



Вместе к успеху

Неприемлемость налогообложения
сумм финансирования
представительства со стороны
иностранной материнской компании

Оглавление

1	Отсутствие налогового обязательства в соответствии с законодательством Республики Казахстан	4
1.1	Представительство не является налогоплательщиком согласно казахстанскому Налоговому кодексу	4
1.1.1	Отсутствие налогового резидентства представительства в Казахстане	5
1.1.2	Постоянное учреждение	6
1.1.3	Отсутствие права на налогообложение в соответствии с п. 12 ст. 191 Налогового кодекса	6
1.2	Отсутствие налогооблагаемых доходов	7
2	Отсутствие налогового обязательства в соответствии с положениями Налоговой конвенции	8
2.1	Представительство не является налогоплательщиком согласно Налоговой конвенции	9
2.1.1	Представительство не является постоянным учреждением согласно налоговой конвенции	9
2.1.2	Соответствие п. 12 ст. 191 Налогового кодекса положениям налоговой конвенции	10
2.1.3	Принцип недискриминации	11
2.2	Возможность применения статьи 217 Налогового кодекса	12
3	Резюме	12

Оценка правовой ситуации в отношении налогообложения сумм финансирования представительства со стороны головной компании из-за рубежа

В настоящей статье рассматриваются вопросы финансирования представительств со стороны головной компании с местом нахождения за рубежом.

В соответствии с определением, приведенным в пункте 2 статьи 43 казахстанского Гражданского кодекса под термином «Представительство» подразумевается обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения и осуществляющее защиту и представительство интересов этого юридического лица, совершающее от его имени сделки и иные правовые действия.

Ввиду отсутствия статуса самостоятельного юридического лица представительство в принципе не может осуществлять самостоятельную предпринимательскую деятельность с целью получения прибыли, и, соответственно, не извлекает доходов. В большинстве случаев представительство создается для того, чтобы осуществлять вспомогательную деятельность и в этих целях содержится головной компанией. Для финансирования этой деятельности представительство получает денежные средства от головной компании.

Налоговые органы Казахстана в течение многих лет придерживаются позиции о том, что суммы неизрасходованных средств на конец налогового периода подлежат налогообложению в Казахстане.

Комитет государственных доходов Министерства финансов РК (далее – КГД МФ) опубликовал соответствующее разъяснение, согласно которому финансовые ресурсы, предоставленные головной компанией в пользу представительства следует рассматривать в качестве дохода для целей обложения корпоративным подоходным налогом¹.

При этом допускается налоговый вычет сумм расходов на содержание представителя.

¹ Письмо Комитета по государственным доходам Министерства финансов РК от 28.04.2015 № КГД-05-3-ЮЛЕ-705-КГД-8129.

Суммы неизрасходованных денежных средств на конец налогового периода (календарный год) подлежат налогообложению (календарный год), как доход представительства.

Эта позиция Министерства финансов РК вызывает глубокие сомнения с точки зрения соглашений об устранении двойного налогообложения, Налогового и Гражданского кодексов РК, а также закону РК «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности».

1 ОТСУТСТВИЕ НАЛОГОВОГО ОБЯЗАТЕЛЬСТВА В СООТВЕТСТВИИ С ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВОМ РЕСПУБЛИКИ КАЗАХСТАН

ОТСУТСТВИЕ НАЛОГОВОГО ОБЯЗАТЕЛЬСТВА В СООТВЕТСТВИИ С ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВОМ РЕСПУБЛИКИ КАЗАХСТАН

В последующем будут рассмотрены условия для возникновения права на налогообложение в соответствии с казахстанским законодательством. Условием для возникновения такого права на налогообложение является помимо прочего то, что представительство должно рассматриваться в качестве так называемого резидента, и соответственно налогоплательщика. Представительство должно в итоге получать налогооблагаемый доход в результате осуществления экономической деятельности. Только в этом случае у Казахстана возникает право на налогообложение.

По нашему мнению, представительство не может рассматриваться в качестве резидента согласно законодательству Республики Казахстан, и поэтому не является налогоплательщиком.

1.1 Представительство не является налогоплательщиком согласно казахстанскому Налоговому кодексу

По мнению авторов, представительство не может рассматриваться в качестве резидента и поэтому не несет обязательств по уплате корпоративного подоходного налога и налога на чистый доход.

