*Вид спора: налоговые споры*

*Категория налогоплательщика: юридическое лицо*

*Вид налога: КПН, удерживаемый у источника выплаты с дохода нерезидента*

Министерством финансов РК (далее – уполномоченный орган), получена жалоба Компании «К» на уведомление о результатах проверки территориального Департамента государственных доходов (далее – налоговый орган) о начислении корпоративного подоходного налога с юридических лиц, за исключением поступлений от субъектов крупного предпринимательства и организаций нефтяного сектора (КПН).

Как следует из материалов дела, налоговым органом проведена комплексная налоговая проверка Компании «К» по вопросу правильности исчисления и своевременности уплаты налогов и других обязательных платежей в бюджет за период с 01.01.2021г. по 31.12.2023г., по результатам которой вынесено уведомление о начисленной сумме КПН на сумму 17 457,0 тыс.тенге, пени 4 793,4 тыс.тенге, налога на добавленную стоимость на произведенные товары, выполненные работы и оказанные услуги на территории Республики Казахстан (НДС) на сумму 2 973,0 тыс.тенге.

Компания «К» не согласившись с выводами налогового органа, обратилась с апелляционной жалобой, в которой просит отменить решение налогового органа в части начисления КПН в сумме 17 457,0 тыс.тенге и приводит следующие доводы.

Основанием для начисления обжалуемой суммы налога и соответствующей суммы пени явилось нарушение пункта 1 статьи 315 и статьи 675 Кодекса Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» от 25.12.2017г. (Налоговый кодекс) в результате чего, Компанией «К» за период с 4 квартала 2021г. по 4 квартал 2023г. не удержан КПН, удерживаемый у источника выплаты с дохода нерезидента (КПН у источника выплаты) в сумме 17 457,0 тыс.тенгес доходов нерезидентов в размере 129 875,6 тыс.тенге.

С данными выводами налогового органа Компания «К» не согласна из-за того, что Компания «К» получила услуги и право использования информационных платформ нерезидентов: Компании «B», Компании «R», Компании «D» и Компании «E». При этом указанные нерезиденты не осуществляют в Республике Казахстан предпринимательскую деятельность через постоянное учреждение, выполнены требования статьи 7 Конвенции.

Проверив доводы Компании «К», исследовав представленные налоговым органом материалы, уполномоченный орган пришел к следующим выводам.

*1. Относительно начисления КПН у источника выплаты с доходов, выплаченных в адрес Компании «B» (нерезидент)*

В рассматриваемом случае, согласно Договору, компания «B» предоставляет Компании «К» услуги бронирования номеров посредством платформы B.

В соответствии с пунктом 2.3.1 Договора за каждое бронирование номера, совершенное Гостем через Платформу, Объект размещения (Компания «К») выплачивает Компании «В» комиссию, рассчитанную в соответствии с пунктом 2.3.2.

По результатам налоговой проверки за период с 4 квартала 2021г. по 4 квартал 2023г. по доходам нерезидента Компании «В» в сумме 41 501,3 тыс.тенге начислен КПН у источника выплаты в сумме 6 225,2 тыс.тенге.

Начисление КПН у источника выплаты произведено в связи с признанием доходов нерезидента Компании «В», полученных от Компании «К» за предоставление веб-сайта, приложения, платформы доходами в виде роялти на основании пункта 13 пункта 1 статьи 644 Налогового кодекса.

Согласно подпункту 52) пункта 1 статьи 1 Налогового кодекса роялти - это платеж за:

- право пользования недрами в процессе добычи полезных ископаемых и переработки техногенных образований;

- использование или право на использование авторских прав, в том числе на программное обеспечение, чертежи или модели, за исключением полной или частичной реализации имущественных (исключительных) прав на объект интеллектуальной собственности; использование или право на использование патентов, товарных знаков или других подобных видов прав;

- использование или право использования промышленного оборудования, в том числе морских судов, арендуемых по договорам бербоут-чартера или димайз-чартера, и воздушных судов, арендуемых по договорам димайз-чартера, а также торгового или научно-исследовательского оборудования; использование «ноу-хау»; использование или право использования кинофильмов, видеофильмов, звукозаписи или иных средств записи.

