

**Қазақстан Республикасының шет мемлекеттермен жасасқан қосарланған салық салуды болдырмау және табыс пен капиталға (мүлікке) салық төлеуден жалтаруға жол бермеу туралы Конвенцияларды (Келісімдерді) қолданудың тәртібі туралы нұсқаулық**

***Күшін жойған***

Қазақстан Республикасының Қаржы министрлігінің 02.12.1999 ж. N 643, Қазақстан Республикасының Мемлекеттік кіріс министрлігінің 01.12.1999 ж. N 1478 бірлескен бұйрығы. Қазақстан Республикасы Әділет министрлігінде 2000 жылғы 6 қаңтарда тіркелді. Тіркеу N 1021. Күші жойылды - Қазақстан Республикасы Қаржы министрінің 2009 жылғы 9 қаңтардағы N 5 бұйрығымен.

*Ескерту. Күші жойылды - ҚР Қаржы министрінің 2009.01.09 N 5 бұйрығымен.*

----- Бұйрықтан үзінді -----

***Б Ұ Й Ы Р А М Ы Н :***

*1. Осы бұйрыққа қосымшаға сәйкес кейбір нормативтік құқықтық актілердің күші жойылды деп танылсын.*

*2 . . . . .*  
*3 . . . . .*

*4. Осы бұйрық 2009 жылғы 1 қаңтардан бастап күшіне енеді.*

*Министр*

*Б.Жәмішев*

*Қ а з а қ с т а н*

*Р е с п у б л и к а с ы*

*Қ а р ж ы*

*М и н и с т р д і ñ*

*2 0 0 9*

*ж ы л ғ ы*

*9*

*қ а ñ т а р д а ғ ы*

*№ 5 бұйрығына қосымша*

*Күші жойылған кейбір нормативтік құқықтық актілерінің тізбесі*

*1 . . . . .*

*2. "Қазақстан Республикасының шет мемлекеттермен жасасқан қосарланған салық салуды болдырмау және табыс пен капиталға (мүлікке) салық төлеуден жалтаруға жол бермеу туралы Конвенцияларды (Келісімдерді) қолданудың тәртібі туралы нұсқаулық" Қазақстан Республикасы Қаржы министрінің 1999 жылғы 2 желтоқсандағы № 643 және Қазақстан Республикасы Мемлекеттік кіріс министрінің 1999 жылғы 2 желтоқсандағы № 1478 бірлескен бұйрығы ( Нормативтік құқықтық актілерді мемлекеттік тіркеу тізілімінде № 1021 болып т і р к е л д і ) .*

.....

Қазақстан Республикасының шет мемлекеттермен жасасқан қосарланған салық салуды болдырмау және табыс капиталға (мүлікке) салық төлеуден жалтаруға жол бермеу туралы Конвенцияларды (Келісімдерді) ережелерінің қолдану тәртібін түсіндіру мақсатында, **Бұйырамыз** :

1. Қоса беріліп отырған Қазақстан Республикасының шет мемлекеттермен жасасқан қосарланған салық салуды болдырмау және табыс пен капиталға (мүлікке) салық төлеуден жалтаруға жол бермеу туралы Конвенцияларды (Келісімдерді) қолданудың тәртібі туралы нұсқаулық бекітілсін.

2. Осы бұйрық Қазақстан Республикасының Әділет министрлігінде тіркелген күнінен бастап күшіне енеді.

*Қазақстан Республикасының Қаржы министрі*                      *Қазақстан Республикасының Мемлекеттік кіріс министрі*

**Қазақстан Республикасының шет мемлекеттермен жасасқан қосарланған салық салуды болдырмау және табыс капиталға (мүлікке) салық төлеуден жалтаруға жол бермеу туралы Конвенцияларды (Келісімдерді) қолданудың тәртібі туралы нұсқаулық**

"Салық және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдер туралы" Қазақстан Республикасы Кодексінің (Салық кодексі) 2-бабына сәйкес, егер Қазақстан Республикасы бекіткен халықаралық шартпен осы Кодекстегіден өзге ережелер белгіленсе, аталған шарттың ережелері қолданылады.

Қазіргі уақытта Қазақстан Республикасы тізбесі осы нұсқаулықтың 1-қосымшасында келтірілген ТМД елдерімен және алыс шет елдермен Табыс пен капиталға (мүлікке) қосарланған салық салуды болдырмау және салық төлеуден жалтаруға жол бермеу туралы конвенциялар (келісімдер) (бұдан әрі - "Салық Конвенциялары") жасасты.

Салық Конвенцияларының негізгі мақсаты Салық Конвенцияларының атауларынан тұныдайды.

Салық Конвенцияларының негізгі міндеттері:

*Ескерту. Кіріспеге өзгерту енгізілді - ҚР Қаржы министрлігі Салық комитеті Төрағасының 2007 жылғы 3 мамырдағы № 278-а (алғаш рет ресми жарияланғаннан кейін он күнтізбелік күн өткен соң қолданысқа енгізіледі) бұйрығымен .*

1. табыстарға немесе мүліктерге қосарланған салық салуды болдырмау;
2. бір мемлекеттің резидентін екінші уағдаласушы мемлекетте салық салу кемсітушілігінен қорғау;
3. салық салудан жалтаруға немесе Салық Конвенцияларының ережелерін теріс пайдалануға жол бермеу,

4. Салық Конвенцияларының ережелерін орындауды қамтамасыз ету үшін уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдары арасында өзара ақпарат алмасу ;

5. уағдаласушы мемлекеттер арасында салық салу құқығын бөлу болып табылады .

Салық Конвенциялары уағдаласушы мемлекеттердің Конституцияларында көзделген Салық Конвенцияларының күшіне енуі жөніндегі рәсімдер аяқталғандығы туралы хабарлама уақыты бойынша сол күні немесе соңғысын жібергеннен кейін 30-ыншы күні немесе бекіту грамоталарымен алмасқан күні күшіне енеді және нақты Салық Конвенциясының "Күшіне енуі" бабына сәйкес қолданылады. Бұл ретте, кейбір Салық Конвенцияларында оларды қолдана бастаудың ретроспективті мерзімдері көзделген.

М ы с а л .

Қазақстан Республикасының Ұлыбритания және Солтүстік Ирландия Құрама Корольдігімен жасасқан Салық Конвенциясына аталған мемлекеттердің үкіметтері 1994 жылғы 21 наурызда қол қояды, 1996 жылғы 21 тамызда күшіне енді, ал 1993 жылғы 1 қаңтардан бастап ретроспективті қолданылады.

Осы Нұсқаулық Салық Конвенцияларын қолданудың жалпы принциптерін түсіндіру мақсатында әзірленген. Бұл ретте, әрбір нақтылы жағдайда, бірінші кезекте тиісті Салық Конвенциясының ережелерін басшылыққа алу керек.

## **1-бөлім. Салық Конвенцияларында қолданылатын айқындамалар**

### **1. Салық Конвенциялары қолданылатын тұлғалар**

1. Салық Конвенциясы Қазақстан Республикасының резиденттеріне және уағдаласушы мемлекеттердің резиденттеріне; екі уағдаласушы мемлекеттің де резиденттері болып табылатын тұлғаларға, сондай-ақ, егер бұл тиісті Салық Конвенциясымен арнайы көзделген болса, басқа тұлғаларға қолданылады.

Осылайша, Қазақстанның шет мемлекеттермен жасасқан Салық Конвенцияларының ережелері тең дәрежеде қазақстандық резиденттерге де және сол сияқты Салық Конвенциясын жасасқан мемлекеттердің резиденттеріне де қолданылады.

### **2. Салық Конвенциялары қолданылатын салықтар**

2. Салық Конвенциялары нақтылы Салық Конвенцияларының шарттарына байланысты табысқа және капиталға (мүлікке) салынатын салықтарға қолданылады. Қазақстанда мұндай салықтар: заңды және жеке тұлғалардан алынатын табыс салығы және заңды және жеке тұлғалардың мүлкіне салынатын салық болып табылады. Салық Конвенцияларының іс-әрекеті қолданылатын уағдаласушы мемлекеттердің салықтарының тізбесі осы нұсқаулықтың 2 қосымшасында аталған .

Салық Конвенцияларының іс-әрекеті қолданылатын салықтардың нақтылы тізбесі, әрбір нақтылы жағдайда тиісті Салық Конвенцияларының "Конвенция қолданылатын салықтар" бабында белгіленеді. Бұл ретте, бірқатар Салық Конвенцияларында табыстан алынатын салықтар ғана, ал басқаларында капиталдан (мүліктен) алынатын салықтар да көзделгендігін ескерген жөн.

3. Жоғарыда аталған салықтар жалпы табысқа және табыстың элементтеріне, жалпы капиталға және капиталдың элементтеріне салынатын салықтарды; жылжымалы және жылжымайтын мүліктерді иеліктен айырудан алынатын табысқа салынатын салықтарды, капиталдың өсіміне салынатын салықтарды; кәсіпорындар төлейтін жалақының немесе ырыздықанының жалпы сомасына салынатын салықтарды қамтиды. Жалақы қорынан аударылатын аударымдар жалақының жалпы сомасына салынатын салықтар ретінде қарастырылмайды.

4. Уағдаласушы мемлекеттердің бірінде салық заңдары өзгерген жағдайда, Салық Конвенциясы оған қол қойылған күннен кейін қосымша ретінде немесе Салық Конвенциясында бұрын айтылған салықтардың орнына алынатын ұқсас немесе айтарлықтай ұқсас барлық салықтарға қолданылады.

#### М ы с а л .

Италия Республикасымен жасасқан Салық Конвенциясының 2-бабының 3 в) тармағында осы Салық Конвенциясы Қазақстанда Қазақстан Республикасы Президентінің "Кәсіпорындардың табысы мен кірісіне салық салу туралы" 12.02.1994 жылғы N 1568 және "Жеке тұлғалардың табысына салық салу туралы" 12.02. 1994 жылғы N 1570 (18.07.1995 жылғы N 2367 күші жойылған) Жарлықтарында көзделген пайда мен кірістерге салынатын салықтарға қолданылатындығы аталған. 2002 жылғы 1 қаңтардан бастап Қазақстанда Салық кодексі әрекет ететіндіктен, қазіргі уақытта осы Салық Конвенциясы корпорациялық табыс салығы және жеке табыс салығы сияқты салықтарға қолданылады .

*Ескерту. 4-тармаққа өзгерту енгізілді - ҚР Қаржы министрлігі Салық комитеті Төрағасының 2007 жылғы 3 мамырдағы N 278-а (алғаш рет ресми жарияланғаннан кейін он күнтізбелік күн өткен соң қолданысқа енгізіледі) бұйрығымен.*

### **3. Жалпы айқындамалар**

5. Салық Конвенциясының "Жалпы айқындамалар" бабында тиісті Салық Конвенциясында қолданылатын терминдерді пайымдау үшін қажетті бірқатар жалпы ережелер топтастырылған. Бұл айқындамалар, егер тиісті Салық Конвенциясының мәтінінде өзгелер туындамаса мыналарды білдіреді:

1) "уағдаласушы мемлекет" немесе "екінші уағдаласушы мемлекет" - контекстке байланысты Салық Конвенциясы қолданылатын Қазақстан Республикасы немесе шет мемлекет. Қазақстан Республикасының Ұлыбритания

Құрама Корольдігі және Солтүстік Ирландиямен жасасқан Салық Конвенциясының ережелері Англияда, Шотландияда, Уэльсте және Солтүстік Ирландияда тіркелген резиденттерге қолданылады және Құрама Корольдіктің мынадай оффшорлық аймақтарында тіркелген тұлғаларға қолданылмайды: Ангилья аралы, Бермуд аралдары, Виргин аралдары, Британ Антарктида аумағы, Британ индия-океан аумағы (Чагос архипелагы), Қайман аралдары, Фонкленд аралдары, Гибралтар, Монтсеррат аралы, Питкэрн, Дюси, Хендерсон және Оэно аралдары, Қасиетті Елена аралы және оның тәуелді аумақтары (Вознесения және Тристан-да-Кунья аралдары), Оңтүстік Георгия аралы және Оңтүстік Сандвичтер аралдары, Теркс және Кайкос аралдары, сондай-ақ Ирланд теңізіндегі Мэн аралы және Ла-Манш бұғазында орналасқан Джерси, Гернси, Сарк, Олдерни Норманд аралдары және Ұлыбританияға бағынысты басқа да аумақтар.

2) "құзыретті орган" - Салық Конвенцияларының ережелерін орындауды қамтамасыз ететін мемлекеттік орган. Қазақстанда мұндай орган: 010000, Астана қ. Жеңіс даңғылы, 11; телефоны (3172) 717290 мекен-жайы бойынша орналасқан Қазақстан Республикасының Қаржы министрлігі немесе уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдарымен ақпарат алмасуды жүзеге асыруға құқылы және Салық Конвенцияларының қолданылуына жауап беретін оның уәкілетті өкілі - 010000, Астана қ. Жеңіс даңғылы, 11, телефоны (3172) 717108 мекен-жайы бойынша орналасқан Қазақстан Республикасы Қаржы министрлігінің Салық комитеті болып табылады. Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органы тиісті Салық Конвенциясында аталған.

М ы с а л .

Құрама Корольдік жағдайында құзыретті орган Ішкі кірістер басқармасы немесе оның уәкілетті өкілі; Италия жағдайында - Қаржы министрлігі; Польшада - Қаржы министрі немесе оның уәкілетті өкілі болып табылады.

3) "компания" - салық салу мақсатында корпоративтік құрылым ретінде қарастырылатын кез келген құрылым (экономикалық бірлік). Қазақстанда "компания" терминімен заңды тұлғалар түсіндіріледі;

4) "тұлға" - жеке немесе заңды тұлға, тұлғалардың кез келген бірлестігі;

5) "халықаралық тасымал" - нақты Салық Конвенциясының шарттарына байланысты теңіз, өзен, әуе кемесімен немесе жер үсті көлігімен жасалған кез келген тасымал. Тек бір уағдаласушы мемлекетте (Қазақстанда немесе Салық Конвенциясы қолданылатын шет мемлекетте) орналасқан бекеттер арасында ғана жүзеге асырылатын тасымал халықаралық тасымал болып табылмайды.

