

Л.П. ХОХЛОВА

ЮРИДИЧЕСКИЕ ЛИЦА-НЕРЕЗИДЕНТЫ: ОСОБЕННОСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

С формированием рыночных отношений Казахстан активно интегрируется в мировую экономику. осуществление различных экономических связей с иностранными партнерами способствует результативной реализации экспортной продукции и ресурсов, а также приобретение за рубежом необходимых для Казахстана товаров производственного и потребительского назначения. Так, по данным Комитета таможенного контроля Министерства финансов Республики Казахстан внешнеторговый оборот Казахстана в январе-феврале 2010 г. составил 11 626 816,5 млн. долларов США и по сравнению с январем 2009 г. увеличился на 23,6 %, в том числе экспорт – 8 495 837,4 млн. долларов США (на 60,1% больше), импорт – 3 130 979,1 млн. долларов США (на 17,4% меньше) [1].

одним из основных факторов экономического роста, инструментом финансово-правовой политики являются налоги, обязанность по уплате которых закреплена в статье 35 Конституции Республики Казахстан. От эффективности налогообложения во многом зависит успех государственных реформ, их социальная направленность, уровень жизни и благосостояния общества. В связи с этим важную роль для пополнения государственного бюджета играют налоги, уплачиваемые иностранными юридическими лицами.

Вопросы налогообложения затрагивались в работах различных авторов. Большой вклад в изучение вопроса налогообложения внес американский профессор Артур Лаффер. Из более современных авторов, изучающих тему налогообложения, известны такие, как Кэмпбелл Р. Макконнелл, Стэнли Л. Брю, Линдвуд Т. Гейгер, Галкин В.Ю., Киперман Г.Я., Белялов А.З., Столяров В.Ф., Хасан-Бек Ц.М., Барулин С.В., Брызгалин А.В., Шараев С.Ю., Проскуров В.Г., Широков Е.С., Стеркин Ф.М., Ивлиева М.Ф., Пепеляев С.Г., Гутнов Е.В., Черник Д.Г. и другие. Отдельные аспекты налогообложения иностранных юридических лиц были рассмотрены в трудах Лощенковой Е.Ф., Туровецкого В.Н., Ухаль А.А., Басова А.В., Сулейменова М.К., Найманбаева С.М., Алибекова С.Т.

Вместе с тем, несмотря на многочисленные подходы к рассмотрению отдельных аспектов

налогообложения иностранных юридических лиц, обобщающих комплексных исследований по вопросам налогообложения иностранных юридических лиц в Республике Казахстан, в отечественной науке не проводилось.

Налоговое законодательство Республики Казахстан определяет налоги как установленные государством в одностороннем порядке обязательные денежные платежи в бюджет, за исключением случаев, предусмотренных Налоговым кодексом, производимые в определенных размерах, носящие безвозвратный и безвозмездный характер. Налоги являются не только источником формирования финансовой базы государства, но и мощным инструментом государственного регулирования экономики. Налоги воздействуют на ход воспроизводственного процесса и выступают важным фактором обеспечения экономического роста страны, и как результат каждого из ее налогоплательщиков. Поэтому говорить о безвозмездности налога на наш взгляд не совсем верно.

В зависимости от особенностей правового статуса налогоплательщика (субъекта налога) происходит определение конкретного применимого режима налогообложения. Касательно субъекта налога один из виднейших российских ученых в области финансового и налогового права А.А. Соколов писал, что под субъектом налога разумеется лицо физическое или юридическое, которое формально обязано платить налог [2, с.88]. Казахстанский профессор Алибеков С.Т. дает следующее определение «Субъект налога (налогоплательщик) – лицо, обязанное платить налог» [3, с.41].

Исходя из понятий и структуры отечественного Налогового кодекса, субъектом налога Республики Казахстан является налогоплательщик – лицо, являющееся плательщиком налогов и других обязательных платежей в бюджет [4, с.12].

