



Обзор международных налоговых трендов в Казахстане

включая изменения в налоговые соглашения
Многосторонней конвенцией (MLI) в рамках
плана BEPS

Июнь 2022 г.



Building a better
working world

Содержание

1. BEPS. Pillar One
2. Обзор по MLI в Казахстане и в мире
3. Краткий обзор международных налоговых трендов
4. BEPS. Pillar Two

Наша команда



Дониербек Зулунов

Партнер, руководитель отдела по оказанию услуг в области налогообложения сделок

Тел.: +7 727 258 5960
doniyorbek.zulunov@kz.ey.com



Ольга Пак

Менеджер, отдел по оказанию услуг в области международного налогового планирования

Тел.: +7 727 258 59 60
olga.pak@kz.ey.com



Мирас Сандыкбаев

Менеджер, отдел по оказанию услуг в области международного налогового планирования

Тел.: +7 727 258 59 60
miras.sandykbaev@kz.ey.com



Сабина Байжанова

Старший консультант, отдел по оказанию услуг в области международного налогового планирования

Тел.: +7 727 258 59 60
sabina.baizhanova@kz.ey.com

2. BEPS. Pillar One

BEPS 1.0 и его влияние на налоговые конвенции

1. Решение налоговых проблем и особенности налогообложения в эпоху «цифровой экономики»
2. *Нейтрализация т. н. «гибридных схем»*
3. Повышение эффективности правил о Контролируемых Иностранных Компаниях (правил КИК)
4. Борьба с размыванием базы налогообложения через выплату процентов и других финансовых транзакций
5. Общее противодействие «недобросовестной налоговой практике», принимая во внимание вопросы прозрачности и реального экономического содержания компаний
6. *Предотвращение злоупотреблений положениями договоров об устранении двойного налогообложения*
7. *Предотвращение применения схем искусственного избежания статуса «постоянного представительства»*
8. Разработка правил трансфертного ценообразования в части нематериальных активов

Основным документом проекта ОЭСР и G20 по решению проблемы размывания налогооблагаемой базы и перемещения прибыли (Base Erosion and Profit Shifting) стал Проект BEPS, опубликованный в 2015 году. Пятнадцать Действий данного Проекта предусматривают осуществление комплекса мер, позволяющих странам-участницам бороться с BEPS, которые могут быть реализованы только **путем внесения изменений в конвенции, включая следующие:**

- **Действие 2** - относится к случаям, когда те или иные финансовые инструменты «гибридного» типа не облагаются налогами ни в одной из стран осуществления бизнеса;
- **Действие 6** - целью является выявления лазеек и их нейтрализации путем законодательных поправок и взаимной работы со стороны законодательных органов различных юрисдикций;
- **Действие 7** - пересмотрено определение «постоянное учреждение» во избежание злоупотребления правами «независимых агентов».

BEPS 1.0 и его влияние на налоговые конвенции

9. Разработка правил трансфертного ценообразования в части рисков и капитала
10. Разработка правил трансфертного ценообразования в части других транзакций с высоким риском
11. Разработка методов сбора и анализа информации в отношении размывания налоговой базы и вывода доходов из-под налогообложения.
12. Внедрение правил, требующих раскрывать «приёмы агрессивного налогового планирования»
13. Оптимизация требований в отношении документирования трансфертного ценообразования и «пострановой отчетности»
- 14. Разработка и повышение эффективности механизмов решения споров между странами по налоговым вопросам**
- 15. Разработка всеобъемлющей многосторонней конвенции по вопросам международного налогообложения в целях модификации существующих налоговых договоров между странами.**

