

МРНТИ 978-601-214-348-5
УДК 336(075,8)

Н.А. МУСАХАНОВА,¹

доцент.

Ш.Д. КЫДЫРБАЕВА,¹

к.э.н., доцент.

С.А. АБДИЛЬДИН,¹

д.э.н., доцент.

Университет «Туран»¹

ЭФФЕКТИВНОСТЬ МЕР ПРОТИВОДЕЙСТВИЯ УКЛОНЕНИЮ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ В РЕСПУБЛИКЕ КАЗАХСТАН

Аннотация

Уклонение от налогообложения, размывание налогооблагаемой базы и перемещение прибыли – проблема глобального характера, решение которой является вызовом для большинства стран мира. Основным документом проекта ОЭСР и «Группы двадцати» по решению указанной проблемы является План BEPS. Данный проект предусматривает осуществление комплекса мер, позволяющих странам-участницам бороться с размыванием налогооблагаемой базы и перемещением прибыли. После мирового финансового кризиса 2008 г. практически все страны провозгласили о начале борьбы с офшорами – многими государствами поддержан тренд «деофшоризации» по «принципу домино». Основные акценты в деофшоризации были сделаны на усиление прозрачности офшоров, выявление их реальных бенефициаров и расширение сотрудничества офшоров в сфере обмена финансовой и налоговой информацией с властями государств, где фактически действуют реальные бенефициары. Проблема глобальной деофшоризации не оставила в стороне и Казахстан, что вполне логично в связи с глобализацией экономики и свободным перемещением финансового капитала по всему миру. Механизм устранения двойного налогообложения предусматривает устранение одновременного обложения в разных странах идентичными или имеющими одинаковую природу налогами, и это стало для некоторых налогоплательщиков инструментом для ухода от налогов. Данный фактор стал предпосылкой для усиления налогового контроля государства за деятельностью и получением прибыли налоговыми резидентами.

Ключевые слова: финансовый капитал, налоговая конкуренция, налоговая база, налоговые конвенции, деофшоризация, налогооблагаемый доход.

Суверенным правом любого государства является регулирование налогов. Но глобализация экономики привела к тому, что решения одной конкретной страны могут вызвать нежелательные последствия в области налогообложения для других стран, то есть возрастает влияние налоговых систем различных стран друг на друга. Надо отметить, что современный финансовый капитал приобрел невиданную мобильность и способен легко преодолевать границы различных стран. В этих условиях возникает естественное стремление поиска наиболее благоприятного налогового климата. Вследствие этого появляется такой феномен, как налоговая конкуренция.

Как известно, налоги издревле являются рычагом, который государства использовали для создания благоприятного инвестиционного климата в стране.

Таким образом, процесс привлечения инвестиций и наличие налоговой конкуренции в современном мире становятся взаимосвязанными [1].

В процессе налоговой конкуренции главными факторами становятся налоговые льготы и ставки налогообложения. При этом необходимо отметить и такой негативный фактор конкуренции, как недобросовестность. Это относится прежде всего к офшорным зонам: создавая благоприятный, льготный налоговый климат, они «переманивают» финансовый капитал из оншорных юрисдикций. Это приводит к тому, что налоговая база оншорных государств сужается, все чаще появляются «серые» схемы ухода от налогов, что приводит в итоге к снижению поступлений налогов в бюджеты оншорных стран.

Казалось бы, что речь идет о вполне цивилизованных понятиях «налоговое планирование» и «налоговая оптимизация», но действия офшорных зон приобретают черты агрессивного налогового планирования. В чем заключается агрессия? Это использование услуг «номинальных владельцев» корпоративных прав офшорных компаний, чтобы скрыть реальных владельцев;

использование схем уклонения от налогов; в будущем – легализация незаконных доходов в виде инвестиций и др. Таким образом, страна-оншор теряет налоги на доходы.

Агрессивность и несправедливость заключаются еще и в том, что страны, где уровень налогов достаточно высокий, теряют часть добавленной стоимости, созданной в этих странах, соответственно, появляются потери налогов.

После мирового финансового кризиса 2008 г. практически все страны, равно как и мировое сообщество, провозгласили о начале борьбы с офшорами – многими государствами поддержан тренд «деофшоризации» по «принципу домино». Основные акценты в деофшоризации были сделаны на такие вопросы, как усиление прозрачности офшоров, выявление их реальных бенефициаров и расширение сотрудничества офшоров в сфере обмена финансовой и налоговой информацией с властями государств, где фактически действуют реальные бенефициары [2].

В этой связи появилась необходимость разработки нормативных актов, противодействующих сокрытию доходов компаний в трансграничной деятельности, так называемая деофшоризация. Эти мероприятия позволят раскрыть собственников компаний, зарегистрированных в офшорных зонах, получить отчетность о деятельности таких компаний и повысить сбор налогов в странах резидентов, которые являются конечными бенефициарами.