Существует несколько видов классификации налогоплательщиков:

- 1) в зависимости от статуса лица:
 - физические лица;
 - юридические лица;
- 2) в зависимости от резидентства лица:
 - резиденты;

- нерезиденты.

Приведенная классификация является наиболее общей для описания субъектов налога и может быть более подробно детализирована по различным признакам.

Правовой статус субъекта определяется от того, кем он является: юридическим или физическим лицом, а также резидентом или нерезидентом, а указанная классификация субъектов налога позволяет отнести иностранные юридические лица к юридическим лицам-нерезидентам. В соответствии со ст. 12 Кодекса «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» налогоплательщиками признаются лица, являющиеся плательщиками налогов и других обязательных платежей в бюджет. Далее следует определение лица. Лицо – физическое лицо и юридическое лицо; физическое лицо – гражданин Республики Казахстан, иностранец или лицо без гражданства; юридическое лицо – организация, созданная в соответствии с законодательством Республики Казахстан или иностранного государства (юридическое лицо-нерезидент). При этом Кодекс уточняет, что для целей настоящего Кодекса компания, организация или другое корпоративное образование, созданные в соответствии с законодательством иностранного государства, рассматриваются в качестве самостоятельных юридических лиц независимо от того, обладают ли они статусом юридического лица иностранного государства, где они созданы. Таким образом, ключевым в определении налогового статуса иностранного юридического лица является «иностранный организация». Более того, иностранная компания не обязательно должна обладать статусом юридического лица государства, где она создана.

Отнесение иностранных юридических лиц к нерезидентам производится не в силу норм международного договора, а по презумпции: все юридические лица, зарегистрированные по внутреннему праву, являются резидентами; все лица, зарегистрированные по иностранному праву, – нерезидентами [5]. Подобное разделение происходит по одному принципу налоговой системы – резидентства, когда налогообложению подлежат все доходы лица, имеющего на территории этих стран постоянное место пребывания, включая, полученные за рубежом. Второй принцип – принцип территориальности закона, когда налогообложению подлежат все доходы, полученные на территории данных стран, независимо от резидентства.

Применение указанных принципов, а также несогласованность налоговых систем разных государств приводит к тому, что один и тот же доход может облагаться налогом более одного раза, происходит увеличение налогового бремени налогоплательщика, нарушающего принцип налоговой справедливости. Кроме того, двойное налогообложение снижает деловую активность и является барьером для расширения экспорта капитала.

Двойное налогообложение может происходить как в рамках национальной налоговой системы, так и на международном уровне.

Внутреннее двойное налогообложение существует в тех странах, где один и тот же налог взимается на различных административно-территориальных уровнях (так называемое вертикальное двойное обложение) либо на одном административном уровне (горизонтальное двойное налогообложение). Внутреннее двойное обложение устранить относительно несложно. Через принятие государством в одностороннем порядке внутренних законодательных мер по урегулированию двойного налогообложения, осуществление налоговых реформ государство может урегулировать этот момент, например, разведя объекты обложения. Так, к примеру, налоговым законодательством Республики Казахстан предусматривается, что ни на кого не может быть возложена обязанность по уплате налогов и других обязательных платежей в бюджет, не предусмотренных Налоговым кодексом [4, ст.2]. Иначе говоря, пресекается вероятность установления и введения по своему усмотрению государственными органами исполнительной власти, прежде всего местными, всякого рода специальных налогов.

