

Ответ Председателя Комитета государственных доходов МФ РК от 15 января 2021 года на вопрос от 7 января 2021 года № 660754 (dialog.egov.kz)

Вопрос:

Прошу Вас дать разъяснение касательно порядка применения международных договоров, в части полного освобождения от уплаты корпоративного подоходного налога, удерживаемого у источника выплаты (Далее - КПН), с доходов нерезидентов в 2021 году на следующих примерах: Компания - резидент Республики Казахстан в январе 2021 года получила консультационные услуги от нерезидентов, зарегистрированных в таких странах как Великобритания, Турция и Россия. Указанные нерезиденты не имеют постоянного учреждения в Республике Казахстан, не являются взаимосвязанной стороной по отношению к налоговому агенту.

В целях применения положений международного договора в части полного освобождения от уплаты КПН, нерезидентами представлены сертификаты налогового резидентства на 2021 год, также нерезиденты являются фактическими (конечными) получателями доходов.

Вопрос 1. Возникает ли обязанность у налогового агента в целях освобождения от уплаты КПН проводить «Тест на основную цель» к нерезидентам из Великобритании, Турции и России?

Вопрос 2. Каков механизм проведения «Теста на основную цель»? Какие существуют требования у органов государственных доходов к документам, подтверждающим прохождение «Теста на основную цель»?

Вопрос 3. Какие еще дополнительные требования кроме «Теста на основную цель» должен применить в 2021 году налоговый агент в при полном освобождений от уплаты КПН к нерезидентам из стран Великобритании, Турция, Россия?

Ответ

Комитет государственных доходов Министерства финансов Республики Казахстан (далее - КГД МФ РК) рассмотрев Ваш вопрос, поступивший на блог Председателя КГД МФ РК, сообщает следующее.

Из [пункта 3 статьи 666](#) Налогового кодекса следует, что налоговый агент имеет право самостоятельно применить освобождение от налогообложения при выплате дохода нерезиденту или отнесении начисленного, но не выплаченного дохода нерезидента на вычеты.

В случае выплаты дохода нерезиденту-взаимосвязанной стороне, являющемуся резидентом государства, с которым Республикой Казахстан заключен международный договор, в который не внесены изменения многосторонним международным договором, налоговый агент вправе применить положение части первой данного пункта при условии, что такой нерезидент является окончательным (фактическим) получателем (владельцем) дохода.

В случае выплаты дохода нерезиденту-взаимосвязанной стороне, являющемуся резидентом государства, с которым Республикой Казахстан заключен международный договор, в который внесены изменения многосторонним международным договором, налоговый агент вправе применить положение части первой данного пункта при одновременном выполнении следующих условий: такой доход подлежит включению в налогооблагаемый доход нерезидента в иностранном государстве, резидентом которого является нерезидент, и подлежит обложению налогом без права на исключение такого дохода из налогооблагаемого дохода и (или) уменьшение (корректировка) налогооблагаемого дохода на сумму такого дохода в отчетном периоде, и (или) возврата в отчетном и (или) последующих периодах налога, уплаченного с этого налогооблагаемого

дохода; номинальная ставка налога, которая применяется при обложении этого дохода в иностранном государстве, резидентом которого является нерезидент, в отчетном периоде составляет не менее 15 процентов.

Для целей части третьей данного пункта под номинальной ставкой понимается ставка, установленная налоговым законодательством иностранного государства.

В связи с чем, в случае выполнения условий, указанных в [пункте 3 статьи 666](#) Налогового кодекса, налоговый агент вправе применить положения международного договора.

Из [пунктов 1 и 2 статьи 7](#) Многосторонней конвенция по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (Париж, 24 ноября 2016 года) (далее - Многосторонняя конвенция) независимо от любых положений Налогового соглашения, на которое распространяется данная Конвенция, льгота в соответствии с Налоговым соглашением, на которое распространяется данная Конвенция, не предоставляется в отношении вида дохода или капитала, если, принимая во внимание все соответствующие факты и обстоятельства, есть основания полагать, что получение такой льготы было одной из основных целей какого-либо соглашения или сделки, которые прямо или косвенно привели к этой льготе, если только не было установлено, что предоставление такой льготы в этих обстоятельствах будет соответствовать целям и задачам соответствующих положений Налогового соглашения, на которое распространяется данная Конвенция.

[Пункт 1](#) применяется вместо или при отсутствии в Налоговом соглашении, на которое распространяется данная Конвенция, положений, которые отказывают в предоставлении всех или части льгот, которые в противном случае были бы предоставлены в соответствии с Налоговым соглашением, на которое распространяется данная Конвенция, если основной или одной из основных целей какого-либо соглашения или сделки, или какого-либо лица, связанного с соглашением или сделкой, было получение таких льгот.

Таким образом, если основной целью заключения сделки было получение льгот по Налоговым соглашениям, то положения Налоговых соглашений не применимы.

В связи с чем, в целях правомерного применения положения Налоговых конвенций налоговому агенту необходимо проводить «тест на основную цель».

Аналогичные положения содержатся в [подпунктах 169, 170 пункта 9](#) Комментарий к статье 29 Модельной конвенции ОЭСР (далее - Комментарий ОЭСР) пункт 9 отражает руководство, содержащееся в пунктах 61 и 76-80 Комментария к статье 1.

Согласно этому руководству, льготы по налоговой конвенции не должны предоставляться, если одной из основных целей определенных сделок или договоренностей является злоупотребление положениями налоговых соглашений и получение льгот в данных обстоятельствах противоречили бы объекту и цели соответствующих положений налоговой конвенции.

Пункт 9 включает принципы, лежащие в основе этих пунктов, в саму Конвенцию, чтобы позволить государствам рассматривать случаи ненадлежащего использования Конвенции, даже если их внутреннее законодательство не позволяет им делать это в соответствии с пунктами 76-80 Комментария к статье 1; он также подтверждает применение этих принципов к государствам, внутреннее законодательство которых уже позволяет им рассматривать такие дела.

Положения пункта 9 приводят к отказу в получении льгот в соответствии с налоговой конвенцией, если одной из основных целей заключенного соглашения или сделки является получение льгот в соответствии с соглашением. Однако в этом случае последняя часть пункта позволяет лицу, которому иным образом было бы отказано в выплате льгот, возможность установить, что получение льгот в этих обстоятельствах соответствует объекту и цели соответствующих положений настоящей Конвенции.

При этом из [подпункта 178 пункта 9 статьи 29](#) Комментарий ОЭСР следует, что чтобы определить, является ли одной из основных целей соглашения или сделки получение льгот

в соответствии с [Конвенцией](#), важно провести объективный анализ целей и задач всех лиц, участвующих в создании такой договоренности или сделки.

На вопрос, каковы цели договоренности или сделки, можно ответить лишь путем рассмотрения всех обстоятельств, связанных с договоренностью или сделкой, на индивидуальной основе.

Нет необходимости находить убедительные доказательства намерения лица, связанного с соглашением или сделкой, но после объективного анализа соответствующих фактов и обстоятельств необходимо сделать вывод, что одна из основных целей соглашения или сделки заключалась в злоупотреблении положениями налоговых конвенций.

Однако не следует легкомысленно предполагать, что злоупотребление положениями налоговой конвенции является одной из основных целей соглашения или сделки, и простой анализ последствий соглашения обычно не позволяет сделать вывод о его целях.

Однако, если договоренность может быть разумно объяснена только выгодой, возникающей по договору, можно сделать вывод, что одной из основных целей такой договоренности было получение выгоды.

Султангазиев М.Е.