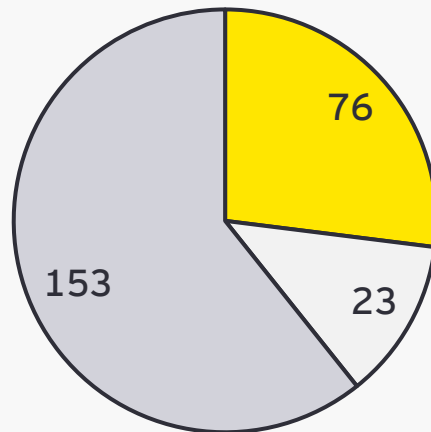
- **Действие 14** - направлено на улучшение разрешения налоговых споров между юрисдикциями. Включает в себя разработку и повышение эффективности механизмов решения споров между странами по налоговым вопросам.
- **Действие 15** - разработка всеобъемлющей многосторонней конвенции MLI (Multilateral Instrument). MLI дает возможность странам внедрять согласованные минимальные стандарты для противодействия злоупотреблениям в рамках конвенций и совершенствовать механизмы разрешения споров, обеспечивая при этом гибкость при внедрении нужных положений конвенций.

2. Обзор по MLI в Казахстане и в мире

Что такое MLI?

- Многосторонняя конвенция по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (**Многосторонняя конвенция – MLI**).

Статистика по миру



- Ратифицировали
- Не ратифицировали
- Не подписались

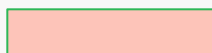
В Казахстане MLI вступил в силу с 1 октября 2020 года.

Если MLI вступил в силу в конвенционной стране, то положения MLI распространяются на конвенцию с такой страной:

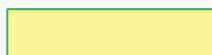
- ▶ по налогам у источника выплаты - с 1 января 2021 года;
- ▶ по прочим налогам - с 1 апреля 2021 года.

Конвенционные страны, на которые распространяется MLI в Казахстане

1. Армения	12. Иран	23. Молдавия	34. Сербия	45. ОАЭ
2. Австрия	13. Ирландия	24. Монголия	35. Сингапур	46. США
3. Азербайджан	14. Италия	25. Северная Македония	36. Словакия	47. Узбекистан
4. Беларусь	15. Канада	26. Нидерланды	37. Словения	48. Вьетнам
5. Бельгия	16. Китай (КНР)	27. Норвегия	38. Испания	49. Финляндия
6. Болгария	17. Кипр	28. Пакистан	39. Швеция	50. Франция
7. Великобритания	18. Кыргызстан	29. Польша	40. Швейцария	51. Хорватия
8. Венгрия	19. Латвия	30. Катар	41. Таджикистан	52. Чехия
9. Грузия	20. Литва	31. Румыния	42. Турция	53. Эстония
10. Германия	21. Люксембург	32. Россия	43. Туркменистан	54. Южная Корея
11. Индия	22. Малайзия	33. Саудовская Аравия	44. Украина	55. Япония



▶ страны, которые не подписали MLI



▶ страны, которые подписали MLI, но не ратифицировали



▶ страны, которые подписали и ратифицировали MLI



страна

▶ страны, которые не подписали MLI и не выбрали конвенцию с Казахстаном

Изменения в связи с MLI

в части ограничений

Со вступлением в силу, положения MLI вводят дополнительные ограничения на применение конвенционных льгот:

До MLI:

на основании Налогового Кодекса:

- ▶ не применять в интересах другого лица;
- ▶ прочие критерии (отсутствие ПУ, бенефициар дохода и пр. – без подтверждения);

на основании конвенции:

- ▶ ограничение на применение льгот (редко в некоторых конвенциях, в частности – с США);
- ▶ прочие критерии (отсутствие ПУ, минимальная доля владения и пр. – без подтверждения).

С учетом положений MLI:

Те же ограничения, что и до MLI, а также дополнительные:

на основании Налогового Кодекса (по связанным лицам):

- ▶ при выплате лицу из страны, на которую MLI не распространяется – бенефициар дохода (с подтверждением);
- ▶ при выплате лицу из страны, на которую MLI распространяется – доход облагается в такой стране без корректировок и льгот (с подтверждением), ставка налога по законам такой страны не менее 15%;

на основании MLI:

- ▶ ограничение на применение льгот (PPT, SLOB – с подтверждением);
- ▶ дополнительные прочие критерии (минимальный срок владения, уточнения по деятельности и пр. – с подтверждением).