В соответствии с пунктом 1 статьи 81 казахстанского Налогового кодекса (далее - «Налоговый кодекс») плательщиками корпоративного подоходного налога являются юридические лица с местом нахождения в Республике Казахстан (так

называемые резиденты), а также иностранные юридические лица (так называемые нерезиденты), осуществляющие деятельность в Республике Казахстан через постоянное учреждение или получающие доходы из источников в Республике Казахстан. Филиалы и представительства в вышеуказанной норме прямо не упоминаются.

Авторы поддерживают позицию Ассоциации Налогоплательщиков Казахстана² (далее - АНК), в соответствии с которой уже этот юридический факт уже должен привести, что неизрасходованные суммы превышения финансирования представительства со стороны головной компании из-за рубежа над расходами такого представительства не подлежат налогообложению.

В связи с этим отсутствуют правовые основания для осуществления права налогообложения.

1.1.1 Отсутствие налогового резидентства представительства в Казахстане

В соответствии с пунктом 5 статьи 189 резидентами Республики Казахстан в целях Налогового Кодекса признаются юридические лица, созданные в соответствии с законодательством Республики Казахстан, и (или) юридические лица, созданные в соответствии с законодательством иностранного государства, место эффективного управления (место нахождения фактического органа управления) которых находится в Республике Казахстан.

Местом эффективного управления (местом нахождения фактического органа управления) признается место проведения собрания фактического органа (совета директоров или аналогичного органа), на котором осуществляются основное управление и (или) контроль, а также принимаются стратегические коммерческие решения, необходимые для проведения предпринимательской деятельности юридического лица.

Для главы представителя может, и как правило, выдается доверенность, которая удостоверяет его полномочия на осуществление деятельности подготовительного характера и вспомогательной деятельности в соответствии с п. 4 ст. 191 Налогового кодекса или п. 4 ст.5 Соглашения об избежании двойного налогообложения (далее - Налоговая конвенция).

Следовательно, глава представительства не имеет полномочий для принятия решений в отношении предпринимательской (то есть направленной на извлечение дохода) деятельности представительства.

² Письмо АНК от 12.04.15 № 728-04/15 «Относительно обложения налогом суммы финансирования Представительства иностранными инвесторами».

Решения по хозяйственной деятельности Руководством компании, чей головной офис находится не в Казахстане, а за рубежом. Таким образом, представительство не может рассматриваться в качестве резидента Казахстана, что является необходимым условием для осуществления права налогообложения в Казахстане.

1.1.2 Постоянное учреждение

Появление закона налогообложения также требует, чтобы компания осуществляла свою экономическую деятельность через постоянное учреждение в Казахстане.

Тем не менее, п. 4 ст. 191 Налогового кодекса предусматривает, что осуществление нерезидентом на территории Республики Казахстан деятельности подготовительного и вспомогательного характера, отличающейся от основной деятельности нерезидента, не приводит к образованию постоянного учреждения, если такая деятельность длится не более трех лет.

Деятельность подготовительного и вспомогательного характера может осуществляться только в пользу нерезидентов, а не третьим лицам.

Деятельность подготовительного и вспомогательного характера, определяется следующим образом:

- › использование любого места исключительно для целей хранения и (или) демонстрации товара, принадлежащего нерезиденту;
- › содержание постоянного места деятельности исключительно для целей закупки товаров без их реализации;;
- › содержание постоянного места деятельности исключительно для сбора, обработки и (или) распространения информации, рекламы или изучения рынка товаров, работ, услуг, реализуемых нерезидентом, если такая деятельность не является основной деятельностью этого нерезидента.

Таким образом, представительство не может рассматриваться как постоянное учреждение, если вышеупомянутые виды деятельности длятся не более 3-х лет. В таком случае у Казахстана отсутствует право на налогообложение.

1.1.3 Отсутствие права на налогообложение в соответствии с п. 12 ст. 191 Налогового кодекса

Для обоснования своей позиции о налогообложении неизрасходованных суммы превышения финансирования представительства со стороны головной компании из-за рубежа налоговые органы Казахстана зачастую ссылаются на положения п.12 ст. 191 Налогового кодекса.

П.12 ст. 191 Налогового кодекса предусматривает, что при осуществлении представительством деятельности, которая не приводит к образованию постоянного учреждения в соответствии с международным договором об избежании двойного налогообложения или пунктом 4 данной статьи, то к такому представительству нерезидента будут применяться положения Налогового кодекса, предусмотренные для постоянного учреждения нерезидента.