Международное двойное налогообложение обусловлено коллизией налоговых законодательств двух или более стран. Это может быть связано с особенностью определения субъекта и со спецификой определения объекта налогообложения. Устранение двойного обложения на международном уровне сложнее, нежели устранение двойного налогообложения на внутреннем уровне, поскольку здесь необходимо согласование волеизъявления нескольких государств. Результатом подобного консенсуса становится подписание специальной конвенции об устранении двойного налогообложения [6]. Германо-шведский договор 1928 г. стал одним из первых международно-правовых актов такого рода. Ныне уже существуют и унифицированные международно-

правовые акты об устраниении двойного обложения. Не является исключением и Республика Казахстан. Так, в настоящее время действует более 40 международных соглашений, заключенных между нашей страной и иностранными государствами, регулирующих вопросы устраниния двойного налогообложения, а также другие вопросы налогообложения. Одним из первых соглашений является Конвенция между Правительством Республики Казахстан и Правительством Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии об устраниении двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и прирост стоимости имущества. Далее были заключены соответствующие конвенции со следующими странами: Италия, Канада, США, Нидерланды, ФРГ, Пакистан, Польша, Турция, Венгрия, Украина, Индия, Литва, Азербайджан, Беларусь, Россия, Узбекистан, Швеция, Болгария, Кыргызстан, Кыргызстан, Иран, Корея, Чехия, Монголия, Бельгия, Туркменистан, Румыния, Франция, Грузия, Эстония, Таджикистан, Швейцария, Молдова, Латвия, Китай, Норвегия, Австрия, Сингапур, Словакия, Япония, Малайзия, Армения, Финляндия, Испания [7].

Понимая важность использования международных соглашений как средства регулирования налоговых отношений между государствами, страны проводят активную работу по заключению международных налоговых соглашений. В настоящее время страны, входящие в мировое хозяйство, охвачены широкой сетью двусторонних налоговых соглашений. Подтверждением тому служит сотрудничество и заключение международных соглашений между Республикой Казахстан и иностранными государствами.

Возвращаясь к казахстанскому законодательству, отметим, что согласно статье 55 Кодекса «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» в Казахстане действуют следующие виды налогов и других обязательных платежей в бюджет [4]:

1. налоги (корпоративный подоходный налог; индивидуальный подоходный налог; налог на добавленную стоимость; акцизы; рентный налог на экспорт; специальные платежи и налоги непропользователей; социальный налог; налог на транспортные средства; земельный налог; налог на имущество; налог на игорный бизнес; фиксированный налог; единый земельный налог);

2. другие обязательные платежи в бюджет (го-

сударственная пошлина; сборы: регистрационные сборы; сбор за проезд автотранспортных средств по территории Республики Казахстан; сбор с аукционов; лицензионный сбор за право занятия отдельными видами деятельности; сбор за выдачу разрешения на использование радиочастотного спектра телевизионным и радиовещательным организациям; плата: за пользование земельными участками; за пользование водными ресурсами поверхностных источников; за эмиссии в окружающую среду; за пользование животным миром; за лесные пользования; за использование особо охраняемых природных территорий; за использование радиочастотного спектра; за предоставление междугородной и (или) международной телефонной связи, а также сотовой связи; за пользование судоходными водными путями; за размещение наружной (визуальной) рекламы).

Касательно налогообложения доходов иностранных юридических лиц, в налоговой системе Республики Казахстан выделяют два основных способа. В первом варианте рассматриваются доходы, полученные через постоянное учреждение, осуществляющие деятельность в Республике Казахстан, во втором варианте – полученные без образования постоянного учреждения.

Статья 191 Налогового кодекса Республики Казахстан определяет постоянное учреждение нерезидента как постоянное место деятельности, через которое он осуществляет предпринимательскую деятельность, включая деятельность через уполномоченное лицо. При этом сроки осуществления деятельности значения не имеют. Так, это может быть любое место, где ведется деятельность, связанная с производством, переработкой, комплектацией, фасовкой, упаковкой, поставкой товаров; с добычей природных ресурсов, включая место добычи углеводородов: шахта, рудник, нефтяная и (или) газовая скважина, карьер, наземные или морские вышки и (или) скважины; с трубопроводом, газопроводом, разведкой природных ресурсов; с установкой, монтажом, сборкой, наладкой, пуском и (или) обслуживанием оборудования; с установкой, наладкой и эксплуатацией игровых автоматов (включая приставки), компьютерных сетей и каналов связи, аттракционов, а также связанной с транспортной или иной инфраструктурой.