М ы с а л .

АҚШ-пен жасасқан Салық Конвенциясының 3-бабына сәйкес халықаралық тасымалға тек теңіз және әуе кемелерімен ғана жасалған тасымал жатады; Венгриямен жасасқан Салық Конвенциясының 3-бабына сәйкес халықаралық

тасымалға теңіз, өзен, әуе кемесімен немесе жер үсті көлігімен жасалған тасымал жатады; Түркиямен жасасқан Келісімнің 3-бабына сәйкес халықаралық тасымал теңіз, әуе және жер үсті көлігімен жасалған тасымалды қамтиды. Бұл ретте, американдық, венгриялық немесе түркиялық резиденттердің тек Қазақстанның немесе аталған мемлекеттердің бірінің аумағында ғана жүзеге асыратын тасымалдары халықаралық тасымал болып табылмайды.

6) "ұлттық тұлға" - контекске байланысты Қазақстанның немесе Салық Конвенциясы қолданылатын мемлекеттің азаматтары мен заңды тұлғалары;

7) "уағдаласушы мемлекеттің кәсіпорны" немесе "екінші уағдаласушы мемлекеттің кәсіпорны" - контекстке байланысты Қазақстанның резиденті басқаратын кәсіпорын немесе Салық Конвенциясы қолданылатын уағдаласушы мемлекеттің резиденті басқаратын кәсіпорын.

*Ескерту. 5-тармаққа өзгерту енгізілді - ҚР Қаржы министрлігі Салық комитеті Төрағасының 2007 жылғы 3 мамырдағы N 278-а (алғаш рет ресми жарияланғаннан кейін он күнтізбелік күн өткен соң қолданысқа енгізіледі) бұйрығымен.*

6. "Жалпы айқындамалар" бабында қарастырылмаған терминдер, әдетте, Салық Конвенцияларының басқа баптарында жеке беріледі. Егер қолданылатын қандай да бір терминнің мағынасы тиісті Салық Конвенциясының мәтінінде арнайы айтылмаса, онда оның уағдаласушы мемлекеттегі мағынасын Салық Конвенциясы қолданылатын салықтарға қатысты осы уағдаласушы мемлекеттің заңдары бойынша пайымдау керек.

М ы с а л .

Қазақстан мен АҚШ арасындағы Салық Конвенциясында "проценттер" терминінің мағынасы берілмейді, сондықтан аталған Салық Конвенциясын Қазақстанда қолданған кезде бұл терминді Салық кодексінің 10-бабы 1-тармағының 2) тармақшасына сәйкес сыйақы ретінде пайымдау керек.

*Ескерту. 6-тармаққа өзгерту енгізілді - ҚР Қаржы министрлігі Салық комитеті Төрағасының 2007 жылғы 3 мамырдағы N 278-а (алғаш рет ресми жарияланғаннан кейін он күнтізбелік күн өткен соң қолданысқа енгізіледі) бұйрығымен.*

#### **4. Резиденттікті айқындау**

7. Салық Конвенцияларының мақсаттары үшін "уағдаласушы мемлекеттің резиденті" термині осы уағдаласушы мемлекеттің заңдары бойынша оның заңды мекен-жайы (тіркелу орны), басқару орны, құрылу орны, резиденттігі, тұрғылықты орны немесе ұқсас сипаттағы кез келген басқа талаптар негізінде онда салық салынуға жататын кез келген тұлғаны білдіреді. Уағдаласушы мемлекетте осы уағдаласушы мемлекеттегі көздерден алынатын кірістерге немесе онда орналасқан капиталға (мүлікке) қатысты ғана салық салынуға



жататын тұлғалар резиденттер болып табылмайды.

Қазақстанда сол немесе өзге тұлғаның резиденттік мәртебесін айқындаудың тәртібі Салық кодексінің 176-бабында белгіленген.

*Ескерту. 7-тармаққа өзгерту енгізілді - ҚР Қаржы министрлігі Салық комитеті Төрағасының 2007 жылғы 3 мамырдағы N 278-а (алғаш рет ресми жарияланғаннан кейін он күнтізбелік күн өткен соң қолданысқа енгізіледі) б ұ й р ы ғ ы м е н .*

8. Егер жеке тұлға бір мезгілде екі уағдаласушы мемлекеттің де резиденті болып табылса, онда көпшілік Салық Конвенцияларының ережелеріне сәйкес оның мәртебесі мынадай ретпен айқындалады:

_____	_____
жеке тұлғаның тек бір уағдаласушы мемлекетте ғана тұрақты тұрғылықты жері бар	ия жеке тұлға оның тұрақты тұрғылықты орны бар мемлекеттік резиденті болып саналады
_____	_____
	ж о қ

_____	_____
жеке тұлғаның екі мемлекетте де тұрақты тұрғылықты орны бар, бірақ ол тек бір ғана уағдаласушы неғұрлым және (өмірлік байланыс жасайды	ия жеке тұлға оның өмірлік мүдде орталығы орналасқан мемлекеттік резиденті болып саналады мемлекетпен тығыз жеке экономикалық мүдде орталығы)
_____	_____
	ж о қ

_____	_____
жеке тұлғаның уағдаласушы мемлекеттердің екеуінде де тұрақты тұрғылықты орны жоқ және мүдде дау мүмкін	ия жеке тұлға ол, әдетте, тұрып жатқан мемлекеттік резиденті болып саналады оның өмірлік орталығын айқын емес, бірақ
_____	_____
	ж о қ

о л ,            ә д е т т е ,            т е к            б і р  
                  у а ғ д а л а с у ш ы            м е м л е к е т .

те тұрады

-----		-----	
			ж о қ
-----		-----	
жеке тұлға, әдетте, екі уағдаласушы мемлекетте де тұрады немесе олардың біреуіндеде тұрмайды, бірақ осы біреуінің	ия	жеке тұлға азаматы болып табылатын мемлекеттің резиденті болып табылады мемлекеттердің ғана азаматы	
болып табылады			
-----		-----	

9. Жекелеген салық Конвенцияларының ережелеріне сәйкес, егер заңды тұлға екі уағдаласушы мемлекеттің де резиденті болып табылса, онда ол оның тиімді басқармасы тұрған уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып саналады.

Бұл ретте "кәсіпорынды басқарудың тиімді орны" термині осы кәсіпорынның қызметті іс жүзінде жүзеге асыру және кәсіпорынның өз қызметінен табыс алу, осы кәсіпорынға жоғарыдан бақылау жасайтын органдардың орналасқан жеріне тәуелсіз, осы кәсіпорынды күн сайын (іс жүзінде) басқару орнын білдіреді.

10. Егер, заңды және жеке тұлғалардың мәртебесін жоғарыда аталған тармақтарда аталғандай анықтау мүмкін болмаса, онда бұл мәселе Қазақстан Республикасы мен екінші уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органдары деңгейінде өзара келісім бойынша шешіледі. Егер, құзыретті органдар заңды тұлғаның мәртебесін айқындау жөніндегі келісімге қол жеткізе алмаса, онда жекелеген Салық Конвенцияларының ережелеріне сәйкес мұндай тұлға Салық Конвенцияларында көзделген салықтық жеңілдіктерді алу үшін уағдаласушы мемлекеттердің бірде-біреуінде де резиденті болып саналмайды.

## **5. Тұрақты мекеме**

11. Шетелдік заңды және жеке тұлғалар Қазақстан Республикасында кәсіпкерлік қызметті тұрақты мекеме құрмай не тұрақты мекеме арқылы жүзеге асырады. Кәсіпкерлік қызметті жүзеге асыратын жеке тұлға мысалында бір уағдаласушы мемлекеттің рыногында екінші уағдаласушы мемлекеттің азаматтарының тауарларды сатуы болуы мүмкін.

"Тұрақты мекеме" термині салық мақсаттарында шетелдік бюджетпен есеп айырысу тәртібін анықтау үшін қолданылады. Қандай да бір нақтылы мемлекетте тұрақты мекеменің бар болуы салық төлеушіні осы мемлекеттің



резиденті деп санауға мүмкіндік бермейді. Бірақ бұл жағдайда уағдаласушы мемлекеттің аумағында тұрақты мекемесі бар резидент емеске қатысы бойынша, резиденттер үшін қолданылатын тәртіп сияқты осы мемлекетте алынатын барлық табыстарға салық салу тәртібі қолданылады. Алайда, бұл жағдайда осы уағдаласушы мемлекеттің резидент еместері резиденттерге қарағанда басқа елдерде кәсіпкерлік қызметтен пайда болатын өздерінің табыстарына аталған мемлекетте салық төлемейді.

*Ескерту. 11-тармаққа өзгерту енгізілді - ҚР Қаржы министрлігі Салық комитеті Төрағасының 2007 жылғы 3 мамырдағы N 278-а (алғаш рет ресми жарияланғаннан кейін он күнтізбелік күн өткен соң қолданысқа енгізіледі) б ұ й р ы ғ ы м е н .*

12. Салық Конвенцияларының мақсаттары үшін "тұрақты мекеме" термині ол арқылы бір уағдаласушы мемлекеттің резиденті (заңды немесе жеке тұлға) екінші уағдаласушы мемлекетте кәсіпкерлік қызметті толық немесе ішінара жүзеге асыратын тұрақты қызмет орнын білдіреді. Уағдаласушы мемлекеттегі қызмет орны олар осы мақсаттар үшін ғана пайдаланылатындығына немесе пайдаланылмайтындығына қарамастан, екінші уағдаласушы мемлекеттің резиденті бизнес жүргізу үшін пайдаланылатын кез келген үй-жайды, құралдар мен қондырғыларды қамтиды. Қызмет орны, сондай-ақ екінші уағдаласушы мемлекеттің резидентінің кәсіпкерлік қызметін жүргізуге арналған арнайы үй-жай ұйымдастырмай жүре береді, өзінің иелігінде кейбір географиялық кеңістіктің болуы жеткілікті. Үй-жайдың, құралдар мен қондырғылардың екінші уағдаласушы мемлекет резидентінің иелігінде жататындығының немесе жалға алынғандығының мәні жоқ. Уағдаласушы мемлекеттегі қызмет орны, мысалы, уағдаласушы мемлекеттің резиденті бірнеше бөлмелерде орналасқан рыноктағы орны, кен орны немесе "офистік отель" болуы мүмкін.

М ы с а л .

Ресей саудагері Қостанайға әрбір апта сайын үш күнге келеді. Ол Троицкінің көтерме ең үлкен дүкенінен гүл сатып алады, оларды жүк машинасымен жеткізеді және қостанай базарындағы лашықта бөлшектеп сатады. Саудагердің базарда тұрақты лашығы жоқ. Ол әрбір базарға келген сайын базар басшылығы оған гүл секциясынан лашық бөледі. Ресей саудагерінің коммерциялық қызметі үнемі қостанай базарында жүзеге асырылатындықтан, мұндай қызмет Қазақстанда тұрақты мекеме ашуға әкеп соқтырады, ізінше, оның гүлдерді сатудан алған табысы Қостанайда салық салынуға жатады.

Сондай-ақ қызмет орны басқа кәсіпорында болуы мүмкін. Мысалы, екінші уағдаласушы мемлекеттің резиденті өзінің иелігінде тұрақты бірнеше үй-жайы немесе оған жатпайтын ғимаратта оның бөлігі бар жерде.

Тұрақты мекеме, егер қызмет орнында тұрақтылықтың белгілі бір деңгейі

болса, бар болып саналады, яғни егер ол уақытша сипатқа ие болмаса. Егер қызмет орны уақытша пайдалануға ұйымдастырылмаса, егер тәжірибе жүзінде екінші уағдаласушы мемлекет резиденті қызметінің ерекшелік сипатына орай уақыттың өте тығыз кезеңі ішінде қызмет істесе де немесе ерекше жағдайлардың әсерінен (мысалы, салық төлеушінің қайтыс болуы, инвестициялар) ол таратылған болса да тұрақты мекемені құруы мүмкін. Бастапқыда қысқа уақыт мерзіміне пайдалануға арналған қызмет орны, бірақ кейіннен ұзақ уақыт ішінде пайдаланылса, онда ол тұрақты қызмет орны және - ретроспективті - тұрақты м е к е м е б о л ы п қ а л а д ы .

Егер бір уағдаласушы мемлекеттегі тұрақты орын арқылы екінші уағдаласушы мемлекет резидентінің қызметі толығымен немесе ішінара жүзеге асырылатын жағдайда, бұл қызмет орны тұрақты мекеме ретінде қарастырылады. Бұл ретте, қызметтің өндірістік сипатта болуы міндетті емес. Сонымен бірге, қызметтің тұрақты болуы міндетті емес, яғни операцияларда үздіксіз жүргізіледі, бірақ бұл операциялар үнемі жүргізілетін сипатта болуы керек.

Бір уағдаласушы мемлекеттің резиденті екінші уағдаласушы мемлекеттің аумағындағы тұрақты қызмет орны арқылы материалдық мүлікті (ғимарат, өндірістік, коммерциялық немесе ғылыми жабдық, үй-жай сияқты) немесе материалдық емес мүлікті (патенттер, рәсімдер мен олар тәрізділер) үшінші тұлғаларға беретін немесе жалға беретін жағдайда, онда мұндай қызмет қызмет орнынан тұрақты мекеме жасайды. Егер капитал (мүлік) тұрақты қызмет орны арқылы берілетін болса, дәл осындай болады. Егер бір уағдаласушы мемлекеттің резиденті екінші уағдаласушы мемлекетте тұрақты қызмет орны болмай, екінші уағдаласушы мемлекеттің резидентіне ғимаратты, өндірістік, коммерциялық, ғылыми жабдықты, үй-жайды немесе материалдық мүлікті жалға беретін болса, жалға берілген ғимарат, жабдық, үй-жай немесе материалдық емес меншік келісім-шарт материалдық немесе материалдық емес мүлікті жалға берумен шектелетін жағдайда, жалға берушінің тұрақты мекемесін құрамайды. Егер жалға беруші өзінің жауапкершілігі мен бақылауында бар жабдықтарды басқару, оларға қызмет көрсету және ұстау үшін персонал жіберетін болса, онда жалға берушінің қызметі жалға берумен шектелмейді және осы екінші уағдаласушы мемлекетте тұрақты мекеме құрады.