Следует отметить, что в соответствии с подпунктом 1) пункта 5 статьи 179 Налогового кодекса к жалобе прилагаются документы, подтверждающие обстоятельства, на которых налогоплательщик (налоговый агент) основывает свои требования.

Согласно указанной нормы подпункта 1) пункта 5 статьи 179 Налогового кодекса Компанией «К» к жалобе приложены счета к оплате, платежные поручения и документы, подтверждающие резидентство Компании «В» за 2021-2023гг., где в описании счетов к оплате указаны «услуги онлайн-бронирования», назначением платежа в платежных поручениях является «за услуги онлайн-бронирования согласно счета».

При этом, представленные Компанией «К» документы, подтверждающие резидентство Компании «В» за 2021-2023гг. соответствуют требованиям статьи 675 Налогового кодекса.

Вместе с тем, по результатам налоговой проверки установлено, что Компанией «К» доход, выплаченный в адрес Компании «В» не отражен в Расчетах по корпоративному подоходному налогу, удерживаемому у источника выплаты с дохода нерезидента (ф.101.04) за период с 4 квартала 2021г. по 4 квартал 2023г.

Тем самым, Компанией «К», при выплате дохода нерезиденту не применены положения Конвенции между Республикой Казахстан и иностранным государством об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доход и капитал.

Согласно пункту 8 статьи 666 Налогового кодекса в случае неприменения налоговым агентом положений международного договора налоговый агент обязан удержать подоходный налог у источника выплаты в порядке, определенном [статьей 645](http://10.61.42.188/rus/docs/K1700000120#z645) настоящего Кодекса.

В соответствии с пунктом 1 статьи 645 Налогового кодекса доходы из источников в Республике Казахстан юридического лица-нерезидента, деятельность которого не приводит к образованию постоянного учреждения в Республике Казахстан (далее в целях настоящей главы – нерезидент), облагаются корпоративным подоходным налогом у источника выплаты без осуществления вычетов.

При этом сумма корпоративного подоходного налога, удерживаемого у источника выплаты, исчисляется налоговым агентом путем применения ставок, установленных [статьей 646](http://10.61.42.188/rus/docs/K1700000120#z646) настоящего Кодекса, к сумме доходов, указанных в [статье 644](http://10.61.42.188/rus/docs/K1700000120#z644) настоящего Кодекса, за исключением доходов, указанных в пункте 9 настоящей статьи.

Следует отметить, что согласно подпункту 11) пункта 9 статьи 645 Налогового кодекса налогообложению не подлежат доходы от выполнения работ, оказания услуг за пределами Республики Казахстан, за исключением доходов, указанных в [подпунктах 3)](http://10.61.42.188/rus/docs/K1700000120#z11567), [4)](http://10.61.42.188/rus/docs/K1700000120#z11574) и [5)](http://10.61.42.188/rus/docs/K1700000120#z11578) пункта 1 статьи 644 настоящего Кодекса.

Таким образом, учитывая нормы подпункта 11) пункта 9 статьи 645 Налогового кодекса признание доходов Компании «B» от оказания услуг онлайн-бронирования доходами в виде роялти и начисление КПН у источника выплаты за период с 4 квартала 2021г. по 4 квартал 2023г. в сумме 6 225,2 тыс.тенге по результатам налоговой проверки является необоснованным.

*2. Относительно начисления КПН у источника выплаты с доходов, выплаченных в адрес Компании «R» (нерезидент)*

В рассматриваемом случае, между Компанией «К» и Компанией «R» заключен Договор франшизы, согласно подпункту 1.1 которого, на срок действия Правообладатель (Компания «R») предоставляет Пользователю (Компания «К») ограниченное неисключительное право и лицензию на использование Знаков и Системы для осуществления операционной деятельности Гостиницы по Брендом в соответствии с условиями настоящего Договора.