Изменения в связи с MLI

в части документации

Со вступлением в силу, положения MLI вводят дополнительные требования к подтверждающей документации на применение конвенционных льгот:

До MLI:

на основании Налогового Кодекса:

- ▶ сертификат резидентства

С учетом положений MLI:

Сертификат резидентства, а также дополнительные:
на основании MLI (потенциально):

- ▶ письмо-подтверждение бенефициара дохода;
- ▶ корпоративные документы;
- ▶ отдельная (неконсолидированная) финансовая отчетность;
- ▶ прочая подтверждающая документация (результаты деятельности, подтверждение расходов и пр.).

Ограничение на применение льгот

PPT – тест на основную цель

Основная цель или одна из основных целей не является получение льготы в рамках конвенции.

Каждая транзакция рассматривается отдельно по совокупности различных факторов.

Единой политики прохождения теста – нет, но основные паттерны ясны.

Потенциально принимаются во внимание следующие 4 фактора:

При каждой транзакции:

Цель создания

Бенефициар дохода

Экономические риски

Фактическая деятельность

SLOB – упрощенное ограничение льгот

Льготы могут применяться лицами, соответствующими определенным установленным критериям.

Не исключает необходимость прохождения PPT, однако, при соответствии критериям, требования PPT могут не рассматриваться.

Каждая транзакция может рассматриваться отдельно, однако, на транзакции лиц, не соответствующих установленным критериям, льготы будут ограничены.

Установленные критерии ясны и достаточно простые для подтверждения.

Применяется Казахстаном только в отношении конвенций с Россией, Словакией, Индией и Пакистаном.

Налоговое планирование. На что необходимо обратить внимание вам?

- I. Проанализировать ограничения на льготу применимую к Вашим транзакциям:**
 - ▶ с точки зрения ограничения на применение льгот MLI
 - ▶ с точки зрения методологических рекомендаций КГД в части PPT
 - ▶ с точки зрения дополнительных ограничений MLI
 - ▶ с точки зрения ограничений согласно Налоговому кодексу в части MLI
- II. Составить предварительный список документации, требуемый для определения применимости льготы**
- III. Проанализировать подтверждающую документацию:**
 - ▶ на предмет наличия соответствующих подтверждающих оснований
 - ▶ на наличие негативных факторов и рисков
- IV. Доработать дополнительные документы, необходимые для подтверждения применимости льготы**



2. Краткий обзор международных налоговых трендов

Что происходит в мире?