Тұрақты мекеме, сондай-ақ ойын және өзге де автоматтарды қондыруға, олардың монтажына, жинауға, қалпына келтіруге, оларға қызмет көрсетуге, пайдалануға, уағдаласушы мемлекеттің аумағында орналасқан және екінші уағдаласушы мемлекеттің резидентіне тиесілі немесе олар жалға алған қоймалардағы өнімдерді сатуға және уағдаласушы мемлекеттің аумағындағы кірістен пайда түсіру жөніндегі қызметтің өзге де түрлерін жүзеге асыруға байланысты қызметті ұдайы жүзеге асырудың кез келген басқа тұрақты орнын

қ а м т и д ы .

Тұрақты мекеме екінші уағдаласушы мемлекеттің резиденті уағдаласушы мемлекетте тұрақты қызмет орны арқылы өзінің қызметін жүргізуді бастаған сәттен бастап өзінің қызметіне кіріседі. Ол тұрақты қызмет орнын жойған кезде немесе ол арқылы жүргізіп отырған қызметті тоқтатқан сәттен бастап, яғни тұрақты мекеменің бұрынғы қызметімен байланысты барлық актілер мен іс-әрекеттер тоқтаған кезде, өзінің қызметін тоқтатады. Операцияларды уақытша тоқтата тұру тұрақты мекемені жабу ретінде қарастырылмайды.

Егер тұрақты қызмет орны басқа заңды немесе жеке тұлғаға жалға берілсе және жалға берушінің емес, мұндай тұлғаның қызметін жүргізу үшін қызмет атқарса, онда жалға берушінің тұрақты мекемесі, жалға беруші өзінің коммерциялық қызметін осы тұрақты қызмет орны арқылы жүргізуді жалғастырғаннан басқа жағдайларда, өзінің қызметін тоқтатады.

### 13 . а л ы н ы п т а с т а л д ы

*Ескерту. 13-тармақ алынып тасталды - ҚР Қаржы министрлігі Салық комитеті Төрағасының 2007 жылғы 3 мамырдағы N 278-а (алғаш рет ресми жарияланғаннан кейін он күнтізбелік күн өткен соң қолданысқа енгізіледі) б ұ й р ы ғ ы м е н .*

14. Тиісті Конвенциямен тұрақты мекеме қызметтің қандай түрлерін құрайтындығы айқындалады, бірақ, тұтастай алғанда, төменде тұрақты мекеме құруы керек қызметтің түрлеріне мысалдар келтіріледі:

- 1 ) б а с қ а р у о р н ы ;
- 2) б ө л і м ш е ( ф и л и а л , ө к і л д і к ) ;
- 3 ) к е ң с е ( о ф и с ) ;
- 4 ) ф а б р и к а , ш е б е р х а н а ;

5) шахта, кеніш, мұнай және газ скважиналары, карьер немесе табиғи ресурстарды өндіретін кез келген басқа орын. "Табиғи ресурстарды өндіретін кез келген басқа орын" мағынасы кеңінен түсіндірілуі керек. Қазіргі уақытта, мысалы, көмірсутегілерді өндіру орны, жер үсті немесе теңіз бұрғылары іске қ о с ы л у д а .

Бұл тармақ әрқайсысы тұрақты мекемені құраушы ретінде қарастырылуы мүмкін мысалдардың толық емес тізімін қамтиды.

15. Уағдаласушы мемлекеттің резиденттері екінші уағдаласушы мемлекетте жүзеге асыратын жұмыстар мен қызмет көрсетулердің мынадай түрлері:

1) құрылыс алаңы, құрылыс, монтаждау немесе құрастыру объектісі, сондай-ақ осы жұмыстардың орындалуына бақылау жасау жөніндегі қызмет к ө р с е т у л е р ;

2) табиғи ресурстарды барлау үшін пайдаланылатын қондырғы (оның ішінде бұрғылау), құрылыс немесе кеме және осы жұмыстардың орындалуына бақылау

жасау жөніндегі қызмет көрсетулер;

3) осы мақсаттар үшін жалданған қызметшілер немесе қызметкерлер арқылы мемлекет шегінде консультациялық қызмет көрсетулерді (бір немесе байланысты жобалар бойынша) қоса алғандағы қызмет көрсетулер, егер олардың ұзақтығы, әдетте, 6 немесе 12 айдан астам, кейде 3 айдан астам уақыты (нақтылы мерзімдер әрбір Салық Конвенциясында көрсетіледі) құраған жағдайда ғана тұрақты мекемені қалыптастырады.

Атап айтқанда, жылжымайтын мүлік объектілерін тұрғызу және (немесе) қайта жаңарту жөніндегі қызметті жүзеге асыру, оның ішінде үйлер, ғимараттар салу және (немесе) монтаждау жұмыстарын жүргізу, көпірлер, жолдар, каналдар салу және (немесе) қайта жаңарту, құбырлар тарту, энергетикалық, технологиялық немесе өзге де жабдықтарды және (немесе) басқа да осыған ұқсас жұмыстарды жүзеге асыру орны құрылыс алаңы (объектісі) деп түсініледі. Құрылыс алаңы (объект) пайдалануға берілген объектіні (орындалған жұмыстың көлемін) қабылдау туралы актіге қол қойылған және құрылысқа толық ақы төленген күннен кейінгі күннен бастап өзінің іс-әрекетін тоқтатады.

Объектінің құрылысын немесе табиғи ресурстарды жоспарлау және қадағалау, егер оларды мердігердің өзі жүргізсе, "құрылыс" немесе "барлау" терминіне енеді. Солай болғанмен де, екінші уағдаласушы мемлекеттегі жоспарлау мен қадағалау, егер олар осы құрылысқа байланысты қызметі тек қана жоспарлаумен және қадағалаумен шектелетін уағдаласушы мемлекеттің резидентімен жүзеге асыратын болса, құрылыс немесе барлау жұмыстарының құрамына жатқызылмайды. Егер мұндай резидент жоспарлау немесе қадағалау қызметімен мамандандырылған болса және екінші уағдаласушы мемлекетте бұл қызметпен бірнеше рет шұғылданса, онда бұл резидент осы екінші уағдаласушы мемлекетте тұрақты мекеме құрайды.

Қызмет көрсетулер екінші уағдаласушы мемлекетте уағдаласушы мемлекеттің резиденті бір немесе байланысты жобалар бойынша ол толығымен аяқталғанға дейін осы екінші уағдаласушы мемлекетте олардың қызметін (қызмет көрсету) жүзеге асыру басталған күннен бастап көрсететін қызметтер ретінде қарастырылады.

Құрылыс алаңы немесе бұрғылау жабдығы (кеме немесе қондырғы) немесе қызмет көрсету орны, егер сондағы жұмыстар уақытша тоқтата тұрылған болса, өзінің қызмет етуін тоқтатқан ретінде саналмайды. Маусымды немесе басқа да уақытша үзілістер алаңның, жабдықтардың (қондырғылар мен кемелердің) немесе қызмет көрсету орнының әрекет ету мерзімін айқындаған кезде жалпы ұзақтылыққа енгізіледі. Маусымды үзілістер ауа-райының нашар жағдайынан үзілістерді, бұдан басқа, уақытша үзілістер бірнеше себептерден, мысалы, материалдың немесе жұмыс күшінің жетіспеушілігінен болатын үзілістерді

Мердігер жол құрылысы бойынша жұмысты өткен жылдың 1 мамырында бастап, қолайсыз ауа-райының жағдайларынан немесе айналым қаражаттарының жетіспеушілігінен жұмысты сол жылдың 1 қарашасында тоқтатты, бірақ осы жылдың 1 ақпанында қайта қалпына келтірді және осы жылдың 1 маусымда жол құрылысын аяқтады, оның құрылыс жобасы жұмыс басталған күн (өткен жылдың 1 мамыры) мен түпкілікті аяқталу күннен (осы жылдың 1 маусымы) арасында 13 ай өткендіктен, тұрақты мекеме ретінде қарастырылады.

Егер екінші уағдаласушы мемлекеттің резиденті тұрақты мекеме арқылы әрекет ете және бас мердігер бола отырып, мердігерлік жұмыстардың бөлігін орындауды басқа тұлғаларға (қосалқы мердігерлерге) тапсырса, онда қосалқы мердігерлердің жұмысты орындау үшін жұмсаған уақытының кезеңі бас мердігердің өзі жұмсаған уақыты болып саналады. Бұл ретте, қосалқы мердігерлер - екінші уағдаласушы мемлекеттің резиденттері, егер олардың қызметтері тиісті Салық Конвенциясында белгіленген мерзімнен ұзақ мерзімге созылса, тұрақты мекеме ретінде қарастырылатын болады. Тіркеу туралы ереже, сондай-ақ Қазақстан Республикасында қызметін жүзеге асыратын қосалқы мердігерге қолданылады.

Егер мердігер мен тапсырыс беруші (құрылыс салушы) арасында осы тұлғалардың арасындағы шартта көзделген жұмыстар кешенін қабылдау актісіне қол қойылса, бірақ бұл ретте жұмыстар объектіде тапсырыс беруші мен үшінші тұлға мердігердің арасындағы шарттың негізінде жалғасып жатса және осы үшінші тұлға мен айтылып өткен мердігер Халықаралық қаржылық есеп беру стандарттарына (IAS) сәйкес айқындалатын өзара байланысты тараптар болып табылатын болса, онда жұмыстарды орындауға үшінші тұлға жұмсаған уақыт кезеңі, бірінші тұлға жұмсаған уақыт кезеңі болып есептеледі.

Құрылыс немесе монтаждау жобасы табиғатының өзі мердігердің қызметі үнемі немесе ең болмағанда, жобаның аяқталуына орай мезгіл-мезгіл ауыстырылатын болады. Жол, канал құрылыстары, су жолдарының қыртыстарын тазалау немесе су құбырларын төсеу кезінде іс осылайша жүргізіледі. Бұл жағдайда, жұмыс күші Салық Конвенциясы белгілеген мерзім ішінде жұмыс күшінің белгілі бір орында қатыспау фактісінің ешқандай мәні жоқ. Бұл ретте, екінші уағдаласушы мемлекеттің резиденті салық мақсаттары үшін жолдарды, каналдарды, су жолдарының қыртыстарын тазалау немесе су құбырларын төсеу жөніндегі жұмыстарды жүзеге асырудың әрбір орны бойынша тіркелмеуі керек, тіркеу табыс төлейтін тұлғаны тіркеу орны бойынша жүзеге асырылады.

Бір немесе байланысты жобалар шеңберінде бірнеше келісім шарттарда жүзеге асырылатын құрылыс немесе барлау жұмыстары кешенде

қарастырылатын және олар біртұтас коммерциялық және географиялық бірлікті қалыптастыратындығына байланысты жеке бірлікті құратын болады.

М ы с а л .

Түрік құрылыс компаниясы жүзеге асыратын Астана қаласындағы тұрғын шағын ауданының құрылысы, ол бірнеше келісім-шарттардың негізінде жүзеге асырылатындығына қарамастан, бірыңғай тұтастық ретінде (жоба немесе байланысты жобалар) қарастырылады.

*Ескерту. 15-тармаққа өзгерту енгізілді - ҚР Қаржы министрлігі Салық комитеті Төрағасының 2007 жылғы 3 мамырдағы N 278-а (алғаш рет ресми жарияланғаннан кейін он күнтізбелік күн өткен соң қолданысқа енгізіледі) б ұ й р ы ғ ы м е н .*

16. Екінші уағдаласушы мемлекеттің резиденті осы уағдаласушы мемлекетте жеке алғанда да және сол сияқты кез келген комбинациямен бірге алғанда жүзеге асыратын және даярлық немесе көмекші сипатқа ие қызметтің мынадай түрлері тұрақты мекемені құрамайды:

1) екінші уағдаласушы мемлекеттің резидентіне тиесілі тауарлардың немесе бұйымдардың қорын ұстау және ғимараттарды осы тауарлар мен бұйымдарды сақтау, көрсету немесе жеткізу үшін ғана пайдалану. Тауарлар мен бұйымдарды көрмеден немесе сақтау орнынан сатуды жүзеге асырған жағдайда, мұндай қызмет тиісті Салық Конвенциясының 5-бабының 1-тармағының ережесіне әкеп соқтырады .

М ы с а л .

Қазақстандық кәсіпорын Ресей Федерациясының аумағында өз тауарларының көрмесін ұйымдастырады. Көрмені өткізуге арналған аландарды пайдалану, сондай-ақ бұл көрменің өзі Ресейдегі қазақстандық резиденттің тұрақты мекемесін құрамайды .

2) басқа заңды немесе жеке тұлғаның өңдеу мақсаттары үшін ғана екінші уағдаласушы мемлекеттің резидентіне тиесілі тауарлардың немесе бұйымдардың қорын ұстау .

М ы с а л .

Қазақстандық кәсіпорын оған тиесілі шикізатты ресейлік кәсіпорнының одан әрі ұқсатуы үшін Ресейге әкетеді. Екі уағдаласушы мемлекеттің арасында қолданылатын Салық Конвенциясының 5-бабына сәйкес шикізаттың осы қорын Ресей аумағында ұстау қазақстандық кәсіпорынның тұрақты мекемесін құрамайды .

3) тауарларды немесе бұйымдарды сатып алу мақсаттары үшін ғана тұрақты мекеме Қызметін ұстау, ақпараттарды жинау, даярлық немесе көмекші сипаттағы кез келген басқа қызметті жүзеге асыру.