По результатам налоговой проверки по доходам нерезидента Компании «R» за период с 1 квартала 2022г. по 4 квартал 2022г. в сумме 43 074,6 тыс.тенге начислен КПН у источника выплаты по ставке 15 процентов в сумме 6 461,2 тыс.тенге, за период с 1 квартала 2023г. по 4 квартал 2023г. в сумме 42 888,6 тыс.тенге начислен КПН у источника выплаты по ставке 10 процентов в сумме 4 288,9 тыс.тенге, всего начислен КПН у источника выплаты в сумме 10 750,1 тыс.тенге.

Начисление КПН у источника выплаты произведено в связи с признанием доходов нерезидента Компании «R», полученных от Компании «К» за предоставление права на использование бренда, доходами в виде роялти на основании пункта 13 пункта 1 статьи 644 Налогового кодекса.

В соответствии с подпунктом 52) пункта 1 статьи 1 Налогового кодекса роялти - это платеж за:

- право пользования недрами в процессе добычи полезных ископаемых и переработки техногенных образований;

- использование или право на использование авторских прав, в том числе на программное обеспечение, чертежи или модели, за исключением полной или частичной реализации имущественных (исключительных) прав на объект интеллектуальной собственности; использование или право на использование патентов, товарных знаков или других подобных видов прав;

- использование или право использования промышленного оборудования, в том числе морских судов, арендуемых по договорам бербоут-чартера или димайз-чартера, и воздушных судов, арендуемых по договорам димайз-чартера, а также торгового или научно-исследовательского оборудования; использование «ноу-хау»; использование или право использования кинофильмов, видеофильмов, звукозаписи или иных средств записи.

Таким образом, признание по результатам налоговой проверки доходов Компания «R» доходами в виде роялти является обоснованным.

Вместе с тем, согласно подпункта 1) пункта 5 статьи 179 Налогового кодекса Компанией «К» к жалобе приложены документы, подтверждающие резидентство Компании «R» за 2022-2023гг., соответствующие требованиям статьи 675 Налогового кодекса.

Вместе с тем, по результатам налоговой проверки установлено, что Компанией «К» доход, выплаченный в адрес Компании «R» не отражен в Расчетах по корпоративному подоходному налогу, удерживаемому у источника выплаты с дохода нерезидента (ф.101.04) за период с 1 квартала 2022г. по 4 квартал 2023г.

Тем самым, Компанией «К», при выплате дохода нерезиденту не применены положения Конвенции между Республикой Казахстан и иностранным государством об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доход и капитал.

Согласно пункту 8 статьи 666 Налогового кодекса в случае неприменения налоговым агентом положений международного договора налоговый агент обязан удержать подоходный налог у источника выплаты в порядке, определенном [статьей 645](http://10.61.42.188/rus/docs/K1700000120#z645) настоящего Кодекса.

В соответствии с пунктом 1 статьи 645 Налогового кодекса доходы из источников в Республике Казахстан юридического лица-нерезидента, деятельность которого не приводит к образованию постоянного учреждения в Республике Казахстан (далее в целях настоящей главы – нерезидент), облагаются корпоративным подоходным налогом у источника выплаты без осуществления вычетов.

При этом сумма корпоративного подоходного налога, удерживаемого у источника выплаты, исчисляется налоговым агентом путем применения ставок, установленных [статьей 646](http://10.61.42.188/rus/docs/K1700000120#z646) настоящего Кодекса, к сумме доходов, указанных в [статье 644](http://10.61.42.188/rus/docs/K1700000120#z644) настоящего Кодекса, за исключением доходов, указанных в пункте 9 настоящей статьи.

Подпунктом 5) пункта 1 статьи 646 Налогового кодекса установлено, что доходы нерезидента из источников в Республике Казахстан от прироста стоимости, дивиденды, вознаграждения, роялти подлежат налогообложению у источника выплаты по ставке 15 процентов.