В связи с этим, представительство иностранного юридического лица обязано согласно письму Комитета государственных доходов Министерства финансов Казахстана (далее по тексту — «Комитет государственных доходов»)³ подать налоговую декларацию (Форма 100.00), в которой должен быть указан совокупный годовой доход в форме финансирования Представительства головной компанией и расходов, которые могут быть отнесены на вычеты. При этом средства, полученные от головной компании, по мнению Комитета государственных доходов от 28.04.2015 года, следует учитывать в строке 100.00.04 «Прочие доходы» декларации по КПН. В случае если сумма совокупного годового дохода превышает сумму налоговых вычетов, то представительство должно уплатить корпоративный подоходный налог, а также налог на чистый доход⁴.

В п. 12 ст. 191 Налогового кодекса содержится ссылка на ст. 217 Налогового кодекса, согласно которой представительство вправе применять положения налоговой конвенции в отношении освобождения от налогообложения. Дальнейшие аспекты применения норм налоговой конвенции приведены в части II статьи.

В соответствии с этим стандартом, положения § 217 Налогового кодекса применяются соответственно

1.2 Отсутствие налогооблагаемых доходов

§ 192 п. 1 № 29 Налогового кодекса предусматривает, что прочие доходы нерезидента, полученные в результате деятельности в Казахстане, подлежат налогообложению. При этом прямо предусматриваются доходы представительств, не образующих постоянное учреждение в соответствии с положениями налоговой конвенции или п. 4 ст. 191 Налогового кодекса. Поскольку определение понятия дохода не предусмотрено прямо в Налоговом кодексе, то для целей налогообложения следует руководствоваться понятием дохода, определенным в Законе РК «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности», а также в МСФО.

³ Ответ Министерства финансов от 11.03.15 года на вопрос от 24.02.2015 года № 294912

⁴ Ответ Председателя Комитета государственных доходов г-на Ергожина Д.Е. на вопрос №295505/1 от 21.04.15, <http://blogs.e.gov.kz/ru/blogs/kgd/questions/296469>.

Положения пп. 29) п. 1 ст. 192 Налогового кодекса не могут применены в случае, если если финансирование представительства со стороны головной компании не соответствует определению дохода, содержащемуся в п. 2 ст. 13 Закона РК «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности».

П. 2 ст. 13 Закона РК «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» предусматривает, что доходы – это увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме притока или прироста активов или уменьшения обязательств, которые приводят к увеличению капитала, отличному от увеличения, связанного с взносами лиц, участвующих в капитале.

В соответствии с этим определением поступление денежных средств в форме финансирования головной компанией в рамках одного и того же юридического лица не представляет собой доход, поскольку увеличение, связанное с взносами лиц, участвующих в капитале, прямо исключено из определения дохода.

Таким образом, финансирование со стороны головной компании не является прочим доходом и, соответственно, не может быть отражено в совокупном годовом доходе в казахстанской налоговой декларации формы 100.00. Аналогичное действует в отношении расходов представительства, не связанных с осуществлением деятельности, направленной на получение дохода согласно п. 1 ст. 100 Налогового кодекса.

2 ОТСУТСТВИЕ НАЛОГОВОГО ОБЯЗАТЕЛЬСТВА В СООТВЕТСТВИИ С ПОЛОЖЕНИЯМИ НАЛОГОВОЙ КОНВЕНЦИИ

В последующем будут рассмотрены условия возникновения постоянного учреждения по модельному соглашению ОБСЕ. Хотим отметить, что в настоящей статье для лучшего представления обстоятельств за основу взято соглашение между Казахстаном и Федеративной Республикой Германия об избежании двойного налогообложения. При этом положения модельного соглашения ОБСЕ если и отличаются от соответствующих положений налоговой конвенции между Казахстаном и Федеративной Республикой Германия и другими государствами, то лишь в незначительной степени. Предпосылкой для возникновения права на налогообложение является, помимо прочего то, что представительство осуществляет предпринимательскую деятельность через постоянное учреждение и извлекает прибыль в Договариваемом государстве. Нерезидент также не

может быть подвергнут налогообложению в Договариваемом государстве, которое не соответствует принципу недискриминации.

По нашему мнению представительство не осуществляет предпринимательскую деятельность и не представляет собой постоянное учреждение. В таком случае в Договариваемом государстве также не извлекается прибыль. Помимо этого налогообложение приведет к дискриминации, что является нарушением принципа недискриминации.

2.1 Представительство не является налогоплательщиком согласно Налоговой конвенции

По мнению авторов, представительство не может рассматриваться в качестве резидента и поэтому не несет обязательств по уплате корпоративного подоходного налога и налога на чистый доход.