Данное «противостояние» между офшорами и оншорами явилось отправной точкой для создания нормативных процедур по контролируемым иностранным компаниям (КИК), в частности, по проблемам размывания налоговой базы и экспорта (перемещения) прибыли.

Уклонение от налогообложения, размывание налогооблагаемой базы и перемещение прибыли – проблема глобального характера, решение которой является вызовом для большинства стран мира.

Основным документом проекта ОЭСР и «Группы двадцати» по решению указанной проблемы является План BEPS. Данный проект предусматривает осуществление комплекса мер, позволяющих странам-участницам бороться с размыванием налогооблагаемой базы и перемещением прибыли [3].

План BEPS – это 15 шагов, которые составляют методологическую основу противодействия минимизации налогов на транснациональном уровне, а также ухода от налогов. При этом ключевыми способами в реализации плана являются:

- ♦ автоматический обмен налоговой информацией между национальными налоговыми органами;
- ♦ совершенствование положений двусторонних договоров об избежании двойного налогообложения (налоговых конвенций);
- ♦ применение многостороннего правового инструмента (Модельной конвенции ОЭСР) для внесения изменений в налоговые конвенции;
- ♦ совершенствование правового регулирования трансфертного ценообразования;
- ♦ усиление борьбы с вредными налоговыми схемами (harmful tax practices) с применением принципов прозрачности и приоритета содержания над формой;
- ♦ введение в национальное законодательство понятия контролируемых иностранных компаний и ограничения перечисления такими компаниями собственной прибыли в офшорные или низконалоговые юрисдикции.

Остановимся подробнее на введении национальным налоговым законодательством определения «контролируемая иностранная компания» (КИК).

Исторически КИК создавались и использовались с целью экономии налогов в стране проживания акционера.

Однако проблема отмывания доходов, репатриация капитала из территорий с высокой налоговой нагрузкой и, следовательно, возросшая в связи с этим коррупция привели к ужесточению рядом стран местных законодательств в части налогообложения КИК [4, 5].

Как правило, законы о контролируемых иностранных компаниях включают 3 основных параметра:

- 1) порог владения, превышая который, резидент становится контролирующим лицом, а иностранная компания признается контролируемой;
- 2) порог налоговой нагрузки в стране нахождения иностранной компании, ниже которого иностранная компания является контролируемой;
- 3) ряд исключений из общего правила.

Так, например, в Швеции первый параметр (порог владения) составляет 25%, налоговая нагрузка для признания компании контролируемой – 14,5%, а исключением из общего правила являются компании, которые зарегистрированы в странах Европейской экономической зоны.

В Великобритании для целей признания иностранной компании контролируемой резидент должен владеть 40% или более указанной компании, а налоговая нагрузка в стране, где расположена такая компания, должна быть менее $\frac{3}{4}$ налоговой нагрузки в Великобритании (менее 17,25%) [1].

Концепция «контролируемой иностранной компании» впервые появилась в налоговом законодательстве Казахстана в 1995 г., где нашли отражение положения о доходах в странах с льготным налогообложением [5].

Далее данная концепция нашла отражение в Налоговом кодексе 2001 г., а в 2005 г. был утвержден первый перечень таких государств.

В Налоговом кодексе, вступившем в силу с 1 января 2018 г., четко определены понятия КИК, процедура их налогообложения, а также мера ответственности за нарушение правил КИК. Таким образом, новое налоговое законодательство характеризуется усилением налогового контроля государства за имуществом и имущественными интересами юридических лиц и граждан за пределами страны [6].

Предпосылками для внедрения такой инициативы послужило злоупотребление налогоплательщиками ряда принципов, заложенных в основу действующих договоров об избежании двойного налогообложения между странами. Изначально механизм устранения двойного налогообложения предусматривал устранение одновременного обложения в разных странах идентичными или имеющими одинаковую природу налогами, однако на деле недобросовестные налогоплательщики часто использовали эти принципы как инструмент грамотного ухода от налогообложения в целом.

Основным нововведением в Налоговый кодекс 2017 г. стало расширенное понимание применения положений о налогообложении контролируемых иностранных компаний. Речь идет не только о компаниях, зарегистрированных в офшорных зонах. В отличие от ранее действовавшего законодательства новый Налоговый кодекс дает четкое определение контролируемой иностранной компании через соблюдение условий по эффективной ставке и контролю.

Контролируемой иностранной компанией признается юридическое лицо, являющееся нерезидентом или иностранной компанией без образования юридического лица. Такое определение не применяется в том случае, если компания зарегистрирована в странах, с которыми Республикой Казахстан заключены договоры об избежании двойного налогообложения [7].