4) жоғарыда аталған тармақтарда санамаланған қызмет түрлерінің кез келген

комбинацияларын, мұндай комбинацияның нәтижесінде туындайтын тұрақты қызмет орнының жиынтық қызметі дайындық немесе көмекші сипатқа болған жағдайда жүзеге асыру үшін ғана тұрақты қызмет орнын ұстау. Мысалы, жарнаманың, ақпараттармен қамтамасыз етудің жеке мақсаттарымен немесе ғылыми зерттеулер жүргізу, патентке немесе ноу-хау бойынша келісім-шартқа қызмет көрсету үшін құрылған тұрақты қызмет орны, егер мұндай қызмет дайындық немесе көмекші сипатқа ие болса, тұрақты мекеме құрамайды.

Дайындық немесе көмекші қызметті айқындаған кезде шешуші критерий өз-өзінен екінші уағдаласушы мемлекет резиденті қызметінің негізгі және маңызды бөлігін құрайтын тұрақты қызмет орнының қызметі болып табылады. Әрбір жеке жағдай жеке-жеке қаралуы мүмкін. Тұрақты қызмет орнының негізгі қызметі екінші уағдаласушы мемлекет резидентінің негізгі қызметімен ұқсас болса, онда ол дайындық немесе көмекші қызметті жүргізбейді. Мысалы, патентке және ноу-хауға қызмет көрсету осы уағдаласушы мемлекеттегі кәсіпорын қызметінің түрі болып табылады. Бұдан басқа, егер осы кәсіпорын тұрақты қызмет орны арқылы екінші уағдаласушы мемлекетте осындай қызметті (патентке және ноу-хауға қызмет көрсетуді) жүзеге асырса, онда осы қызмет орны тиісті Салық Конвенциясының 5-бабы 4-тармағының е) тармақшасының айырмашылықтарын пайдалана алмайды және тиісінше, осы екінші уағдаласушы мемлекетте тұрақты мекеме сияқты қаралатын болады.

Егер екінші уағдаласушы мемлекеттің резиденті еншілес кәсіпорындар, тұрақты мекемелер, агенттер мен лицензиаттар орналасқан елдерде "басқару органын" бекітетін және мұндай органның осы аймақта орналасқан кәсіпорынның барлық бөлімдерімен қадағалау және үйлестіру функциясы болса, онда тұрақты мекеме басқару органы тиісті Салық Конвенциясының 5-бабының 2-тармағындағы басқару орны сияқты қаралатын болғандықтан қызмет істеп тұрған болып саналады. Ірі халықаралық кәсіпорын (көп орталықты кәсіпорын) барлық басқару функциясын басқару органдарына берсе, яғни бас кәсіпорынның функциялары тек қана қадағалаумен шектелсе, онда аймақтық басқару органдары тиісті Салық Конвенциясының 5-бабы 2-тармағының а) тармақшасының мағынасында "басқару орны" ретінде қарастырылуы керек.

Егер кәсіпорын екінші уағдаласушы мемлекетте тұрақты қызмет орнын тауарларды сақтау немесе жеткізу үшін ғана емес, және де мысалы, клиенттерді қосалқы бөлшектермен жабдықтау үшін, осы техникаға қызмет көрсету және оны жөндеу үшін ұстаса, мұндай тұрақты қызмет орны мұндай қызмет тиісті Салық Конвенциясының 5-бабы 4-тармағының а) тармақшасында аталған қарапайым жеткізуден тысқары шығатын болғандықтан, тұрақты мекеме құрайды. Тұрақты мекеме, сондай-ақ, егер кәсіпорын тұрақты қызмет орны арқылы екінші уағдаласушы мемлекетте ақпарат беріп қана қоймай, сонымен бірге әрбір клиент



үшін жеке әзірленген жоспарлар, сызбалар, есеп айырысулар мен өзгелер жасаса және ұсынса немесе, егер зерттеу мекемелері өндіріспен шұғылданса да қызмет е т е д і .

Тиісті Салық Конвенциясының 5-бабы 4-тармағының е) тармақшасы, егер тұрақты қызмет орнының қызметі екінші уағдаласушы мемлекетте тек бас кәсіпорын үшін ғана жүргізілетін жағдайда қолданылады. Егер екінші уағдаласушы мемлекеттегі қызмет көрсетулер тек бас кәсіпорынға емес, және сонымен бірге, басқа кәсіпорындарға, мысалы, еншілес компанияларға көрсетілсе, онда осы қызмет орны тиісті Салық Конвенциясының 5-бабы 4-тармағының е) тармақшасының ережелеріне бағынбай, осы екінші уағдаласушы мемлекетте тұрақты мекеме құрайды.

Мысал. Convey Ltd. компаниясы - А елінің резиденті өндірісте өнімді, мысалы, азық-түлік өнімдерін пайдалану үшін өнеркәсіптік конвейерлік жабдық жеткізеді. Бұл компания В еліндегі дистрибуция жөніндегі агентті техникалық қолдауды қамтамасыз ету үшін В елінде өкілдік офис ашты (В елінің резиденті болып табылатын тәуелсіз компания). Осы өнімге меншік құқығын ескере отырып, Convey Ltd. Оны жеке қызметкерлерінің бірі техникалық қызмет көрсетуді қамтамасыз еткенін қалайды. Қызметкер екінші уағдаласушы мемлекетте тұтынушылардың қажеттерін зерттейді, жоба әзірлейді және ұсыныс береді. Өтініштер дистрибуция жөніндегі агент арқылы жіберіледі. Convey Ltd. компаниясының В елінде банктік шоты бар. Бұл мысалда аталған өкілеттік осы екінші уағдаласушы мемлекетте тұрақты мекеме құрайды, себебі, бұл қызметкер берген ұсынымды Convey Ltd. компаниясы коммерциялық мәселелерді шешкен кезде ескереді, яғни бұл қызметкердің қызметі дайындық немесе көмекші емес.

Тұрақты мекеме, егер тұрақты қызмет орны арқылы тиісті Салық Конвенциясының 5-бабының 4-тармағында санамаланған кез келген қызмет, тек қана тұрақты қызмет орны тиесілі кәсіпорын атынан емес, сонымен бірге басқа да кәсіпорындардың атынан жүзеге асырылса қызмет істейтін болып саналады.

М ы с а л .

А мемлекеті резидентінің В мемлекетінде тек қана өзінің кәсіпорны үшін жарнамалық қызметін жүзеге асыратын ғана емес, және сонымен бірге, басқа да кәсіпорындардан тапсырыстар қабылдайтын жарнамалық агенттігі бар. Аталған резиденттің бұл агенттігі В мемлекетінде тұрақты мекеме құрайды және тұрақты мекеменің жарнамалық қызметтен алатын табыстары В мемлекетінде салық салуға жатады .

Тиісті Салық Конвенциясының 5-бабының 4-тармағында аталған қызмет үшін пайдаланылатын тұрақты қызмет орны басқа кәсіпкерлік қызмет үшін де бірыңғай тұрақты мекеме ретінде қарастырылады және қызметтің екі түрі бойынша салық салынады .

М ы с а л .

Шетелдік заңды тұлғаның ол арқылы аталған тұлғаның өндірістік өнімін сату жүзеге асырылатын уағдаласушы мемлекетте тауар қоймасы бар. Өнімді жеткізуден, сақтау мен сатудан алынатын табыстар тауар қоймасы шетелдік заңды тұлғаның тұрақты мекемесі болып табылатындықтан, осы мемлекетте

с а л ы қ                              с а л у ғ а                              ж а т а д ы .

17. Тәуелсіз мәртебесі бар агент (брокер, комиссионер және т.б.) арқылы, осы агент өзінің әдеттегі қызметі шеңберінде әрекет етсе, бір уағдаласушы мемлекеттің резиденті екінші уағдаласушы мемлекетте жүзеге асыратын қызметі

т ұ р а қ т ы                              м е к е м е с і н                              құ р а м а й д ы .

М ы с а л .

Қазақстандық кәсіпорын Салық Конвенциясы қолданылатын мемлекетте шетелдегі бағалы қағаздармен мәміле жасауды жүзеге асырады. Аталған мақсаттар үшін мамандандырылған брокерлік компания тартылады. Осы брокерлік компания ол тәуелсіз мәртебесі бар агент болғандықтан және өзінің әдеттегі қызметі шеңберінде әрекет ететіндіктен, осы уағдаласушы мемлекетте

қ а з а қ с т а н д ы қ    к ә с і п о р ы н н ы ң    тұ р а қ т ы    м е к е м е с і н    құ р а м а й д ы .

Кәсіпорын атынан қызмет ететін тұлға тек мынадай жағдайларда, егер:

- ол заңды түрде де, және экономикалық та кәсіпорынға тәуелсіз болып

т а б ы л а т ы н                              б о л с а ;

- ол кәсіпорын атынан қызмет еткен кезде, өзінің әдеттегі қызметі шеңберінде қызмет ететін болса, осы кәсіпорынның тұрақты мекемесін құрамайды.

Кәсіпорын атынан қызмет ететін тұлғаның қызметі осындай нұсқаулықтарға немесе кәсіпорынның тұтастай бақылауына әкеп соғатын болса немесе кәсіпорынға толығымен немесе неғұрлым толығымен арналса, мұндай тұлға кәсіпорынға тәуелсіз болып саналуы мүмкін емес.

Екінші маңызды критерий кімнің кәсіпкерлік тәуекелі жоғары, соған негізделеді: аталған тұлға немесе кәсіпорын. Кәсіпкерлік тәуекел осы тұлғада (агентте) күштірек болса, ол кәсіпорыннан тәуелсіз болып табылады, мысалы, комиссиялық негізде жұмыс істейтін брокер, комиссионерлер қызметін өз бетімен жүзеге асыратындығына орай тәуелсіз агент болып табылады.

Егер тұлға, кәсіпорынның - екінші уағдаласушы мемлекеттік резидентінің орнын пайдалана отырып, осы мемлекетте аталған кәсіпорынның қызметіне, жеке іскерлік операциялардың сипатынан өзге, неғұрлым экономикалық ұқсас қызметті жүзеге асырса, онда мұндай тұлға өзінің әдеттегі бизнесі шеңберінде

ә р е к е т    е т е т і н    р е т і н д е    қ а р а с т ы р ы л а т ы н    б о л а д ы .

М ы с а л .

Уәкілетті агент өз атынан Салық Конвенциясы қолданылатын шетелдік мемлекет кәсіпорынның тауарлары мен өнімін Қазақстанда сатуды жүзеге

асырып қана қоймай, сонымен бірге осы кәсіпорынға қатысты келісім-шарттар жасасуға уәкілетті тұрақты агент ретінде әрекет етеді. Бұл жағдайда мұндай ерекше қызметке қатысты уәкілет агент өзінің әдеттегі бизнесінің шеңберінен тыс әрекет ететіндіктен, осы шетелдік кәсіпорынның тұрақты мекемесі ретінде қ а р а с т ы р ы л а д ы .

Сақтандыру компаниясы жағдайында, егер бұл компания екінші уағдаласушы мемлекетте сақтандыру жарналарын жинауды немесе тәуекелдерді сақтандыруды жүзеге асырса, ол екінші уағдаласушы мемлекетте тұрақты мекемесі бар болып саналады, яғни бұл агент тиісті Салық Конвенциясының 5-бабының 5-тармағына сәйкес сақтандыру компаниясының тұрақты мекемесі р е т і н д е қ а р а с т ы р ы л а д ы .

18. Тиісті Салық Конвенциясының 5-бабының 1 және 2-тармақтарының ережелеріне қарамастан, уағдаласушы мемлекет резиденті қызметінің екінші уағдаласушы мемлекетте тиісті Салық Конвенциясының 5-бабының 6-тармағына сәйкес тәуелсіз мәртебесі бар агент болып табылмайтын тұлға (жеке немесе заңды) арқылы жүзеге асырылуы, мынадай жағдайларда:

1) егер аталған тұлғаның екінші уағдаласушы мемлекеттің аумағындағы резидент атынан келісім-шарт жасасуға өкілеттігі бар болса және әдетте оны п а й д а л а н с а ;

2) егер аталған тұлғаның қызметі тиісті Салық Конвенциясының 5-бабының 4-тармағында санамаланған қызмет түрлерімен шектелмесе тұрақты мекеме к ұ р у ғ а ә к е п с о ғ а д ы .  
М ы с а л .

Салық Конвенциясы қолданылатын шетелдік компания-мемлекет резиденті осы компанияның атынан Қазақстанда оның тауарларын сатуға келісім-шарттар жасасу үшін жеке тұлға жалдайды. Аталған жеке тұлға арқылы жүзеге асыратын осы шетелдік компанияның қызметі Қазақстанның аумағында тұрақты мекеме к ұ р а й д ы .

Жалпы қабылданған принцип, кәсіпорын, егер тиісті Салық Конвенциясының 5-бабының 1 және 2-тармақтарының мәнінде бұл кәсіпорынның екінші уағдаласушы мемлекетте тұрақты қызмет орны болмаса да, егер кейбір жағдайларда онда осы кәсіпорынды білдіретін тұлға әрекет етсе, екінші уағдаласушы мемлекетте тұрақты мекемесі бар ретінде қарастырылатындығына негізделеді. Бұл ретте, әрекет ететін тұлға мынадай талаптарға жауап беруі керек:

1) кәсіпорын атынан екінші уағдаласушы мемлекетте келісім-шарт жасасуға өкілеттігінің болуы, бұл ретте өкілеттік ресми емес, іс жүзінде болуы керек. Яғни тұлға оның өкілеттік және қызмет саласын ескере отырып, кейбір дәрежеде аталған мемлекеттегі кәсіпорынның коммерциялық қызметіне кірісуі қажет. "

Кәсіпорын атынан келісім-шарт жасасу өкілеттігі" мағынасы бұл тармақты кәсіпорын атынан тікелей келісім-шарт жасасатын тұлғаларға қолданумен шектелмейді. Ол, сондай-ақ, келісім-шарт жасай отырып, егер келісім-шарттар кәсіпорын атынан жасалмаған болса да, міндеттемелерін осы кәсіпорынға жүктейді. Аталған өкілеттік осы кәсіпорынның қызметіне байланысты келісім-шарттар жасасуды көздейді. Бұл тұлғаның, егер тұлғаның кәсіпорын атынан ішкі операциялармен ғана байланысты келісім-шарт жасасуға өкілеттігі бар болса, осы тұлға бойынша әрекет ету үшін қызметшілерді жұмылдыру мүмкіндігі бар екендігінің мәні жоқ. Бұдан басқа, өкілеттік екінші уағдаласушы мемлекетте іске асырылуы және коммерциялық шындықтар негізінде а й қ ы н д а л у ы к е р е к .