2.1.1 Представительство не является постоянным учреждением согласно налоговой конвенции

Согласно п. 4 ст. 5 Налоговой конвенции представительство, которое содержится исключительно для целей осуществления для предприятия деятельности подготовительного или вспомогательного характера, не может рассматриваться в качестве постоянного учреждения.

Данное положение по мнению КГД МФ⁵ применимо вне зависимости от длительности осуществления деятельности подготовительного или вспомогательного характера.

Поскольку согласно п. 5 ст. 2 Налогового кодекса нормы Налоговой конвенции имеют приоритет перед нормой п. 4 ст. 194 Налогового кодекса, то подлежит применению п. 4 ст. 5 Налоговой конвенции. Более того, согласно п. 3 ст. 4 Конституции РК международные договоры, ратифицированные Республикой, имеют приоритет перед ее законами и применяются непосредственно, кроме случаев, когда из международного договора следует, что для его применения требуется издание закона.

Таким образом, содержание представительства исключительно для целей осуществления деятельности подготовительного или вспомогательного характера, не приводит к образованию постоянного учреждения. В другом случае

⁵ Письмо Комитета по государственным доходам Министерства финансов РК от 28.04.2015 № КГД-05-3-ЮЛЕ-705-КГД-8129.

противная точка зрения будет прямо противоречить положениям налоговой конвенции.

2.1.2 Соответствие п. 12 ст. 191 Налогового кодекса положениям налоговой конвенции

Согласно п. 1 ст. 7 налоговой конвенции 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. Если предприятие осуществляет предпринимательскую деятельность таким образом, то прибыль предприятия может облагаться налогом в другом Государстве, но только в той части, которая относится к такому постоянному учреждению.

Таким образом, условием для обложения прибыли предприятия в другом Договаривающемся государстве является то, что предприятие осуществляет предпринимательскую деятельность в другом Договаривающемся Государстве через расположенное там постоянное учреждение.

В случае финансирования представительства со стороны головной компании с местом нахождения за рубежом отсутствует признак предпринимательской деятельности, направленной на извлечение дохода.

Так согласно п. 1 ст. 5 Налоговой конвенции термин «постоянное учреждение» означает постоянное место деятельности, через которое полностью или частично осуществляется предпринимательская деятельность предприятия⁶. Таким образом законодательные определения понятий «представительство» и «постоянное учреждение» не являются идентичными. Как упоминалось ранее⁷, согласно п. 4 ст. 5 Налоговой конвенции представительство не является постоянным учреждением.

Таким образом, нормы п. 12 ст. 191 Налогового кодекса не подлежат применению, поскольку нормы Налоговой конвенции имеют приоритет перед нормами казахского права.

Даже если предположить, что суммы, выделенные на финансирование представительства являются доходами представительства и подлежат декларированию, в результате чего должен быть уплачен корпоративный

⁶ В русском тексте Налоговой конвенции прямо упоминается «предпринимательская» деятельность предприятия.

⁷ См. выше Часть II № 1.

подходный налог (что по сути уже противоречит п. 1 ст. 5 Налоговой конвенции), то возврат представителем неиспользованных сумм финансирования головной компании должен был бы рассматриваться, как налоговый вычет, уменьшающий совокупный годовой доход представительства. Однако, такой вычет Налоговым кодексом не предусмотрен.

2.1.3 Принцип недискриминации

П. 1 ст. 24 Налоговой конвенции предусматривает, что национальные лица Договаривающегося Государства не должны подвергаться в другом Договаривающемся Государстве иному или более обременительному налогообложению, или связанному с ним обязательству, чем налогообложение или связанные с ним обязательства, которым подвергаются или могут подвергаться национальные лица этого другого Государства при тех же обстоятельствах, в частности, в отношении резидентства.

П. 1 ст. 81 Налогового кодекса предусматривает, помимо прочего, что плательщиками корпоративного подоходного налога являются юридические лица - резиденты Республики Казахстан, а также юридические лица-нерезиденты, осуществляющие деятельность в Республике Казахстан через постоянное учреждение или получающие доходы из источников в Республике Казахстан. При этом уплата корпоративного подоходного налога представительствами юридических лиц-резидентов не предусмотрена.

Декларация по корпоративному подоходному налогу (Форма 100.00) также не предусматривает ее подачу представительствами юридических лиц-резидентов⁸.

Так на головную компанию с местом нахождения за рубежом, исполняющую свои налоговые обязательства за рубежом, возлагаются дополнительные обязательства по исчислению и уплате корпоративного подоходного налога в отношении средств, направленных на финансирование представительства в Казахстане.

