



Судебная практика по вопросу налогообложения дохода нерезидента, имеющего зарегистрированное постоянное учреждение в Казахстане

Статья 666 Налогового кодекса

Асель Ильясова
Юридическая фирма GRATA International
Июнь, 2024 год



ПРАКТИКА НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ

Пункт 2 статьи 666 Налогового кодекса

- Налоговыми органами применяется принцип «неограниченной силы притяжения» (unlimited force of attraction principle):
 1. Если нерезидент имеет зарегистрированное постоянное учреждение (ПУ) в Казахстане, то любой доход, полученный нерезидентом из казахстанских источников (дивиденды, роялти, вознаграждение за оказанные услуги в или за пределами территории Казахстана и т.д.) подлежат обложению КРН по ставке 20% как доход ПУ этого нерезидента.
 2. Без права применения сниженных ставок или освобождений по налоговой конвенции.
- Сниженные ставки или освобождение по налоговой конвенции могут быть применены только к доходу нерезидента, который не имеет зарегистрированного ПУ в Казахстане.

МЕЖДУНАРОДНОЕ НАЛОГОВОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО: ПРИНЦИП «СИЛЫ ПРИТЯЖЕНИЯ»

Комментарии ОЭСР к статье 7 Модельной налоговой конвенции

- Принцип «силы притяжения» (force of attraction principle) означает, что ПУ «притягивает» доход, полученный тем же самым нерезидентом из источников страны нахождения, даже если данный доход не получен им самим.
1. Если нерезидент создает ПУ в стране, то либо весь доход (неограниченная сила притяжения – unlimited force of attraction), либо ее часть (ограниченная сила притяжения – limited force of attraction), извлеченная в данной стране, может быть обложена там налогом.
- В настоящее время принцип «силы притяжения» не применяется в налоговых конвенциях.

МЕЖДУНАРОДНОЕ НАЛОГОВОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО: ПРАВИЛА РАСПРЕДЕЛЕНИЯ ПРАВ ГОСУДАРСТВ НА НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ДОХОДА ОТ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Статья 7 налоговой конвенции. Комментарии ОЭСР к Модельной налоговой конвенции.

Если компания осуществляет предпринимательскую деятельность в другом государстве (государство-источник дохода) через ПУ, то доход компании может облагаться налогом в этом другом государстве, но только в той части, которая относится к этому ПУ.

- Право на налогообложение государства, в котором расположено ПУ, не распространяется на доход, который компания может получить в этом государстве, но который не относится к ПУ. Каждый раз налоговые органы этого государства должны рассматривать источники дохода, которые компания получает и применять к каждому из них критерий наличия ПУ.

НАЦИОНАЛЬНОЕ НАЛОГОВОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО

Статья 220, пункт 2 статьи 651, пункт 2 статьи 666 Налогового кодекса.

- Нормы Налогового кодекса основаны на тех же принципах, что и положения налоговых конвенций.

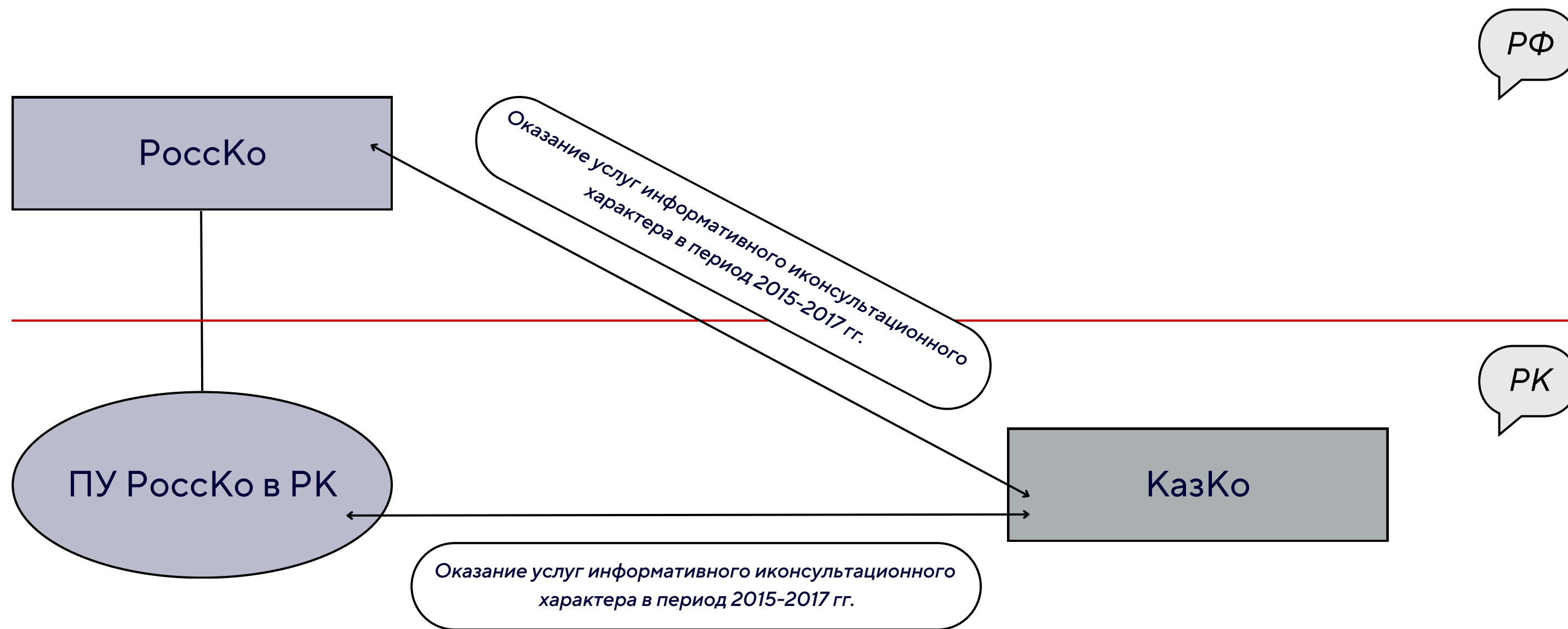
- Пункт статьи 651 Налогового кодекса:

К доходу ПУ относятся доходы, полученные ПУ в Казахстане и за пределами страны, которые «связанны с деятельностью такого постоянного учреждения».

- Пункт 2 статьи 666 и пункт 9 статьи 220 Налогового кодекса: активные доходы, которые получает нерезидент из казахстанских источников, каждый раз должны проверяться на критерий образования ПУ.

ПРАКТИКА ВЕРХОВНОГО СУДА: ФАБУЛА ДЕЛА (1/2)

Постановление Административной коллегии Верховного Суда №6001-22-00-6ап/1737 от 17 января 2024 года



ПРАКТИКА ВЕРХОВНОГО СУДА: ФАБУЛА ДЕЛА (2/2)

- Позиция Налогового агента:

налогообложению в Казахстане подлежит только доход нерезидента, который относится именно к его ПУ. Если нерезидентом доход получен не через его ПУ, то такой доход не может облагаться налогом в Казахстане. Подпункт а) пункта 1 статьи 7 Налоговой конвенции РК-РФ.

- Позиция Налогового органа:

Налоговый агент не вправе применить положения Налоговой конвенции РК-РФ к доходу нерезидента, если у него имеется зарегистрированное ПУ в Казахстане. Пункт 2 статьи 666 Налогового кодекса.

ПРАКТИКА ВЕРХОВНОГО СУДА: ВЫВОДЫ СУДА (1/5)

- Пункт 2 статьи 666 Налогового кодекса противоречит положениям пункта 3 статьи 4 Конституции и пункту 5 статьи 2 Налогового кодекса.
- Пункт 2 статьи 666 Налогового кодекса:

«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».

ПРАКТИКА ВЕРХОВНОГО СУДА: ВЫВОДЫ СУДА (2/5)

- Пункт 3 статьи 4 Конституции:

«Международные договоры, ратифицированные Республикой, имеют приоритет перед ее законами. Порядок и условия действия на территории Республики Казахстан международных договоров, участником которых является Казахстан, определяются законодательством Республики».

- Пункт 5 статьи 2 Налогового кодекса:

«Если международным договором, ратифицированным Республикой Казахстан, установлены иные правила, чем те, которые содержатся в настоящем Кодексе, применяются правила указанного договора».

ПРАКТИКА ВЕРХОВНОГО СУДА: ВЫВОДЫ СУДА (3/5)

- Наличие у нерезидента зарегистрированного ПУ в Казахстане не лишает его права применять положения соответствующей налоговой конвенции к доходу, полученному им из источников в Казахстане.
- Тем самым Верховный суд посчитал неприменимым принцип «неограниченной силы притяжения ПУ».

ПРАКТИКА ВЕРХОВНОГО СУДА: ВЫВОДЫ СУДА (4/5)

- Для определения наличия ПУ имеет значение место оказания услуг, то есть услуга должна быть предоставлена поставщиком-нерезидентом через его сотрудников или другой нанятый персонал на территории Казахстана.
- Однако для услуг, оказываемых удаленно, определяющим обстоятельством является местонахождение заказчика таких услуг. При этом Верховный суд ссылается на положения Налогового кодекса, регулирующие налогообложение услуг НДС (статья 378).

▶ ПРАКТИКА ВЕРХОВНОГО СУДА: ВЫВОДЫ СУДА (5/5)

- Если деятельность нерезидента, в результате которой был получен доход из казахстанских источников, совпадает с деятельностью его зарегистрированного ПУ, то такой доход нерезидента должен быть признан как доход, полученный его ПУ, и облагаться КПН в Казахстане.
- Верховный суд оценил деятельность нерезидента (налогового агента) в рассматриваемом споре как недобросовестную.

СПАСИБО!