые транспортной организацией.

Суммы дохода, которые Вы перечисляете содержат стоимость услуг ТЭК и стоимость услуг перевозчика, который является окончательным получателем своей части дохода.

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

АУДИТОРСКАЯ КОМПАНИЯ