Нерезидент также образует постоянное учреждение в Республике Казахстан, если осуществляет страховую деятельность через уполномоченное лицо; реализует товары на территории Казах-

стана; проводит выставки с реализацией товаров; открывает филиал или представительство.

Деятельность нерезидента образует постоянное учреждение независимо от отсутствия регистрации нерезидента в качестве налогоплательщика в налоговых органах или учетной регистрации в органах юстиции.

Определение налогооблагаемого дохода, исчисление и уплата налогов с юридического лица-нерезидента, осуществляющего деятельность в Республике Казахстан через постоянное учреждение, имеет ряд особенностей.

Налоговое законодательство Казахстана предусматривает, что корпоративный подоходный налог взимается: с налогооблагаемого дохода; дохода, облагаемого у источника выплаты; чистого дохода юридического лица-нерезидента, осуществляющего деятельность в Казахстане через постоянное учреждение;

Корпоративный подоходный налог с суммы налогооблагаемого дохода уплачивают налоговые резиденты Казахстана. У иностранных же организаций, осуществляющих свою деятельность в Казахстане, фактически два объекта налогообложения. Это налогооблагаемый и чистый доход. Доход, облагаемый налогом у источника выплаты, возможен, как и у казахстанских, так и у иностранных юридических лиц. Поэтому на данном этапе важно определение налогооблагаемого дохода.

В формировании налогооблагаемого дохода принимают участие три составляющих: доходы, вычеты и корректировки. Налогооблагаемый доход – это не что иное, как скорректированная разница между совокупным годовым доходом и вычетами.

К доходам постоянной организации в свою очередь относят, как правило, все виды доходов, связанных с деятельностью этой организации. Если иностранная фирма ведет подобную деятельность за рамками постоянной организации на территории республики, то доходы от этой деятельности также должны включаться в сумму доходов постоянной организации.

Вычеты – это расходы иностранных организаций, которые непосредственно связаны с получением доходов от деятельности в Республике Казахстане через постоянное учреждение. И тут не важно, где произведены расходы – в Казахстане или за его пределами. Для уменьшения дохода все вычеты надо документально подтвердить. Некоторые виды вычетов нормируются.

Для иностранных организаций в этом случае существует ряд ограничений. Иностранное юридическое лицо не имеет права относить на вычеты постоянному учреждению суммы, предъявленные постоянному учреждению в качестве:

1) роялти, гонораров, сборов и других платежей за пользование или предоставление права пользования собственностью или интеллектуальной собственностью этого юридического лица-нерезидента;

2) доходов за услуги, оказанные юридическим лицом-нерезидентом своему постоянному учреждению;

3) вознаграждений по займам, предоставленным этим юридическим лицом-нерезидентом своему постоянному учреждению;

4) расходов, не связанных с получением доходов от деятельности юридического лица-нерезидента через постоянное учреждение в Республике Казахстан;

5) документально неподтвержденных расходов;

6) управленческих и общехозяйственных расходов юридического лица-нерезидента.

Деятельность иностранных организаций в Казахстане может осуществляться и без образования постоянного учреждения, например, если российская фирма действует через агента с независимым статусом или оказывает консалтинговые услуги исключительно с территории России. Доходы иностранных организаций, полученные от деятельности, осуществляющей в Казахстане без образования постоянного учреждения, облагаются корпоративным подоходным налогом по ставке от 5 до 20%. Вычеты к таким доходам не применяются.

Ставка налога здесь зависит от вида дохода. Так, страховые премии, выплачиваемые по договорам страхования рисков облагаются налогом по ставке 15%, перестрахования рисков, а также доходы от оказания транспортных услуг в международных перевозках облагаются налогом по ставке 5%. Доходы от прироста стоимости, дивиденды, вознаграждения, роялти облагаются налогом по ставке 15%. Остальные доходы от источников в Казахстане облагаются по ставке 20%.