На основании изложенного, доход Компании «R» за 2022-2023гг. в соответствии с положениями статей 666, 645, 646 Налогового кодекса подлежит налогообложению по ставке 15 процентов.

Таким образом, учитывая положениями статей 666, 645, 646 Налогового кодекса, начисление КПН у источника выплаты в сумме 10 750,1 тыс.тенге с доходов Компании «R» в виде роялти за 2022-2023гг. по результатам налоговой проверки является обоснованным.

*3. Относительно начисления КПН у источника выплаты с доходов, выплаченных в адрес Компании «D» (нерезидент)*

В рассматриваемом случае, согласно Соглашению, Компания «D» предоставляет услуги по сертификации и аудиту.

Предметом соглашения являются аудиторские и сертификационные работы (Система менеджмента безопасности пищевой продукции, анализ системы, системы менеджмента безопасности пищевой продукции, системы менеджмента качества, системы менеджмента качества), а также все требования к этим работам, выполняемые между Компанией «К» и Компанией «D», действующей в качестве компетентной стороны, исходя из своего опыта, знаний и навыков, организационных и операционных возможностей и производительности.

По результатам налоговой проверки по доходам нерезидента Компании «D» за 3 квартал 2023г. в сумме 2 370,7 тыс.тенге начислен КПН у источника выплаты по ставке 20 процентов в сумме 474,1 тыс.тенге.

Начисление КПН у источника выплаты произведено в связи с нарушениями пункта 1 статьи 315 и статьи 675 Налогового кодекса.

Вместе с тем, по результатам налоговой проверки установлено, что Компанией «К» доход, выплаченный в адрес Компании «D» не отражен в Расчетах по корпоративному подоходному налогу, удерживаемому у источника выплаты с дохода нерезидента (ф.101.04) за 3 квартала 2023г.

Тем самым, Компанией «К», при выплате дохода нерезиденту не применены положения Соглашения между Правительством Республики Казахстан и Правительством иностранного государства Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы.

Согласно пункту 8 статьи 666 Налогового кодекса в случае неприменения налоговым агентом положений международного договора налоговый агент обязан удержать подоходный налог у источника выплаты в порядке, определенном [статьей 645](http://10.61.42.188/rus/docs/K1700000120#z645) настоящего Кодекса.

В соответствии с пунктом 1 статьи 645 Налогового кодекса доходы из источников в Республике Казахстан юридического лица-нерезидента, деятельность которого не приводит к образованию постоянного учреждения в Республике Казахстан (далее в целях настоящей главы – нерезидент), облагаются корпоративным подоходным налогом у источника выплаты без осуществления вычетов.

При этом сумма корпоративного подоходного налога, удерживаемого у источника выплаты, исчисляется налоговым агентом путем применения ставок, установленных [статьей 646](http://10.61.42.188/rus/docs/K1700000120#z646) настоящего Кодекса, к сумме доходов, указанных в [статье 644](http://10.61.42.188/rus/docs/K1700000120#z644) настоящего Кодекса, за исключением доходов, указанных в пункте 9 настоящей статьи.

Следует отметить, что согласно подпункту 2) пункта 1 статьи 644 Налогового кодекса доходами нерезидента из источников в Республике Казахстан признается доход от выполнения работ, оказания услуг на территории Республики Казахстан.

В соответствии с подпунктом 1) пункта 1 статьи 646 Налогового кодекса доходы нерезидента из источников в Республике Казахстан, определенные [статьей 644](http://10.61.42.188/rus/docs/K1700000120#z644) настоящего Кодекса, за исключением доходов, указанных в подпунктах 2) – 5) настоящего пункта, подлежат налогообложению у источника выплаты по ставке 20 процентов.

Таким образом, учитывая нормы подпункта 2) пункта 1 статьи 644 и подпункта 1) пункта 1 статьи 646 Налогового кодекса, начисление КПН у источника выплаты по доходам компании Компании «D» за 3 квартал 2023г. в сумме 474,1 тыс.тенге по результатам налоговой проверки является обоснованным.