2) Әдетте, мұндай өкілеттіктерді, жекелеген жағдайларда емес бірнеше рет пайдаланады. Кәсіпорын үшін келісім-шарт ережелерін қарауға өкілеттігі бар тұлға, егер келісім-шартқа осы кәсіпорын орналасқан мемлекеттегі екінші тұлға қол қоятын болса, осы мемлекетте өзінің өкілеттігін пайдаланушы деп санауға б о л а д ы .

3) Тиісті Салық Конвенциясының 5-бабының 6-тармағына сәйкес тәуелсіз агент болып табылмайтын тәуелсіз, жалдамалы немесе өзге тұлға болып т а б ы л а д ы .

4) Оның қызметі Тиісті Салық Конвенциясының 5-бабының 4-тармағында аталған қызметтің түрлерімен шектелмейді. Осылайша, тұрақты қызмет орнын осы тармақта аталған бір ғана мақсатпен ұстау тұрақты мекеме болып саналмайды, қызметі осы мақсатпен шектелетін тұлға, сол сияқты тұрақты мекеме құрмайды. Кәсіпорынның тұрақты мекемесі тұлға кәсіпорын атынан әрекет ететін ретінде жұмыс істейді, яғни келісім-шарт жасасу бойынша өкілеттігін пайдаланбайды және кәсіпорын атынан кез келген басқа қызметті жү з е г е а с ы р а д ы .

#### М ы с а л .

АҚШ-тағы корпорация ретінде тіркелген Manufacturer Inc өндірістік компаниясы өзінің өнімін Қазақстанда сатуды жоспарлап отыр және маман Б.Н.Ивановты өзінің Қазақстандағы агенті етіп жалдайды. Бұрын ол әртүрлі шетелдік компанияларға агент болып жұмыс істеген, бірақ ол қазір өзінің барлық уақытын Manufacturer компаниясының қызметіне бөледі.

Б.Н.Иванов тұтынушылардан өтініштер алады және оларды Manufacturer компаниясының бас офисіне одан әрі әрекеттер бойынша ұсынымдар жібере отырып, факс арқылы береді. Бас офистегі өткізу жөніндегі менеджердің кеңсе ассисенті Б.Н.Ивановтың барлық ұсынымдарын басшылыққа алу туралы нұсқау алды. Өтініштер бас офистен өтініш берген тұлғаға тікелей жеткізу арқылы орындалуда. Американдық корпорация өз қызметіне уәкілетті агентті

тартатындығын ескере отырып, оның ұсынымдарын қабылдай отырып, американдық компанияның қызметі тәуелді агент арқылы Қазақстанда тұрақты мекеме құрайды, тиісінше, аталған агенттің кірістері осы уағдаласушы мемлекетте салық салынуға жатады.

19. Егер, компанияға - бір уағдаласушы мемлекеттің резидентіне екінші уағдаласушы мемлекеттің резиденті немесе осы басқа мемлекетте қызметін жүзеге асыратын компания бақылау жасаса (не тұрақты мекеме арқылы, не басқаша түрде), бақыланатын компания өз-өзінен, еншілес компания тәуелсіз заңды тұлға болып табылатындықтан, бақылаушы компанияның тұрақты мекемесіне айналмайды. Еншілес компания жүргізетін қызмет баскомпанияның басшылығымен жүзеге асырылғанның өзінде де, аталған қызмет баскомпанияның тұрақты мекемесін құрмайды.

М ы с а л .

Қазақстанда тіркелген акционерлік қоғамның жарғылық капиталының 90% шетел фирмасына тиесілі. Акционерлік қоғамды екінші уағдаласушы мемлекеттің резиденті бақылайтындығына қарамастан ол дербес заңды тұлға ретінде Қазақстан Республикасының заңдары бойынша тіркелгендіктен, шетел компаниясының тұрақты мекемесі болып табылмайды.

20. Солай бола тұрса да, еншілес кәсіпорын кез келген тектес емес компанияға қатысты: егер еншілес кәсіпорын тиісті Салық Конвенциясының 5-бабының 6-тармағындағы мағынада тәуелсіз агент ретінде қарастырылуы мүмкін болмаса және егер баскомпания атынан келісім-шарт жасау жөніндегі өкілеттікке ие және, әдетте қолданатын болса, тиісті Салық Конвенциясының 5-бабының 5-тармағында көрсетілген жағдайларда баскомпанияның тұрақты мекемесі болып табылады. Осы тармақтың ережелері, сондай-ақ бір еншілес компания сол және сол сияқты баскомпанияға тектес кез келген басқа еншілес компания үшін жүргізетін қызметке қолданылуы тиіс.

## **2-бөлім. Табыстарға салық салу**

### **6. Жылжымайтын мүліктен алынатын табыс**

21. Екінші уағдаласушы мемлекетте орналасқан жылжымайтын мүліктен (ауыл немесе орман шаруашылығынан алынған табыстарды қоса алғанда) уағдаласушы мемлекеттің резиденті алған табыстарына жылжымайтын мүлік орналасқан тек осы екінші уағдаласушы мемлекетте ғана салық салуға жатады.

22. "Жылжымайтын мүлік" термині мүлік орналасқан уағдаласушы мемлекеттің заңдары бойынша айқындалады.

1994 жылғы 27 желтоқсандағы Қазақстан Республикасының Азаматтық кодексі 117-бабының 1-тармағына сәйкес жылжымайтын мүлікке (жылжымайтын дүние, жылжымайтын зат) жер учаскелері, үйлер, ғимараттар, көпжылдық екпелер және жермен тығыз байланысты өзге мүліктерді, яғни

орасан зиянсыз олардың орнын ауыстыру мүмкін емес объектілерді білдіреді.

Салық Конвенцияларының ережелеріне сәйкес термин кез келген жағдайда жылжымайтын мүлікке қатысы бойынша қосалқы мүлікті, сондай-ақ әрқашан жылжымайтын мүлік ретінде қарастырылатын құрал мен құқықты: ауыл немесе орман шаруашылығында пайдаланылатын малды, жабдықты, жер меншігіне, жылжымайтын мүлік узуфруктіне қатысты құқықтың жалпы ережелеріне қолданылатын құқықты және минералды ресурстарды, көздерді және басқа табиғи ресурстарды өндіру немесе өндіру құқығында өтемақы ретінде айнымалы немесе нақтыланған төлемдерге арналған құқықты қамтиды.

Теңіз, өзен, әуе кемелері немесе жер үсті көлігі тиісті Салық Конвенциясының ережелеріне жылжымайтын мүлік ретінде қарастырылмайды.

*Ескерту. 22-тармаққа өзгерту енгізілді - ҚР Қаржы министрлігі Салық комитеті Төрағасының 2007 жылғы 3 мамырдағы N 278-а (алғаш рет ресми жарияланғаннан кейін он күнтізбелік күн өткен соң қолданысқа енгізіледі) б ұ й р ы ғ ы м е н .*

23. Жылжымайтын мүліктен алынатын табыстар кез келген нысандағы жылжымайтын мүлікті тікелей пайдаланудан, жалға беруден немесе пайдаланудан алынған табыстарды қамтиды. Яғни жылжымайтын мүліктен алынатын табыстарға пайдалану нысанына тәуелсіз жылжымайтын мүлік орналасқан мемлекетте салық салынады.

24. Жылжымайтын мүліктен алынатын табыс, сондай-ақ өнеркәсіптік, коммерциялық және өзге де кәсіпорындардың жылжымайтын мүліктен алынатын табыстарын және тәуелсіз жеке (дербес) қызметтер көрсету үшін пайдаланылатын жылжымайтын мүліктен алынатын табыстарды қамтиды.

## **7. Кәсіпкерлік қызметтен алынатын пайда**

25. Тұрақты мекеме арқылы екінші уағдаласушы мемлекетте қызметін жүзеге асыратын уағдаласушы мемлекет резидентінің пайдасына тұрақты мекеме орналасқан екінші уағдаласушы мемлекетте салық салынады. Бұл ретте, пайдаға: тұрақты мекемеге жататын бөлігінде ғана, сондай-ақ тиісті Салық Конвенцияларының ережелеріне сәйкес, тауарларды немесе бұйымдарды осы екінші уағдаласушы мемлекетте сатуға, тұрақты мекеме арқылы сатылатын тауарларға немесе бұйымдарға, өзінің сипаты бойынша тұрақты мекеме арқылы жүзеге асырылатын кәсіпкерлік Қызметке сәйкес келетін немесе ұқсас осы екінші уағдаласушы мемлекетте жүзеге асырылатын кәсіпкерлік қызметке қатысты бөлігінде ғана салық салынады.

М ы с а л .

Түрік компаниясы Қазақстанда орналасқан тұрақты мекеме арқылы қонақ үй шаруашылығын басқаруға, қоғамдық тамақтану саласында қызметтер көрсетуден және халыққа өзге де қызметтер көрсетуге мамандандырылған. Қазақстан

аумағындағы тұрақты мекеме көрсететін қызмет көрсетулер үшін түрік компаниясының алған табысы Қазақстан Республикасында салық салуға жатады.

Бұл ретте, "ұқсас тауарлар (жұмыстар, қызмет көрсетулер)" деп біртекті немесе бірыңғай тауарларды (жұмыстарды, қызмет көрсетулерді) түсінуіміз к е р е к .

Бірыңғай тауарлар (жұмыстар, қызмет көрсетулер) деп олар үшін белгілері бірдей сипаттағылар түсіндіріледі. Тауарлардың (жұмыстардың, қызмет көрсетулердің) ұқсастығын айқындаған кезде олардың жеке сипаты, сапасы мен рыноктағы репутациясы, шыққан елі мен өндірушісі ескеріледі.

Бірыңғай тауарлар (жұмыстар, қызмет көрсетулер) бірыңғай болмай-ақ ұқсас сипаты бар және бірдей функцияны орындауға және коммерциялық өзара алмастырушы болуға мүмкіндік беретін ұқсас компоненттерден тұрады. Тауарлардың (жұмыстардың, қызмет көрсетулердің) бірыңғайлығын айқындаған кезде олардың сапасы, тауарлы белгісінің болуы, рыноктағы репутациясы, шыққан елі ескеріледі.

26. Тұрақты мекеме арқылы кәсіпкерлік қызметті жүзеге асыратын шетелдік заңды тұлғалар "Бухгалтерлік есепке алу мен қаржылық есеп беру туралы" Қазақстан Республикасының 2007 жылғы 28 ақпандағы Заңына сәйкес дәл және толық бухгалтерлік есеп және қаржылық есептілік жүргізуге міндетті.

Бухгалтерлік есеп туралы Қазақстан Республикасының заңдары бұзылған жағдайда, атап айтқанда, бухгалтерлік есепті жүргізбегенде немесе жүргізуді бұзғанда, есептеме құжаттары жойылғанда немесе жоғалғанда және басқа да тәртіп бұзушылық болған жағдайда, кінәлі адамдар Бухгалтерлік есеп туралы Қазақстан Республикасының заңдарына сәйкес жауапқа тартылады.

Қазақстан Республикасындағы тұрақты мекеме арқылы қызметін жүзеге асыратын шетелдік заңды тұлғалар салық мақсаттары үшін салық есебін жүргізуге және корпорациялық табыс салығы бойынша салық декларацияларын т о л т ы р у ғ а м і н д е т т і .

Салық декларациялары уақытында ұсынылмаған, декларациядағы салық сомалары кемітілген, жүргізілген шаруашылық операцияларының есебінде дұрыс көрсетілмеген жағдайда, тұрақты мекеме арқылы Қазақстан Республикасында кәсіпкерлік қызметті жүзеге асыратын шетелдік заңды тұлғаға Қазақстан Республикасының салық заңдарында көзделген айыппұл санкциялары қ о л д а н ы л а д ы .

*Ескерту. 26-тармаққа өзгерту енгізілді - ҚР Қаржы министрлігі Салық комитеті Төрағасының 2007 жылғы 3 мамырдағы N 278-а (алғаш рет ресми жарияланғаннан кейін он күнтізбелік күн өткен соң қолданысқа енгізіледі) б ұ й р ы ғ ы м е н .*



27. Қазақстан Республикасында кәсіпкерлік қызметті жүзеге асыратын шетелдік заңды және жеке тұлғалар, сондай-ақ Қазақстан Республикасының резиденттері жұмысында мемлекеттік және қажет болған жағдайда, басқа да тілдерді пайдалануы керек, яғни іс жүргізу "Қазақстан Республикасындағы тілдер туралы" 11.07.1997 ж. Қазақстан Республикасының Заңының 8-бабына сәйкес аталған тілдерде жүргізілуі керек.

Қазақстан Республикасындағы жеке және заңды тұлғалардың жазбаша түрде жасалатын барлық мәмілелері мемлекеттік және орыс тілдерінде, қажет болған жағдайда, басқа тілдерге аудармасы нотариалды расталған қосымшамен тіркелуі тиіс. Жазбаша түрде шетелдік жеке және заңды тұлғалармен жасалған мәмілелер мемлекеттік және тараптар үшін қолайлы тілдерде тіркелуі керек.

Аталған Тілдер туралы заңның 24-бабына сәйкес тілдер туралы Қазақстан Республикасы заңдарының бұзылуына кінәлі кез келген меншік нысанындағы ұйымдардың бірінші басшылары, сондай-ақ заңды және жеке тұлғалар Қазақстан Республикасының заңдарына сәйкес жауапқа тартылады.