В КИК должны быть соблюдены условия, при которых $\frac{1}{4}$ и более доли участия, т.е. голосующих акций, прямо, или косвенно, или конструктивно принадлежат юридическому или физическому лицу, являющемуся налоговым резидентом Республики Казахстан. Что касается эффективной налоговой ставки, по которой облагается прибыль юридического лица-нерезидента или не являющегося таковым, то ее размер составляет менее 10%.

Налоговое законодательство определяет, что государство с льготным налогообложением – это страна, где ставка налога на прибыль меньше 10% или имеются нормативные акты либо законы о конфиденциальности финансовой информации [8].

Налоговый кодекс дает определение контроля и владения КИК, выделяя 3 основных вида: прямой, косвенный и конструктивный контроль/владение КИК. Само понятие «контроль» дается в соответствии с международными нормами финансовой отчетности.

В соответствии с Налоговым кодексом налоговые резиденты должны уведомлять о наличии КИК и включать финансовую прибыль таких компаний в свою налоговую базу с отражением ее в декларации. Должны быть представлены расчеты прибыли, а также документы по подтверждению таких расчетов – финансовая отчетность, заключение аудиторской проверки, заявление об участии в КИК.

В том случае, если КИК или ее структуры зарегистрированы в юрисдикциях, не рассматриваемых Республикой Казахстан в качестве стран со льготным налогообложением, то необходимо определить, как было сказано выше, эффективную ставку налога на прибыль. Эффективная ставка КИК или постоянного учреждения рассчитывается как среднеарифметическая величина эффективных ставок налога на прибыль за отчетный и два предыдущих отчетному периода [8].

Возможно самостоятельное определение налогоплательщиком такой ставки с применением либо метода начисления, либо кассового метода.

В этом случае для определения критериев отнесения иностранных компаний к КИК казахстанскими налогоплательщиками должна применяться эффективная ставка налога на прибыль как наименьшая из ставок, исчисленных двумя вышеуказанными методами [4].

При соблюдении всех условий признания иностранной компании контролируемой ее финансовая прибыль включается в налогооблагаемый доход резидента РК и облагается в Казахстане либо КППН по ставке 20%, либо ИПН по ставке 10% [6].

В том случае, когда налоговый резидент владеет прямо или косвенно несколькими КИК, отражается вся суммарная прибыль, включаемая в налогооблагаемый доход.

Совокупная прибыль всех КИК, полученная резидентом РК за прошедший налоговый период (год), включается в налогооблагаемый доход и отражается в декларации по КППН или ИПН, которая представляется в налоговый орган по месту регистрации юридического лица или месту жительства физического лица не позднее 31 марта следующего года [6, 7].

Целью введения в национальное законодательство положений о налогообложении прибыли КИК является, конечно, борьба с уклонением от уплаты налогов. Зачастую отмечались факты, когда прибыль резидентов, полученная в иностранных компаниях, не облагалась налогами на доходы (КППН и ИПН) в стране резидентства.

Вместе с тем есть прецеденты, когда финансовая прибыль КИК включает в себя доходы, уже обложенные налогом по ставке 10 и более процентов. Такое положение противоречит сущности международных соглашений об устранении двойного налогообложения.

В связи с этим из многообразия методов устранения двойного налогообложения в Казахстане используются следующие механизмы:

- 1) уменьшение прибыли;
- 2) освобождение прибыли от налогообложения;
- 3) зачет иностранного налога (уплаченного в стране резиденции КИК) [6, 8].

Надо отметить, что Постановлением Правительства Республики Казахстан в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения подписана Многосторонняя конвенция по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям.

Причинами подписания конвенции явились поддержка пакета мер по BEPS и тот факт, что страны в результате агрессивного международного налогового планирования несут значительные недопоступления в национальные бюджеты.

Согласно публикации ОЭСР от 6 января 2017 г. Казахстан вошел в состав «инклюзивной группы» (Inclusive Framework), созданной членами ОЭСР и странами G-20 для реализации проекта BEPS.

Участие в настоящей инициативе предоставляет Казахстану возможность сотрудничать с членами этих организаций в разработке стандартов в рамках BEPS, участвовать в мониторинге и проверке процессов по реализации проекта BEPS на глобальном уровне.

Что касается стран, с которыми Казахстан подписал налоговые конвенции по устранению двойного налогообложения (на сегодня конвенции подписаны с 53 странами), применение правил КИК отсрочено до 1 января 2020 г.

Об эффективности мер Многосторонней конвенции, направленных на противодействие размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения, видимо, можно судить только после подписания межстрановых соглашений со странами-партнерами и их ратификации.