Прозрачность

- Автоматический обмен налоговой информацией CRS
- В странах ЕС режим MDR

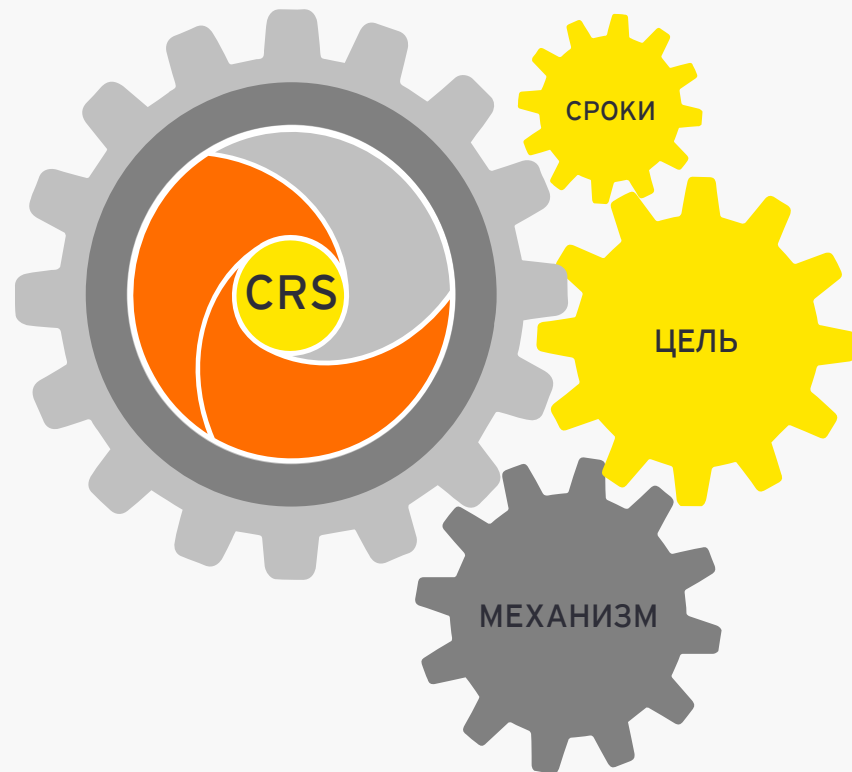


Борьба с уклонением от налогообложения

- Внедрение мер из отчетов BEPS - MLI везде, ATAD в ЕС, отдельные меры в ряде стран
- Черный список ЕС и требования по "substance" в офшорах

Автоматический обмен налоговой информацией CRS

- ▶ Стандарт по автоматическому обмену информацией (Common Reporting Standard, CRS) разработан ОЭСР в целях предотвращения уклонения от уплаты налогов с офшорных юрисдикций и обеспечения прозрачности информации
- ▶ На данный момент **более 110 юрисдикций** приняли на себя обязанности по внедрению требований CRS, включая 53 страны (страны - «первопроходцы»), реализующие требования CRS с 2016 года
- ▶ 25 июня 2018 г. Республика Казахстан присоединилась к Многостороннему Соглашению об автоматическом обмене. С **1 декабря 2021 года** Казахстан получает информацию о зарубежных активах физических и юридических лиц, которые являются резидентами Казахстана.
- ▶ CRS позволяет налоговым органам получать информацию автоматически, не прикладывая дополнительных усилий.
- ▶ В рамках обмена информацией, Казахстану предоставляется информация об остатках средств на счетах, сумме процентов, дивидендов и других доходов, возникших в связи с активами, находящимися на финансовых счетах от **62 стран-участниц**.
- ▶ Также предоставляются сведения о сводных данных о глобальном распределении доходов, прибыли, уплаченных налогов и экономической деятельности между налоговыми юрисдикциями, в которых зарегистрированы участники транснациональных компаний от **91 страны-участницы**.



Автоматический обмен налоговой информацией - CRS

Кто подлежит отчетности?



Физические лица



Юридические лица
(включая трасты, фонды)

Какие счета подлежат отчетности?



Счет учета денежных средств



Счет учета финансовых активов



Любое доленое или долговое участие в инвестиционной организации



Любой договор накопительного страхования и любой договор страхования с условием периодических страховых выплат

Что включается в отчетность?



Персональные данные (имя (наименование), адрес, сведения о налоговом резидентстве, ИИН, дата рождения)



Информация о доходах/платежах и остатках по счетам

Mandatory disclosure regime (MDR)

Основные положения

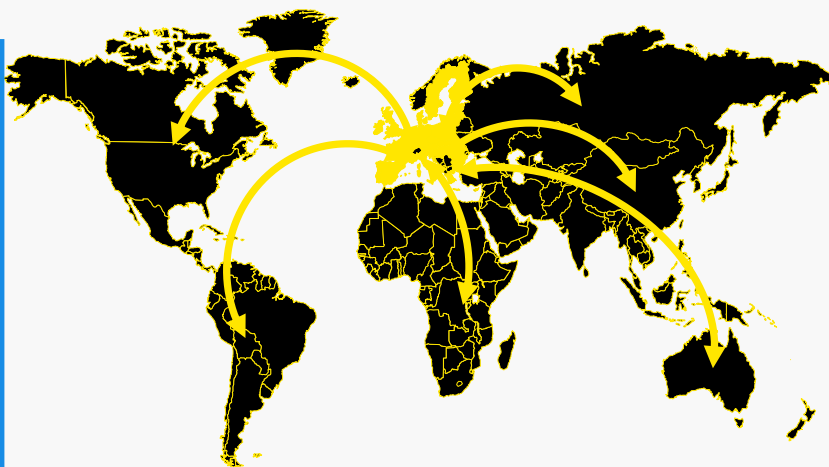
5 Кому направляется отчетность? Какие санкции за неисполнение?