28. Егер уағдаласушы мемлекеттің резиденті тұрақты мекеме арқылы екінші уағдаласушы мемлекетте кәсіпкерлік қызметті жүзеге асырса, екінші уағдаласушы мемлекетте осы тұрақты мекемеге, егер ол оқшауланған және жекеленген кәсіпорын, осындай және осыған ұқсас қызметпен шұғылданатын, осындай немесе ұқсас жағдайларда болғанда және ол тұрақты мекеме болып табылатын кәсіпорынға тәуелсіз әрекет еткенде, алуы мүмкін пайда жатады.

Бұл ретте екі ереже қолданылады:

1) тұрақты мекеменің пайдасы, егер тұрақты мекеме ол тұрақты мекеме болып табылатын кәсіпорынға тәуелсіз жеке заңды тұлға болатындай есептелуі керек (жеке есептеу әдісі).

Салық органдары тексеру кезінде тұрақты мекеменің және шетелдік заңды тұлғаның бухгалтерлік және салықтық есептіліктерінде көрсетілген ақпаратты қарауға міндетті. Егер шетелдік заңды тұлға уағдаласушы мемлекетте орналасқан тұрақты мекеме қызметінің негізінде нақты табыстар алатын болса, тұрақты мекеменің салық салынатын табыстары жекеленген заңды тұлғаға кірістер мен шығыстарды есептеу арқылы түзету қажет.

2) тұрақты мекеменің пайдасы, егер тұрақты мекеме шетелдік заңды тұлғаға тәуелсіз өз бетінше әрекет ететіндей есептелуі керек (созылған қол а р а л ы ғ ы н д а ғ ы п р и н ц и п ) .

Шетелдік заңды тұлға тұрақты мекемеге тауарларды айтылған қағидатқа сәйкес келмейтін бағалар бойынша жеткізген және сондықтан, тұрақты мекеме пайданы шетелдік заңды тұлғаның пайдасына немесе керісінше түзеткен жағдайда, байланысты тараптардың арасындағы белгіленген бағалар, аумағында тұрақты мекеме орналасқан уағдаласушы мемлекеттің ішкі заңнамасының

ережелеріне сәйкес түзетіле алады.

Алайда шетелдік заңды тұлға коммерциялық себептерді ескере отырып, шетелдік заңды тұлғаның бәсекелі позициясын құрудың табиғи коммерциялық әдісі болуы мүмкін тұрақты мекемеге нарықтық бағадан төмен бағамен тауарларды жеткізе алады және пайданы бір уағдаласушы мемлекеттен екіншісіне аударудың әрекеті ретінде қарастырылмауы керек.

Нарықтық бағаларды айқындау кезінде, сондай-ақ тауарларға арналған нарықтық баға тауарлардың санына және оларды жеткізу кезеңіне байланысты ауысып отыратындығын ескеру қажет.

Нарықтық баға принципі, сондай-ақ тұрақты мекеменің кәсіпорынның басқа тұрақты мекемесімен, ассоцияландырылған кәсіпорындармен және олардың тұрақты мекемелерімен жасалатын операциялардан алатын пайдасын есептеуге қолданылады.

Егер екінші уағдаласушы мемлекетте орналасқан тұрақты мекеменің коммерциялық активінің бөлігін құрайтын мүлік бас офиске немесе екінші уағдаласушы мемлекет резидентінің басқа тұрақты мекемесіне ауыстырылатын болса, онда бұл ауыстыру мүлікті сату ретінде қарастырылады және тиісті Салық Конвенциясының 7-бабының 2-тармағына сәйкес бірінші уағдаласушы мемлекетте салық салуға жатады.

Алайда, халықаралық банктік операциялар шеңберінде туындайтын үмітсіз борыштарды аудару, бұл аудару банк алатын салықтық жеңілдіктерді арттыру мақсатында міндетті коммерциялық немесе салықтық себептерден емес жүзеге асырылатындықтан, тәуелсіз кәсіпорындар арасындағы операцияларды жүзеге асыру ретінде қарастырылмауы керек және осылайша, оның тұрақты мекемесі пайдасының сомасына әсер етпейді.

Мұндай қарыздарды бір банктен екіншісіне аудару жөніндегі коммерциялық рыноктар болуы мүмкін және ішкі аударым жағдайлары тәуелсіз банктердің арасындағы операцияларды жүзеге асыру ретінде қарастырылуы мүмкін. Мысалы, егер банк шетел бөлімін жабатын және борыштарын аударатын не керісінше өзінің бас офисіне не басқа бөлімшеге қайтаратын болса; немесе екінші уағдаласушы мемлекетте жаңа бөлімше ашқан және екінші уағдаласушы мемлекеттің резиденттеріне бас офис немесе басқа бөлімшелер берген қарыздарды кейіннен аударған кезде, онда коммерциялық мақсаттағы мұндай аударымдар аударым күніндегі борыштық міндеттемелердегі ашық рыноктың тиісті жағдайлары ретінде саналуы керек.

*Ескерту. 28-тармаққа өзгерту енгізілді - ҚР Қаржы министрлігі Салық комитеті Төрағасының 2007 жылғы 3 мамырдағы N 278-а (алғаш рет ресми жарияланғаннан кейін он күнтізбелік күн өткен соң қолданысқа енгізіледі) бұйрығымен.*

29. Тұрақты мекеменің пайдасын айқындаған кезде, бұл шығыстар қайда жұмсалғандығына қарамастан, басқарушылық және жалпы әкімшілік шығыстарды қоса алғанда тұрақты мекеменің кәсіпкерлік қызметінің мақсаты үшін жұмсалған құжатты расталған шығыстарды шегеру жүргізіледі.

Тұрақты мекеменің жалпы әкімшілік немесе басқарушылық шығыстары мынадай тәсілде айқындалады:

1) тұрақты мекеменің айналым немесе жалпы пайдасының коэффициенті тұтастай алғанда мекеменің айналымды немесе жалпы пайдасына тұрақты мекеменің айналымды және жалпы пайдасына қатысы ретінде ескеріледі;

2) тұрақты мекеменің жалпы әкімшілік және басқарушылық шығыстарының сомасы тұтастай алғанда кәсіпорынның жалпы әкімшілік және басқарушылық шығыстары сомасының және тұрақты мекеменің айналымды немесе жалпы пайдасының коэффициентінің өнімі ретінде айқындалады.

Яғни бас офистің тұрақты мекеменің мұқтажына жұмсаған көрсетілген шығыстардың пропорционалды үлесі ескеріледі. Бұл ретте тұрақты мекеменің есептелген кірістері іс жүзіндегі сомаға сәйкес келуі және тұтастай алғанда тұрақты мекеменің және кәсіпорынның бухгалтерлік құжаттарымен және қаржылық (бухгалтерлік) есептіліктерімен расталуы тиіс (заңды тұлғаның өзінің акционерлеріне беретін есептілігі).

Материалдық емес мүлікке (роялти) құқығы жағдайында, бір және сондай топтың кәсіпорындары арасындағы қарым-қатынастарға қатысты ереже бір және сондай кәсіпорынның бөлімшелері (тұрақты мекемелері) арасындағы қарым-қатынастарға қолданыла алмайды. Материалдық емес мүлікке "иелену құқығын" кәсіпорынның бір ғана бөлімшесіне (тұрақты мекемесіне) жатқызу және кәсіпорынның бұл бөлімшесі (тұрақты мекемесі), егер ол тәуелсіз кәсіпорын болса, басқа бөлімшелерден (тұрақты мекемелерден) роялти алуы керектігі көрсету қиын. Бір ғана заңды тұлға бар болғандықтан, онда меншік құқығы етіп кәсіпорынның қандай да бір бөлімшесіне (тұрақты мекемесіне) бөлу мүмкін емес. Сондықтан, пайданы немесе роялтиді есептемей кәсіпорынның әртүрлі бөлімшелері (тұрақты мекемелері) арасында материалдық емес мүлік құру жөніндегі іс жүзіндегі шығыстарды дұрыс бөлу қажет.

Егер тұрақты мекеме оған тиесілі кәсіпорынға арнайы қызметтер көрсетсе және, егер осы қызмет көрсетулер кәсіпорынға нақты пайда әкелетін және тұрақты мекемеге арналған шығыстар кәсіпорын шығыстарының маңызды бөлігін құрайтын болса, онда осы тұрақты мекеме орналасқан уағдаласушы мемлекет қызмет көрсету құны мен оның құнына енгізілген пайдаға салық салынуы мүмкін.

30. Шетелдік заңды тұлғаның тұрақты мекемесі өзінің бас кәсіпорнына немесе аталған тұлғаның кез келген басқа кәсіпорнына төлеген мынадай

с о м а л а р д ы :

1) роялтиді, сыйақыларды, алымдарды және берілген қарыз ақшаны немесе патенттерді немесе басқа құқықтарды пайдаланғаны үшін басқа төлемдерді;

2) бас кәсіпорынның көрсеткен қызметтері үшін, оның ішінде басқарғаны үшін (тиімді менеджмент) комиссияндық алымдарды;

3) осы шетелдік заңды тұлғаның бас кәсіпорнынан немесе басқа кәсіпорнынан алынған қарыз ақшалар бойынша проценттерді салық салынатын пайдадан шегерім жасауға құқығы жоқ.

М ы с а л .

Қазақстанда орналасқан шетелдік компанияның тұрақты мекемесі Лондонда орналасқан бас офиске басқарғаны үшін комиссияндық алым төлейді. Бұдан басқа, тұрақты мекеме алған қарыз ақшасы үшін Мәскеуде орналасқан осы компанияның басқа офисіне проценттер төлейді. Аталған төлемдер Қазақстандағы тұрақты мекеме табысына салық салу кезінде шегерімге ж а т қ ы з у ғ а ж а т п а й д ы .

Сондай-ақ бас кәсіпорынның атынан тұрақты мекеме ұшыраған шығыстардың сомалары тұрақты мекемеге шегеруге жатпайды.

М ы с а л .

Қазақстанда орналасқан тұрақты мекеме өзінің бас кәсіпорны атынан, осы кәсіпорын өндіретін, бірақ онымен тұрақты мекеме операциялар жасамайтын өнімдерді жарнамалайды. Бас кәсіпорын атынан тұрақты мекеме ұшыраған шығыстар осы тұрақты мекеменің салық салынатын пайдасын айқындау кезінде шегерімдерге жатпайды. Тұрақты мекеме аталған шығыстарды есепте көрсеткен жағдайда, салық мақсаттарында тұрақты мекеме пайдасының түпкілікті сомасын есептеу кезінде, тұрақты мекеменің пайдасы аталған шығыстардың сомасына ұ л ғ а й т ы л у ы т и і с .

Ешқандай да пайда кәсіпорын үшін тауарлар мен бұйымдарды тұрақты мекеме сатып алуы негізінде тұрақты мекемеге жатпайды. Мысалы, коммерциялық қызметпен шұғылданатын тұрақты мекеме кәсіпорын үшін тауарлар сатып алуды жүргізеді. Сатып алуға байланысты кез келген шығыстар, сондай-ақ тұрақты мекеменің салық салынатын пайдасын есептеу кезінде алып т а с т а л а т ы н б о л а д ы .

М ы с а л .

Шетелдік резиденттің тұрақты мекемесі бас офис үшін шикізат сатып алады. Бұл шикізатты бас кәсіпорынға беру сатып алу болып табылмайды және тұрақты мекеменің салық салынатын табысына енгізілмейді.

Осылайша, шетелдік резидент пен оның тұрақты мекемесі арасындағы ішкі есеп айырысулар осы тұрақты мекеменің пайдасын (табысын) қалыптастыру к е з і н д е е с к е р і л м е й д і .

31. Кейбір Салық Конвенцияларының ережелеріне сәйкес, егер уағдаласушы мемлекетте тұрақты мекеменің пайдасы айқындамасы кәсіпорын пайдасының жалпы сомасын оның әртүрлі бөлімшелері бойынша пропорционалды бөлуі негізінде әдеттегі тәжірибе болып табылса, Тиісті Салық Конвенциясының 2-тармағында, уағдаласушы мемлекетке ол, әдеттегідей, мұндай бөлудің салдарынан салық салынатын пайданы анықтауға тыйым салмайды. Бөлудің таңдап алынған әдісі Салық Конвенцияларының 7-тармағында айтылған принциптерге сәйкес нәтижелер беруі керек.

Яғни кейбір жағдайларда тұрақты мекемеге есептелетін пайда түсетін активтердің шоттары немесе нарықтық бағасы негізінде емес, кәсіпорынның жиынтық пайдасын әртүрлі формулалар бойынша қарапайым бөлумен а й қ ы н д а д ы .

Кәсіпорынның жиынтық пайдасын бөлу әдісі кәсіпорынның барлық бөлімшелері (тұрақты мекемелер) тұтас кәсіпорынның пайдалылығына өзінің салымын енгізгені ескеріле отырып, кәсіпорын пайдасының пропорционалды бөлігі оның бөлімшелерінің (тұрақты мекемелерінің) біреуіне жатады. Мұндай жағдайларда, кәсіпорынның түсімдеріне, оның шығыстарына немесе оның капиталының құрылымына негізделген критерийлер қолданылады. Бірінші критерий айналымға немесе комиссиялыққа негізделген есептеу әдісін қамтиды; екіншісі - қызметкерлер мен қызметшілердің жалақысына; үшіншісі әрбір бөлімшеге (тұрақты мекемеге) жатқызылатын кәсіпорынның жиынтық айналымды қаражатының үлесіне негізделген.