Вместе с тем, на наш взгляд, необходима дальнейшая проработка статей Налогового кодекса в части КИК для практического применения положений, а также избежания в некоторых случаях не только двойного, но и тройного и более налогообложения финансовой прибыли резидентов.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

- 1 Новое в правилах международного налогообложения: <https://kursiv.kz//>.
- 2 Карпенко А. Главные тенденции деофшоризации. Законодательные рамки для бизнеса: <http://www.nalvest.com>.

3 Shelepov A. (2017). Indonesia and the BRICS: Implementing the BEPS Action Plan. International Organisations Research Journal, Vol. 12. No 3. P. 114–136 (in Russian and English): <https://ru.scribd.com>, <https://home.kpmg>.

4 Налог на офшоры: подборка актуальных статей компании «Делойт» в период с 2018 по февраль 2019 г.: <https://www2.deloitte.com>.

5 Кодекс Республики Казахстан от 10 декабря 2008 г. № 99–IV «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)»: <http://zakon.tsnik.kz//>.

6 Кодекс Республики Казахстан от 25 декабря 2017 г. № 120–VI «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)» (с изменениями и дополнениями по состоянию на 01.08.2019 г.): <https://online.zakon.kz//>.

7 Налогообложение контролируемой иностранной компании (КИК) с 1 января 2018 г.: <https://uchet.kz>.

8 Налоговый и юридический вестник. – Казахстан. – Выпуск 8. – Апрель 2019 г.: <https://www.pwc.kz //>.

Аңдатпа

Салық төлеуден жалтару, салық салынатын базаның шайылуы және пайданың ауыстырылуы – жаһандық сипаттағы проблема, оны шешу әлемнің көптеген елдері үшін күрделі болып табылады. Көрсетілген проблеманы шешуге арналған ЭБДҰ мен «Үлкен жиырмалық» жобасының негізгі құжаты – BEPS жоспары. Бұл жоба қатысушы елдерге салық салынатын базаның шайылуына және пайданы ауыстырылуына қарсы тұруға мүмкіндік беретін бірқатар шараларды жүзеге асыруды қарастырады. 2008 жылғы әлемдік қаржы дағдарысынан кейін іс жүзінде барлық елдер офшормен күрестің басталғанын жариялады – көптеген мемлекеттер «домино қағидаты» бойынша «деофшоризация» трендін қолдады. Деофшоризациядағы негізгі акценттер офшорлардың ашықтығын күшейтуге, олардың нақты бенефициарларын анықтауға және нақты бенефициарлар іс жүзінде әрекет ететін мемлекеттердің биліктерімен қаржылық және салықтық ақпарат алмасу саласында офшорлардың ынтымақтастығын кеңейтуге бағытталған. Жаһандық деофшоризация проблемасы Қазақстанды да шетте қалдырмады, бұл экономиканың жаһандануы мен бүкіл әлем бойынша қаржы капиталының еркін қозғалуына байланысты әбден қисынды. Қосарланған салық салуды жою тетігі әртүрлі елдерде бірдей немесе табиғаты бірдей салықтарды бір мезгілде салуды жоюды көздейтін болса, онда кейбір салық төлеушілер үшін бұл салықтардан жалтару құралы болды. Бұл фактор салық резиденттерінің қызметіне және пайда алуына мемлекеттің салықтық бақылауын күшейту үшін алғышартқа айналды.

Тірек сөздер: қаржылық бақылау, салықтық бәсекелестік, салық базасы, салық конвенциялары, деофшоризация, салық салынатын табыс.

Abstract

Tax avoidance, erosion of the tax base and the movement of profits is a global problem, the solution of which is a challenge for most countries of the world. The main document of the OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development) and G20 project to address this problem is the BEPS Plan (Base Erosion and Profit Shifting). This project provides for the implementation of a set of measures that allow participating countries to combat the erosion of the tax base and the movement of profits. After the global financial crisis of 2008, almost all countries announced the beginning of the fight against offshores-many states supported the trend of "deoffshorization" on the "Domino principle". The main emphasis in deoffshorization was made on strengthening the transparency of offshore companies, identifying their real beneficiaries and expanding cooperation of offshore companies in the exchange of financial and tax information with the authorities of the states where the real beneficiaries actually operate. The problem of global deoffshorization has involved Kazakhstan as well, which is quite logical in connection with the globalization of the economy and the free movement of financial capital around the world. The mechanism for eliminating double taxation provides the elimination of simultaneous taxation in different countries by identical or having the same nature of taxes, and this has become for some taxpayers a tool for avoiding taxes. This factor has become a prerequisite for strengthening the state tax control over the activities and profits of tax residents.

Key words: financial capital, tax competition, tax base, tax conventions, deoffshorization, taxable income.