Отчетность направляется уполномоченным органам страны посредника.

Санкции за несоблюдение требований режима устанавливаются локальными нормами стран-участников.

1 Что такое Обязательный режим раскрытия (MDR)?

MDR это новый режим предоставления отчетности в отношении определенных трансграничных операций (структур). На посредников (напр., банки, консультанты) возлагаются обязанности по предоставлению отчетности в отношении определенных трансграничных сделок, одной из сторон которых является резидент ЕС



4 Почему релевантно для компаний?

Сделки с контрагентами из ЕС могут подпадать под отчетность. Указанная информация может быть передана налоговым органам посредством общих механизмов обмена информацией.

3 Какие операции подпадают под отчетность?

- ✓ В трансграничной операции участвует как минимум одна страна ЕС;
- ✓ Операция может быть определена в качестве трансграничной (в частности, если участниками операции являются лица, которые имеют налоговое резидентство в двух или более юрисдикциях, а также по иным основаниям);
- ✓ Операция соответствует установленным критериям (hallmarks), свидетельствующим о возможном получении налогового преимущества.

2 Кто должен отчитываться?

- ✓ Посредник, который является резидентом/ имеет постоянное представительство/ инкорпорирован в стране ЕС:
 - ▶ Любое лицо, которое разрабатывает, организует или предоставляет доступ к реализации или управляет реализацией трансграничной операции
 - ▶ Любое лицо, которое знает, что иное лицо обязалось предоставить, напрямую или с помощью других лиц, помощь или консультацию в отношении упомянутых выше действий
- ✓ Сам налогоплательщик ЕС, если в транзакции не участвуют посредники, либо указанные посредники освобождены от предоставления отчетности

4. BEPS. Pillar Two

Актуальный статус инициативы BEPS 2.0

- 20 декабря 2021 года Секретариат ОЭСР опубликовал модельные правила взимания налогов в соответствии с *Pillar 2 - Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy. Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*. Документ затрагивает только правила GloBe (IIR, UTPR). Правила STTR (subject to tax rule), также входящие в Pillar 2, будут адресованы отдельно.
- 22 декабря 2021 года также был опубликован проект Директивы Совета ЕС о внедрении правил GloBE в странах-участницах ЕС.
- По остальным элементам глобальной налоговой реформы публикация норм и правил ожидается:
 - **Первое полугодие 2022 года** - модельное положение STTR и MLI 2.0 для его имплементации, а также подписание Multilateral Convention (MLC) по Pillar 1 Amount A
 - **Декабрь 2022 года** - документы (final deliverables) по Amount B
- **В начале 2022 года** также планируется публикация комментариев к правилам GloBe
- Внедрение Pillar 1 - Amount A и Pillar 2 по-прежнему ожидается с **2023 года**



BEPS Pillar 1 and Pillar 2.

Два «столпа» нового мирового налогового порядка

Pillar One

Реаллокация прибыли (25%) в юрисдикции, где находятся потребители продуктов/услуг (Amount A)

Упрощение применения правила «вытянутой руки» по базовым функциям маркетинга и дистрибуции (Amount B)

К кому применяется:

- Крупнейшие МГК с глобальной выручкой свыше 20 млрд евро и
- Рентабельность свыше 10% (т.е. соотношение прибыль до налогообложения/выручка)
- Освобождения для компаний, занимающихся добычей, регулируемых финансовых компаний
- Внедрение с помощью многосторонней конвенции - Multilateral Convention (MLC)

Pillar Two

Налоговая нейтральность: борьба с налоговой конкуренцией между юрисдикциями

Ставка налога у источника по ряду внутригрупповых платежей должна составлять не менее 9%