Әрбір критерийді қолдану ол қолданылатын жағдайларға байланысты. Қызмет көрсететін немесе өтімді тауар өндіретін кәсіпорындарда таза пайда айналымның негізінде бөлінетін болады. Сақтандыру компаниялары үшін әрбір уағдаласушы мемлекеттегі полистардың иелерінен түсетін жарналарға сәйкес жиынтық пайда бөлу қажет. Шикізат материалы немесе еңбек құны жоғарғы өнім өндіретін кәсіпорын жағдайында пайда шығыстармен неғұрлым тығыз байланысты болады. Банктік немесе қаржылық кәсіпорындар үшін жиынтық айналымды қаражаттың үлесі неғұрлым тиімді критерий болады. Жиынтық пайданы бөлуге қатысты кез келген критерийдің басты мақсаты салық салынатын пайда мөлшерінің іс жүзіндегі сомаға жақындауымен түсіндіріледі. Алайда, бөлу негізінде тұрақты мекемеге есептелген пайда, егер олар нақты фактілерді көрсетсе, сол сияқты тұрақты мекеменің шоттарына сәйкес айқындалуы керек. Жиынтық пайданы бөлуге негізделген пайданы есептеу әдісінің тиімділігі тұрақты мекеменің қызметіне ғана қатысты әдістен гөрі аз болғандықтан, бірінші әдіс, егер ол қалыптасқан тәжірибенің бөлігі болса және уағдаласушы мемлекетте салық органдары сияқты салық төлеушілер және тұрақты мекеменің есептелген пайдасының дұрыстығын растау ретінде

қабылдаса, жекеленген жағдайларда ғана пайдаланылуы керек.

32. Тұрақты мекеменің пайдасы, егер мұндай тәртіпті өзгерту үшін жеткілікті және бұлтартпас себептер болмаса ғана бірыңғай тәсілмен айқындалады.

33. Пайда Салық Конвенцияларының басқа да баптарында айтылатын табыс түрлерін қамтитын жағдайларда, бұл баптардың ережелері Салық Конвенцияларының 7-бабының ережелерін қарастырмайды. Бұл Салық Конвенцияларының бұл баптары негізінен, ерекше баптармен қамтылатын табыстардың санаттарына жатпайтын өнеркәсіптік немесе коммерциялық табыстарға қолданылады және тиісті Салық Конвенцияларының 10 және 11-баптарының 4-тармақтарына, 12-бабының 3-тармағына және 21-бабының 2-тармағына сәйкес дивидендтерге, проценттер мен роялтилерге қосымша осы баптың шеңберіне жатады. Осылайша, ерекше баптармен қамтылған табыстың баптарына Салық Конвенцияларының ережелерін ескере отырып не бөлек не осы тұрақты мекеме орналасқан уағдаласушы мемлекеттің салық заңдарына сәйкес өнеркәсіптік немесе коммерциялық пайда ретінде салық салынуы мүмкін.

#### **8. Халықаралық тасымалдан алынатын пайда**

34. Уағдаласушы мемлекет резидентінің халықаралық тасымалдарда теңіз және әуе кемелерін немесе жер үсті көлігін пайдаланудан алған пайдасына тиісті Салық Конвенциясының ережелеріне оңқарай осы уағдаласушы мемлекетте с а л ы қ с а л ы н а д ы .

35. Уағдаласушы мемлекет резидентінің бірлескен қызметке (кәсіпорынға), пулға немесе халықаралық көлік агенттігіне қатысудан алған пайдасына осы уағдаласушы мемлекетте салық салынады.

Бір уағдаласушы мемлекеттің аумағында жүзеге асырылатын жолаушылар немесе жүк тасымалдаудан алынатын табыстар тиісті Салық Конвенциясының осы баптарының ережелеріне кірмейді.

М ы с а л .

Неміс авиа компаниясы Астана қаласы (Қазақстан) арқылы транзитпен Бонн қаласынан (ГФР) Алматы қаласына (Қазақстан) рейс жүзеге асырады. Бонн - Астана және Астана - Алматы жол бағытына қызмет көрсетуді сол бір экипаж қамтамасыз етеді. Астана - Алматы билетінің құны ұлттық авиакомпаниялар ұсынатын билеттер құнынан неғұрлым төмен. Бонн қаласынан ұшқан жолаушылардың жартысынан көбі Астана қаласында түседі, сондай адам саны Алматы қаласына ұшу үшін Астана қаласынан отырады. Аталған мемлекеттердің арасында Қосарланған салық салуды болдырмау туралы конвенция қолданылады

- Бонн қаласынан Астана қаласына немесе Алматы қаласына дейінгі жолаушыларды авиатасымалдаудан алынатын табыстарға аталған Салық Конвенциясының 8-бабына сәйкес салық салынады;

- Осы жол бағытының Астана қаласынан Алматы қаласына дейін авиатасымалдаудан алынатын табыстарға, бір мемлекеттің (Қазақстанның) шеңберіндегі аталған бекеттер арасындағы жолаушылар авиатасымалдары халықаралық болып табылмайтындықтан, тиісті Салық Конвенциясының 7-бабының ережелеріне сәйкес салық салынуға жатады.

36. Кейбір Салық Конвенцияларының ережелеріне сәйкес уағдаласушы мемлекет резидентінің көлік құралдарын, сондай-ақ контейнерлерді және оларға қатысты пайдалану үшін жабдықтарды халықаралық тасымалда оларды жалға беруден алған пайдасына осы уағдаласушы мемлекетте салық салынады.

Бұл ретте, теңіз, әуе кемелерін немесе жер үсті көлігін жалға беруден алынатын табысқа тиісті Салық Конвенциясының ережелеріне оңқарай чартермен толық жабдықталған, жаракталған экипажбен бірге жолаушылар мен жүктерді тасымалдаудан алынатын пайда ретінде қарастырылады. Олай болмаған жағдайда, теңіз, әуе кемелерін немесе жер үсті көлігі тасымалдарының коммерциялық қызметінің ірі үлесі осы ережені қолдану саласынан шығады. Солай болғанмен де, Салық Конвенциясының 8-бабы емес, 7-бабы, егер халықаралық тасымалдарда көлік құралдарын пайдалануға мамандандырылған уағдаласушы мемлекет резидентінің осы табыс көзі тұрақты болып табылатынды қоспағанда, экипажсыз фрахталған теңіз, әуе кемелерін немесе жер үсті көлігін жалдаудан алынатын пайдаға қолданылады.

Егер, халықаралық тасымалға тартылған уағдаласушы мемлекеттің резиденті екінші уағдаласушы мемлекетте жүк алушыға тауарларды тікелей жеткізуді жүзеге асырса, онда екінші уағдаласушы мемлекеттің аумағындағы мұндай ішкі тасымалдау тиісті Салық Конвенциясының ережелеріне оңқарай теңіз, әуе кемелерін немесе жер үсті көлігін халықаралық пайдалану саласына жатады және осылайша, осы Салық Конвенциясының 8-бабының ережелеріне жатқызылады.

37. Швециямен жасасқан Салық Конвенциясының ережелеріне сәйкес "Авиажелілердің Скандинав Жүйесі" (SAS) авиакөлік консорциумының алатын пайдасына қатысты осы Салық Конвенциясының 8-бабының 1-тармағының ережелері АВ Аэрокөліктің (АВА), "Авиажелілердің Скандинав Жүйесі" (SAS) швед әріптесінің осы консорциумына қатысуға жататын пайданың бөлігіне ғана қ о л д а н ы л а д ы .

38. Халықаралық тасымалдарда теңіз, әуе кемелерін немесе жер үсті көлігін пайдалануды жүзеге асырудан кәсіпорындардың алатын инвестициялық табыстары (мысалы, қорлардан, облигациялардан, заемдардан алынатын табыс, капиталға қатысудан алынатын табыс, акциялар) әдетте табыстың осы түріне қолданылатын салық салуға ұшырайды.

39. Шетелдік заңды тұлғаның тұрақты мекемесі халықаралық тасымалдарды тікелей жүзеге асырған жағдайда (көлік құралдарың тұрақты мекеме



пайдаланады және оның балансында ескеріледі), халықаралық тасымалдарда көлік құралдарын пайдаланудан алынатын тұрақты мекеменің табыстарына осы тұрақты мекеме орналасқан уағдаласушы мемлекетте салық салынуға жатады.

Егер уағдаласушы мемлекеттің аумағында орналасқан шетелдік заңды тұлғаның тұрақты мекемесі халықаралық тасымалдарды жүзеге асырмаса, ал билеттерді сатумен, көлік құралдарына қызмет көрсетумен (жөндеу, май құю және т.б.) шұғылданса, онда халықаралық тасымалдардағы көлік құралдарын пайдаланудан алынатын табыстарға аталған көлік құралдарын пайдаланатын шетелдік заңды тұлғаның резиденттік ету жері бойынша салық салынады. Мысалы, егер тауарлар шетелдік заңды тұлғаның уағдаласушы мемлекеттегі оған тиесілі тұрақты мекемесіне өзінің кемелерімен жеткізілсе, онда өзінің жеке тасымалдаушысы арқылы әрекет еткен кәсіпорын алған қандай да бір пайда тұрақты мекемеге есептелінуі мүмкін емес. Бұл ереже, сондай-ақ тұрақты мекеменің тиісті Салық Конвенциясының ережелеріне қарай теңіз, әуе кемелері немесе жер үсті көлігін пайдалану үшін құрылыстары болған жағдайда (мысалы, тауарларды түсіруге арналған айлақтар) немесе кәсіпорын тауарларын тасымалдаумен байланысты шығынға ұшыраса (персоналдың жалақысы) қолданылады. Бұл жағдайда, теңіз, өзен, әуе кемелерін немесе темір жол көліктерін пайдалану жөніндегі тұрақты мекеменің шығыстары тиісті Салық Конвенциясының ережелеріне қарай тасымалдаудан алынатын қандай да пайда тұрақты мекемеге есептелмейтіндіктен, тұрақты мекемеге емес, кәсіпорынға есептелуі тиіс.

#### **9. Қауымдасқан кәсіпорындарға (бас және еншілес компанияларға немесе байланысты-компанияларға және жалпы басқарудағы компанияларға) салық салу**

40. Салық Конвенцияларының "Қауымдасқан кәсіпорындар" 9-бабына сәйкес, егер, екі қауымдасқан кәсіпорын арасында олардың коммерциялық және қаржылық қарым-қатынастарында тәуелсіз кәсіпорындар арасында қолданылатындардан ерекшеленетін шарт жасалса немесе белгіленсе, онда олардың біріне есептелуі мүмкін, бірақ бұл шарттардың бар болуынан оған есептелмеген кез келген пайда осы кәсіпорынның пайдасына енгізілуі және оған тиісінше салық салынуы мүмкін.

Тәуелсіздер арасында, сонымен қатар қауымдасқан кәсіпорындар арасында жасалатын мәміленің пайдасы мәміленің бағасымен айқындалатын болғандықтан, ал қауымдасқан кәсіпорындар арасындағы мәміленің бағасы "Трансферттік бағаларды қолдану кезіндегі мемлекеттік бақылау туралы" Қазақстан Республикасының 2001 жылғы 5 қаңтардағы Заңына сәйкес бақылау объектісі болып табылса, онда нарықтық бағаларды, мәміле бағасының нарықтық бағадан рұқсат етілген ауытқуын және сәйкесінше қауымдасқан кәсіпорынның пайдасын

айқындау тәртібі "Трансферттік бағаларды қолдану кезіндегі мемлекеттік бақылау туралы" Қазақстан Республикасының 2001 жылғы 5 қаңтардағы Заңында тәуелсіз кәсіпорындар (тараптар) арасындағы мәмілелер үшін көзделген ережелердің негізінде белгіленеді.

М ы с а л .

Салық Конвенциясы қолданатын шетелдік компания - мемлекет резидент қазақстандық кәсіпорын капиталының белгілі бір мөлшердегі пакетіне иелік етеді. Қазақстандық кәсіпорынның шегерімдерін жасанды түрде арттыру және салық салынатын табысты кеміту мақсатында, шетелдік кәсіпорын консультациялық немесе маркетингтік қызмет көрсетулері үшін көтеріліп қойылған бағалар бойынша шоттар қояды. Шетелдік компания мен қазақстандық кәсіпорын байланысты тараптар болып табылғандықтан және шетелдік компания нарықтық бағаларға сәйкес келмейтін бағалар бойынша шоттар шығарса, онда "Трансферттік бағаларды қолдану кезіндегі мемлекеттік бақылау туралы" Қазақстан Республикасының 2001 жылғы 5 қаңтардағы Заңының ережелері қолданылады.

Қауымдасқан кәсіпорынның іс жүзіндегі пайдасын айқындау тәртібі Трансферттік бағаларды қолдану кезіндегі мемлекеттік бақылау туралы" Қазақстан Республикасының 2001 жылғы 5 қаңтардағы Заңына сәйкес анықталады.

*Ескерту. 40-тармаққа өзгерту енгізілді - ҚР Қаржы министрлігі Салық комитеті Төрағасының 2007 жылғы 3 мамырдағы N 278-а (алғаш рет ресми жарияланғаннан кейін он күнтізбелік күн өткен соң қолданысқа енгізіледі) бұйрығымен.*

41. Егер, уағдаласушы мемлекет жоғарыда көрсетілгендей салық төлеушінің салық салынатын табысын белгілі бір сомаға ұлғайтса, онда екінші уағдаласушы мемлекет мұндай пайдаға салынатын салықтың сомасына тиісті түзету жасай алады. Мұндай түзетуді айқындау кезінде нақты Салық Конвенциясының басқа ережелері ескерілуі керек, қажет болған жағдайда құзыретті органдар бір-бірімен келіседі.

М ы с а л .

Ресей компаниясы қазақстандық кәсіпорын акцияларының белгілі бір мөлшердегі пакетіне иелік етеді. Өзінің салық салынатын табысын жасанды кеміту мақсатында қазақстандық кәсіпорын тауарларды артық баға бойынша ресейлік кәсіпорыннан сатып алады. Қазақстанның салық органдары тексеру кезінде шығыстардың артуын байқады және ашылған сомаға қазақстандық кәсіпорынның салық салынатын табысын арттырды. Қазақстан мен Ресей арасындағы Салық Конвенциясының 9-бабының шарттары бойынша Ресей салық органдары сатылған тауарлардың құнын салық салынатын табысқа енгізген

жағдайда, жасанды арттырылған сомаға салық салынатын табысты кеміте алады.