Такой подход налоговых органов приводит к двойному налогообложению (сначала за рубежом по месту нахождения, затем в Казахстане по месту расположения представительства, которому головной компанией предоставляется финансирование) и к двойному обременению в сравнении с отечественными предприятиями, чьи представительства не подлежат обособленному налогообложению, что в конечном счете представляет собой прямое нарушение принципа недискриминации.

⁸ Приложения № 1 и 2 к приказу министра финансов Республики Казахстан от 25.12.14. № 58.

Таким образом, позиция казахстанских налоговых органов о налогообложении выделенных головной компанией сумм финансирования представительства является прямым нарушением положений п. 1 ст. 24 Налоговой конвенции.

2.2 Возможность применения статьи 217 Налогового кодекса

Как упомянуто ранее, налоговые органы Казахстана не оспаривают тот факт, что представительство вправе согласно ст. 217 Налогового кодекса применить положения Налоговой конвенции в части освобождения от налогообложения.

Согласно ст. 217 Налогового кодекса нерезидент (лицо не имеющее место нахождения или место нахождения или эффективного управления в Казахстане) имеет право на возврат подоходного налога в соответствии с положениями международного договора в случае осуществления деятельности в Республике Казахстан через филиал, представительство, не приводящей к образованию постоянного учреждения в соответствии с международным договором.

Это служит доказательством тому, что доход нерезидента без образования постоянного учреждения не подлежит обложению корпоративным подоходным налогом (далее – КПН)⁹ согласно нормам Налоговой конвенции.

В таком случае сдача налоговой декларации и уплата в бюджет КПН в отношении сумм финансирования представительства, выделенных головной компанией с местом нахождения за рубежом, представляются нецелесообразными и противозаконными.

Согласно положениям Налоговой конвенции КПН не должен уплачиваться в государственный бюджет, поскольку предпринимательская деятельность в Казахстане не осуществляется и, соответственно, отсутствует какая-либо прибыль.

3 РЕЗЮМЕ

Учитывая вышеизложенное, следует резюмировать, что позиция налоговых органов, основанная на положениях п. 12 ст. 192 Налогового кодекса, согласно которой суммы финансирования представительства, выделенные головной компанией из-за рубежа, представляют собой доход Представительства, подлежащий налогообложению, противоречит положениям Налоговой конвенции.

До момента подготовки данной статьи указанная позиция налоговых органов не изменилась. Дополнительно введена обязанность по представлению отчетности налогоплательщиками, получающими средства от международных и зарубежных

⁹ В данном случае речь идет о КПН, а не о налоге у источника выплаты.

организаций¹⁰. Поскольку такая обязанность по представлению отчетности затрагивает лишь лиц, осуществляющих определенные виды деятельности (напр.: правовая помощь, изучение общественного мнения, сбор, анализ и распространение информации), данный вопрос не будет рассматриваться далее в настоящей статье.

В случае включения налоговыми органами сумм финансирования представительства в совокупный годовой доход представительства мы рекомендуем проводить судебное обжалование таких решений и помимо этого инициировать процедуру взаимного согласования в соответствии со ст. 25 Налоговой конвенции.

Помимо этого для исключения рисков и спорных ситуаций целесообразно учитывать неиспользованные суммы финансирования представительства в качестве авансов в бухгалтерском учете. В таком случае возврат представительством неиспользованных сумм финансирования, учтенных в бухгалтерском учете в качестве авансов, не повлечет за собой налоговых последствий.

В результате можно сделать вывод, что правовая позиция казахстанских налоговых органов приводит де факто к двойному налогообложению – в особенности в отношении немецких компаний, осуществляющих деятельность в Казахстане через свои представительства. Необходимо противодействовать такой противозаконной правовой и административной практике посредством обращения в компетентные казахстанские министерства.

Поэтому предлагается переработать административные акты¹¹, утратившие силу с 1 января 2009 года, дополнив ясными рекомендациями по применению в части недопустимости обложения сумм превышения финансирования представительств иностранных компаний.

¹⁰ Урегулировано ст. 14, 20, 77, 557, 627 Налогового кодекса и приказами министра финансов от 19.10.2016 № 553 и № 554.

¹¹ Совместный приказ Министра финансов Республики Казахстан от 2 декабря 1999 года № 643 и Министра государственных доходов Республики Казахстан от 2 декабря 1999 года № 1478 «Об утверждении Инструкции о порядке применения Конвенций (Соглашений) об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доход и капитал (имущество), заключенных Республикой Казахстан с иностранными государствами».