Минимальная ставка налога на прибыль 15%

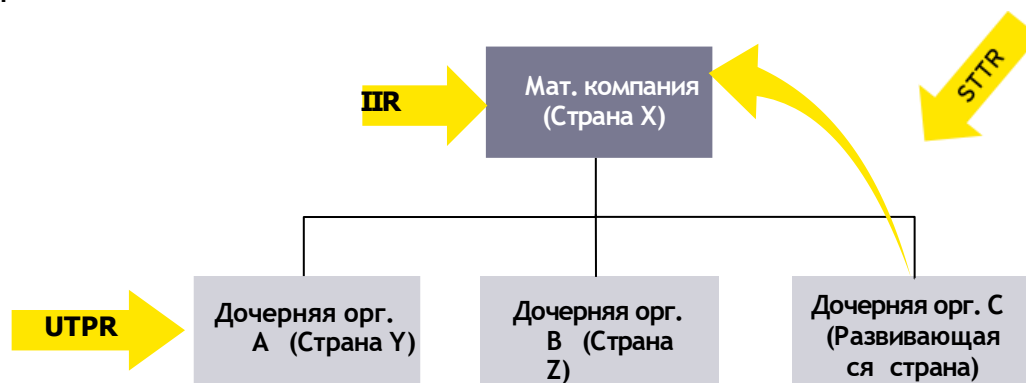
К кому применяется:

- Крупнейшие МГК с выручкой свыше 750 млн. евро
- Освобождения для фондов (инвестиционных, пенсионных и суверенных), НКО, гос. учреждений
- Внедрение с помощью модельных правил, нац. законодательства и MLI 2.0

Pillar Two: прибыль МГК облагается налогом по минимальной глобальной ставке 15% независимо от места ее получения

GloBE: Income Inclusion Rule (IIR) (2.1.1 + 2.2.1)

Первичное правило: top-up tax устанавливается на уровне материнской компании в отношении низконалогооблагаемой прибыли дочерней организации



GloBE: Undertaxed Payment Rule (UTPR) (2.4.1 + 2.5.1 + 2.6.1)

Вторичное правило: лишает права на вычет из налоговой базы или требует равнозначной корректировки у низконалогооблагаемой дочерней организации, приводящей к дополнительному денежному (cash) налоговому расходу на часть top-up tax (по правилам IIR) с некоторыми поправками

Subject to Tax Rule (STTR) Правило для СОИДН, которое позволяет развивающимся странам устанавливать налогообложение у источника по ряду выплат между взаимозависимыми лицами, подлежащих налогообложению при получении по номинальной ставке ниже 9%

STTR будет учитываться в сумме налоговой нагрузки (covered taxes) для целей GloBE rules

BEPS 2.0

STTR - принцип применения

Концепция и формула применения STTR

- STTR должно стать поводом для очередного раунда изменений в международные налоговые соглашения. Данное правило направлено на увеличение ставок налогообложения у источника выплат между взаимозависимыми лицами процентов, роялти, а также «ряда иных выплат», полный перечень которых отсутствует. Предположительно, это могут быть иные выплаты, связанные с использованием интеллектуальной собственности и финансированием
- Минимальная ставка STTR = 9%
- Соответствующий расчет будет проводиться на основе номинальных, а не эффективных ставок налогообложения спорных выплат в юрисдикции получателя, в отличие от правил GloBE, но, возможно, придется учитывать льготы и вычеты на уровне получателя

$$STTR = \textit{Minimum STTR} - \textit{Actually applied WHT rate}$$

- STTR не планируется включать в Модельную Конвенцию ОЭСР по налогам на доход и капитал
- Применяется к конкретным выплатам между конкретными взаимозависимыми компаниями без использования совокупных расчетов по юрисдикции
- Потенциально может быть распространено на доходы от прироста стоимости
- Потенциально могут быть сформулированы исключения для низкомаржинальных выплат, лиц, исключенных из сферы действия IIR/UTPR и исключения по порогу материальности бизнеса или суммы выплат

GloBE Model rules.