*4. Относительно начисления КПН у источника выплаты с доходов, выплаченных в адрес Компании «E» (нерезидент)*

В рассматриваемом случае, согласно Соглашению о размещении настоящее Соглашение содержит положения и условия, на которых Компания «Е» может предоставлять гостям номера, предоставленные Компанией «К» в соответствии с настоящим Соглашением, для бронирования через систему E.

В соответствии с пунктом 3 раздела Е Соглашения Компания «К» предоставляет Компании «E» и ее аффилированным лицам всемирное неисключительное, безвозмездное, полностью оплаченное право и лицензию на использование, воспроизведение, распространение и отображение информации об объекте размещения и номере в целях идентификации, рекламы, мерчендайзинга и/или получения заказов на недвижимость.

Кроме того, Компания «К» предоставит Компании «E» разумный бесплатный доступ к объекту недвижимости для получения изображений в целях идентификации, продвижения, продвижения товаров и/или получения заказов на недвижимость. Компания «К» заявляет и гарантирует, что Компания «К» является владельцем или уполномоченным лицензиатом всей информации об имуществе и помещениях и что такой контент, а также использование, воспроизведение, распространение и отображение такого контента Компанией «E» и ее аффилированными лицами не нарушают и не будут нарушать права третьих лиц.

По результатам налоговой проверки за 4 квартал 2023г. по доходам нерезидента Компании «E» в сумме 40,4 тыс.тенге начислен КПН у источника выплаты в сумме 8,1 тыс.тенге.

Начисление КПН у источника выплаты произведено в связи с признанием доходов нерезидента Компании «E», полученных от Компании «К» за предоставление веб-сайта, приложения, платформы доходами в виде роялти на основании пункта 13 пункта 1 статьи 644 Налогового кодекса и в связи с нарушениями пункта 1 статьи 315 и статьи 675 Налогового кодекса.

Вместе с тем, по результатам налоговой проверки установлено, что Компанией «К» доход, выплаченный в адрес Компании «E» не отражен в Расчетах по корпоративному подоходному налогу, удерживаемому у источника выплаты с дохода нерезидента (ф.101.04) за 4 квартала 2023г.

Тем самым, Компанией «К», при выплате дохода нерезиденту не применены положения Конвенции между Правительством Республики Казахстан и иностранным государством об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доход и на капитал (Берн, 21.10.1999г.).

Согласно пункту 8 статьи 666 Налогового кодекса в случае неприменения налоговым агентом положений международного договора налоговый агент обязан удержать подоходный налог у источника выплаты в порядке, определенном [статьей 645](http://10.61.42.188/rus/docs/K1700000120#z645) настоящего Кодекса.

Следует отметить, что согласно подпункту 11) пункта 9 статьи 645 Налогового кодекса налогообложению не подлежат доходы от выполнения работ, оказания услуг за пределами Республики Казахстан, за исключением доходов, указанных в [подпунктах 3)](http://10.61.42.188/rus/docs/K1700000120#z11567), [4)](http://10.61.42.188/rus/docs/K1700000120#z11574) и [5)](http://10.61.42.188/rus/docs/K1700000120#z11578) пункта 1 статьи 644 настоящего Кодекса.

Таким образом, учитывая норму подпункта 11) пункта 9 статьи 645 Налогового кодекса, признание доходов Компании «E» от оказания услуг онлайн-бронирования доходами в виде роялти и начисление КПН у источника выплаты за 4 квартал 2023г. в сумме 8,1 тыс.тенге, по результатам налоговой проверки является необоснованным.

В соответствии с пунктом 1 статьи 182 Налогового кодекса по окончании рассмотрения жалобы уполномоченный орган выносит мотивированное решение с учетом решения Апелляционной комиссии.

По результатам заседания Апелляционной комиссии принято решение – отменить обжалуемое уведомление о результатах проверки в части начисления КПН у источника выплаты с доходов нерезидентов Компании «B» и Компании «E», а в остальной части оставить без изменения.