Исчислить, удержать и уплатить сумму подоходного налога обязан налоговый агент. Существует два варианта такого порядка налогообложения, когда применение положений налоговых конвенций (как на основании заявления, так и

без него) возможно и когда применение таких положений невозможно.

Налоговый агент вправе автоматически в момент выплаты доходов иностранной организации применить положения соответствующего международного договора. Иностранной фирме при этом не нужно подавать никаких документов, кроме документа, подтверждающего резидентство.

По общему правилу документ, подтверждающий резидентство иностранного лица, должен быть легализован в установленном порядке.

Для применения международного договора существует обязательное условие: иностранная фирма должна быть окончательным получателем доходов и иметь право на применение международного договора.

Хотя применение специальных положений по международным договорам о возврате подоходного налога из бюджета или условного банковского вклада на наш взгляд не тождественно определению понятия налогов в части их безвозвратности, Налоговый кодекс Республики Казахстан предусматривает два метода применения положений налоговых конвенций на основании заявления:

- возврат налога с условного банковского вклада;

- возврат налога из бюджета.

Возврат налога с условного банковского вклада могут применять только те иностранные организации, чья деятельность в Казахстане не приводит к образованию постоянного учреждения. Помимо возврата налога с условного банковского вклада существует возврат из бюджета налога, ранее удержанного у источника выплаты. Так же после того как иностранная фирма завершит работу в Казахстане (при выполнении условий международного договора), она имеет право на возврат ранее удержанных сумм подоходного налога. Для этого ей надо подать в налоговый орган заявление и необходимые документы. В течение 45 дней это заявление и документы должны быть рассмотрены. О принятом решении налоговый орган сообщает нерезиденту и банку.

Следует понимать, что при налогообложении доходов нерезидентов при наличии международных договоров, ратифицированных Республикой Казахстан, его положения имеют приоритет пе-

ред нормами Налогового кодекса Республики Казахстан.

В заключение хотелось бы отметить, что проблемой налогообложения в Казахстане остается разработка, принятие таких налогов, которые не были средством обирания налогоплательщиков, в том числе, иностранных юридических лиц и при этом бы эффективно пополняли бюджет страны. А также принятие таких международных налоговых соглашений, которые не только устраивали бы коллизии норм национального и международного права, но и предоставляли бы защиту от дискриминационного налогообложения за рубежом, гарантию неприменения двойного налогообложения доходов и имущества, а также являлись для государства средством закрепления на договорной основе своих прав на получение справедливой доли от налогообложения доходов и имущества, получаемых резидентами от международной экономической и финансовой деятельности.

СПИСОК ИСПОЛЬЗУЕМЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. <http://www.minplan.kz/economyabout/8440/32387/>.
2. Соколов А.А. Теория налогов – ЮрИнфоП-Пресс, Москва, 2003г. – 506 с.
3. Алибеков С.Т. Налоговое право Республики Казахстан (Общая и Особенная части): Учебник.— Алматы: «Нур-пресс», 2007.— 210 с.
4. Кодекс Республики Казахстан от 10 декабря 2008 года №99-IV «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс) // Ведомости Парламента РК. – 2008. – № 22-І, 22-ІІ.
5. Козырин А. Н. Практикум по финансовому праву / под ред. – 2-е изд., М.: НОРМА, 2011. – 320 с.
6. Козырин А.Н. Налоговое право: практикум – М.: Норма, 2009. – 240 с.
7. <http://www.salyk.kz/ru/taxpayer/jurpersons/internationalOrganisation/Pages/conventions.aspx>.

Резюме

Қазақстан Республикасының ықпалдастық мәннәтінде өлемдік бірлестік және ілеспелі инвестиция ағынындағы Қазақстан Республикасының шетелдік занды тұлғалардың кейбір салық салу ерекшеліктері қарастырылады.

Summary

The article describes the certain issues of foreign legal entities taxation in the Republic of Kazakhstan in the context of integration processes of Kazakhstan into the world community and the corresponding flow of investment.