Ожидаемая практика

Позиции отдельных стран

- ▶ **Россия и ЕС:** высокая вероятность введения Domestic Qualifying Top-up Tax, потенциальный эффект необходимо оценивать с учетом такой возможности и применения группами различных льгот
- ▶ **Швейцария:** объявлено о решении имплементировать реформу с отложенным сроком вступления правил в силу (референдум в июне 2023 года, временное постановление Федерального Совета с 1 января 2024 года, затем законодательная процедура в рабочем порядке). Вопрос и конкретные меры по сохранению привлекательности Швейцарии как юрисдикции для бизнеса отнесены к ведению кантонов, так как дополнительный налог будет взиматься на кантональном уровне. Среди уже предложенных мер: отмена налога на выпуск капитала и реформа налога у источника, также могут быть рассмотрены неналоговые меры
- ▶ **Венгрия:** правила будут внедрены, но ставка налога на прибыль останется 9%, а местный налог на бизнес будет учитываться как Covered Tax, Domestic Top-up Tax не ожидается
- ▶ **Кипр:** правила будут внедрены, в базовом сценарии во многих случаях на Кипре может возникнуть материальный дополнительный налог по всем юрисдикциям той или иной группы, необходимо оценить эффект GloBE на налоговую нагрузку и дополнительную обязанность на Кипре



Информация об использовании прилагаемых материалов

Презентационные материалы подготовлены для использования в качестве вспомогательных визуальных пособий при обсуждении специфических вопросов налогообложения в ходе совещания (далее - «Совещание»). Пользователь должен принять во внимание следующее:

- ▶ Прилагаемые материалы не являются полными и технически корректными в отрыве от устного пояснения, данного сотрудниками Компании ЕУ в ходе Совещания;
- ▶ Прилагаемые материалы описывают отдельные вопросы налогообложения вне контекста и не могут быть применены к специфическим фактическим обстоятельствам без дополнительного анализа в контексте таких обстоятельств;
- ▶ Технические позиции по отдельным вопросам налогообложения, высказанные в ходе Совещания специалистами Компании ЕУ, а также частично описанные в прилагаемых материалах, являются отражением позиции данных специалистов на дату Совещания и могут подлежать пересмотру по состоянию на более позднюю дату ввиду изменений в законодательстве либо его интерпретации.

Любое практическое использование прилагаемых материалов, а также в целом материалов Совещания, включая цитирование, полное или частичное копирование и распространение, должно быть письменно согласовано с Компанией ЕУ. Компания ЕУ не несет ответственности за результаты несанкционированного письменного использования вышеуказанных материалов.



Краткая информация о компании EY

Следуя своей миссии – совершенствуя бизнес, улучшать мир, – компания EY содействует созданию долгосрочного полезного эффекта для клиентов, сотрудников и общества в целом, а также помогает укреплять доверие к рынкам капитала.

Многопрофильные команды компании EY представлены в более чем 150 странах мира. Используя данные и технологии, мы обеспечиваем доверие к информации, подтверждая ее достоверность, а также помогаем клиентам расширять, трансформировать и успешно вести свою деятельность.

Специалисты компании EY в области аудита, консалтинга, права, стратегии, налогообложения и сделок задают правильные вопросы, которые позволяют находить новые ответы на вызовы сегодняшнего дня.

Название EY относится к глобальной организации и может относиться к одной или нескольким компаниям, входящим в состав Ernst & Young Global Limited, каждая из которых является отдельным юридическим лицом. Ernst & Young Global Limited – юридическое лицо, созданное в соответствии с законодательством Великобритании, – является компанией, ограниченной гарантиями ее участников, и не оказывает услуг клиентам. С информацией о том, как компания EY собирает и использует персональные данные, а также с описанием прав физических лиц, предусмотренных законодательством о защите данных, можно ознакомиться по адресу: ey.com/privacy. Более подробная информация представлена на нашем сайте: ey.com.

© 2022 ТОО «Эрнст энд Янг Казахстан»

Все права защищены.

ey.com

Информация, содержащаяся в настоящей презентации, предназначена лишь для общего ознакомления и не должна рассматриваться в качестве профессиональных рекомендаций в области бухгалтерского учета, налогообложения или в иных сферах. По всем конкретным вопросам следует обращаться к специалисту по соответствующему направлению.