Осылайша, екінші уағдаласушы мемлекеттегі салық салынатын пайданы түзету аталған пайданы бірінші уағдаласушы мемлекетте ұлғайту негізінде автоматты жүзеге асырылады. Аталған түзету, егер түзетілген пайда сомасы бәсекелес нарықтық баға негізінде есептелген нақты пайданы көрсеткен жағдайда ғана жүргізіледі. Яғни Салық Конвенцияларының 9-бабының 2-тармағы бір байланысты кәсіпорынның пайдасы нарықтық баға негізінде есептелген пайда сомасынан асатын деңгейге дейін ұлғайған жерге ғана қолданылмауы мүмкін.

## **10. Дивидендтерге салық салу**

42. Салық Конвенцияларының мақсаттары үшін "дивидендтер" термині акциялардан немесе борыштық талаптар болып табылмайтын басқа құқықтардан алынатын табысты; пайдаға қатысудан алынатын табысты, сондай-ақ пайданы бөлуші компания резиденті болып табылатын уағдаласушы мемлекеттің заңдарына сәйкес акциялардан алынған табыс сияқты осындай салықтық реттеуге жататын басқа корпоративтік құқықтардан алынатын табысты білдіреді. Айқындама-борыштық талап қою-қуыну болатын компанияның пайдасына қатысуға құқық беретін компаниялар шығаратын барлық бағалы қағаздарды акцияларға тендестіреді, мысалы, "жуиссанс" акциясы немесе "жуиссанс" құқығы сияқтылар құрылтайшылардың акциялары немесе басқа да пайдаға қ а т ы с у қ ұ қ ы ғ ы .

Дивидендтер ұғымы Салық кодексінің 10-бабы 1-тармағының б) т а р м а қ ш а с ы н д а б е р і л г е н .

Салық Конвенцияларының бұл бабы бірінші уағдаласушы мемлекет резидентінің екінші уағдаласушы мемлекеттің резидентіне төлейтін дивидендтеріне ғана қатысты. Ол, осылайша, үшінші мемлекеттің резиденті немесе уағдаласушы мемлекеттің резиденті төлейтін, бірақ екінші уағдаласушы мемлекетте орналасқан тұрақты мекемеге қатысты дивидендтерге қ о л д а н ы л м а й д ы .

Бұдан басқа, Салық Конвенцияларының бұл бабы осы сияқты дивидендтерді ғана емес, қарыз беруші компанияның тәуекелін бөлісетіндіктен қарыздардың проценттерін қарастырады, яғни қарыздарды өтеу елеулі шамада кәсіпорынның коммерциялық жетістіктеріне байланысты. Осылайша, Салық Конвенцияларының 10 және 11-баптары дивидендтер сияқты проценттердің түріне режим қолдануға қайшы келмейді. Қарыз беруші кәсіпорынның тәуекелін бөле ме деген сұрақ барлық жағдайларды ескере отырып, әрбір жеке жағдайда а й қ ы н д а л у ы к е р е к :

1) қарыз кәсіпорынның капиталына барлық басқа салымдардан асып түседі ( немесе жоғалған капиталдың маңызды бөлігін өтеу үшін алынды) және елеулі

- шамада өтелетін активтерге сәйкес келмейді,
- 2) несие беруші компанияның барлық пайдасына қатысады,
  - 3) басқа несие берушілердің талап қою-қуынулары немесе қарызды өтеуге басымды дивидендтердің төлемдері,
  - 4) проценттердің мөлшері немесе оларды төлеу компанияның пайдасына байланысты болады,
  - 5) заем жөніндегі келісім-шарт ақырғы өтеу күні туралы тіркелген ережелерден тұрмайды.

*Ескерту. 42-тармаққа өзгерту енгізілді - ҚР Қаржы министрлігі Салық комитеті Төрағасының 2007 жылғы 3 мамырдағы N 278-а (алғаш рет ресми жарияланғаннан кейін он күнтізбелік күн өткен соң қолданысқа енгізіледі) бұйрығымен.*

43. Екінші уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатын шетелдік қатысушыға (акционерге) уағдаласушы мемлекеттің резиденті төлейтін дивидендтеріне осы басқа мемлекетте салық салынуы мүмкін.

Алайда, егер дивидендтердің іс жүзіндегі иесі екінші уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылса, тиісті Салық Конвенциясында белгіленген ставка бойынша осы мемлекеттің заңдарына сәйкес дивидендтер төлейтін компанияның резиденті болып табылатын осы басқа мемлекетте салық салынады. Бұл ретте, дивидендтерге салық салуды қолдану үшін міндетті жағдай дивидендтерді бөлетін тұлғаның төмендетілген ставкалары капиталға шетелдік қатысушы үлесінің тиісті Салық Конвенциясына сәйкес белгіленген деңгейден кем болмауы шарт болып табылады.

М ы с а л .

Қазақстан мен Польша арасында қолданылатын Салық Конвенциясының 10-бабына сәйкес поляк қатысушысына (акционеріне) қазақстандық кәсіпорын төлейтін дивидендтер капиталға егер, поляк қатысушының иелігіндегі үлесі кемі 20% құрайтын болған жағдайда ғана 10% ставка бойынша Қазақстанда салық салынады.

Қалған барлық жағдайларда дивидендтерге 15% ставка бойынша салық салынады.

Бұл ретте, егер дивидендтер іс жүзіндегі иесіне емес, сенімхат бойынша агентке немесе алушыға немесе басқа үшінші тұлғаға төленсе дивидендтерге салық салу ставкасын төмендету қолданылмайды.

Әрбір нақтылы Салық Конвенциясында дивидендтерге салық салынатын салық ставкасы осы нұсқаулықтың 3-қосымшасында келтірілген.

Осы ереженің жеңілдіктерін пайдалану мақсатымен ғана холдинг сатып алынған жағдайда дивидендтер бойынша салықтық жеңілдіктер берілмейді, мысалы, компания холдингпен тиісті Салық Конвенциясында белгіленген

деңгейден төмен болса, дивидендтерді төлемеуден бұрын өзінің холдингін тиісті Салық Конвенциясына сәйкес жеңілдіктер беру мақсатында ұлғайтса немесе осы жеңілдіктерді алу үшін қажетті холдинг алынды.

М ы с а л .

А польша компаниясы 1998 жылы қазақстандық кәсіпорын акцияларының 15% сатып алды. 1999 жылғы қарашада аталған компания В кәсіпорны акцияларының 40 %-ке дейін сатып алады. 1999 жылдың қорытындылары бойынша төленетін дивидендтер, 1999 жылдың ішінде резидент емес қазақстандық кәсіпорын акцияларының 15%-ін ғана иеленгендіктен, акциялардың 40%-тік пакеті 1999 жылдың аяғында ғана сатып алынғандықтан Қазақстан Республикасының салық заңдарына сәйкес салық салынуға жатады.

Мұндай жағдайларды қарастырған кезде, Қазақстанның салық органдары уәкілетті мемлекеттік орган арқылы қосымша ақпарат үшін уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдарымен хабарласа алады.

Салық кодексінің 179-бабына сәйкес резидент емес заңды тұлғаның Қазақстан Республикасындағы тұрақты мекемемен байланысты емес табыстарына шегерімді жүргізбестен төлем көзінен табыс салығы салынуға тиіс.

*Ескерту. 43-тармаққа өзгерту енгізілді - ҚР Қаржы министрлігі Салық комитеті Төрағасының 2007 жылғы 3 мамырдағы N 278-а (алғаш рет ресми жарияланғаннан кейін он күнтізбелік күн өткен соң қолданысқа енгізіледі) б ұ й р ы ғ ы м е н .*

44. Егер дивидендтердің іс жүзіндегі иесі - уағдаласушы мемлекеттің резиденті тұрақты мекеме арқылы екінші уағдаласушы мемлекетте кәсіпкерлік қызметті жүзеге асырса немесе тұрақты базамен тәуелсіз жеке қызметтер көрсетсе және дивидендтердің төленуіне қатысты қатысу үлесі (акцияларының пакеті) тұрақты мекемемен немесе тұрақты базамен іс жүзінде байланысты болса Салық Конвенцияларының 10-бабының 1 және 2-тармақтарының ережелері қолданылмайды. Мұндай жағдайда, ретіне қарай тиісті Салық Конвенциясының 7-бабының "Кәсіпкерлік қызметтен алынатын пайда" немесе "Тәуелсіз жеке қызмет көрсетулер" 14-бабының ережелері қолданылады.

Яғни дивидендтер уағдаласушы мемлекетте орналасқан және, егер олар тұрақты мекеме активтерінің бөлігін құрайтын холдингтерге қатысты немесе осы тұрақты мекемеге іс жүзінде байланысты қандай да бір басқа тәсілмен төленсе, екінші уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатын іс жүзіндегі иесіне жататын (олар уағдаласушы мемлекеттік ішкі салық заңдарына сәйкес салық салынуға жататын Италиямен Салық Конвенциясында көзделген ережелерді қоспағанда) тұрақты мекеменің бөлігі ретінде салық салынуға жатады.

Аталған ережелер, сондай-ақ дивидендтердің іс жүзіндегі иесінің уағдаласушы мемлекетте тәуелсіз қызмет көрсету мақсаттары үшін ол бойынша

дивидендтер төленетін холдинг іс жүзінде байланысты тұрақты базасы болған жағдайда қолданылады.

45. Егер компания - уағдаласушы мемлекеттің резиденті екінші уағдаласушы мемлекеттен пайда немесе табыс алатын болса, осы екінші уағдаласушы мемлекет компания төлейтін дивидендтер осы екінші уағдаласушы мемлекеттік резидентіне төленетін немесе оған қатысты дивидендтер төленетін холдинг шын мәнінде екінші уағдаласушы мемлекетте орналасқан тұрақты мекемемен немесе тұрақты базамен байланысты болса мұндай дивидендтерден кез келген салық ала алмайды және компанияның бөлінбеген пайдасынан, егер төленетін дивидендтер немесе бөлінбеген пайда екінші уағдаласушы мемлекетте пайда болатын табыстан толығымен немесе ішінара тұратын болғанның өзінде бөлінбеген пайдадан алынатын салық алынбайды.

46. Тұрақты мекеменің таза табысына тиісті Салық Конвенциясында аталған ставка бойынша салық салынады. Бұл ретте, таза табыс деген ұғым осы табыс бойынша есептелген табыс салығынан шегерілген салық салынатын табысты білдіреді. Салық Конвенцияларында белгіленген, тұрақты мекеменің таза табысына салық салу ставкасы осы нұсқаулықтың 3-қосымшасында аталған.

М ы с а л .

Түрік компаниясының Қазақстанда орналасқан салық салынатын табысы есепті кезең ішінде 700,0 мың теңгені құрады. 30% ставка бойынша табыс салығы 210,0 мың теңгеге тең. Қазақстан мен Түркия арасында қолданылатын Салық Конвенциясының 10-бабының 4-тармағына сәйкес Қазақстандағы Түрік компаниясының тұрақты мекемесінің таза табысына салық ставкасы 10%-ке тең, яғни 49,0 мың теңге (490,0 мың теңге x 10%).

## **11. Проценттерге салық салу**

47. Салық Конвенцияларының мақсаттары үшін "проценттер" термині кепілмен қамтамасыз етілген немесе қамтамасыз етілмеген, борышкердің пайдасына қатысуға құқық беретін немесе бермейтін кез келген борыштық талаптан алынатын табысты; атап айтқанда, осы бағалы қағаздар, облигациялар мен борыштық міндеттемелер бойынша сыйлықтар мен ұтыстарды қоса алғанда, үкіметтік бағалы қағаздардан алынған табысты, облигациялар мен борыштық міндеттемелерден алынған табысты білдіреді. Уақытылы төленбеген айыппұлдар процент ретінде қарастырылмайды.

Бағалы қағаздарды іс жүзіндегі иеленушінің оларды сатудан алатын пайдасы немесе залалы "проценттер" терминінің түсінігіне кіреді. Мұндай пайда немесе залал нақтылы жағдайға байланысты, коммерциялық қызметтен алынатын пайданы немесе залалды, капиталдың өсуін немесе залалын немесе тиісті Салық Конвенциясының 21-бабының ережелеріне қатысты табысты құрайды.

48. Бір уағдаласушы мемлекетте пайда болған және екінші уағдаласушы



мемлекеттің резидентіне төленетін проценттерге осы екінші уағдаласушы мемлекетте салық салынады.

Алайда, егер бұрын іс жүзіндегі проценттердің иесі болған алушы екінші уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылса, тиісті Салық Конвенциясына сәйкес белгіленген ставка бойынша осы уағдаласушы мемлекеттің салық заңдарына сәйкес туындаған мемлекетте мұндай проценттерге салық салынады.

Төлем концепциясы айналымды ақша қаражатын несие берушінің иелігіне ұсыну жөніндегі міндеттемелерді орындауды білдіреді.

Бұл ретте, егер проценттер іс жүзіндегі иесіне емес агентке немесе сенімхат бойынша алушыға немесе басқа үшінші тұлғаға төленсе проценттерге салынатын салықтың төмендетілген ставкасы қолданылмайды. Бұдан басқа, үшінші мемлекетте туындайтын проценттерге немесе бірінші уағдаласушы мемлекетте туындайтын және осы мемлекеттің кәсіпорнының екінші уағдаласушы мемлекетте бар тұрақты мекемеге тиесілі проценттерге қолданылмайды.

Әрбір нақты Салық Конвенциясындағы проценттерге салынатын салық ставкалары осы нұсқаулықтың 3-қосымшасында көрсетілген.

Екінші уағдаласушы мемлекеттегі тұрақты мекемемен байланысты емес екінші уағдаласушы мемлекеттің резидентіне төленетін проценттерге (сыйақыларға) екінші уағдаласушы мемлекетте осы екінші уағдаласушы мемлекеттің заңнамасында белгіленген тәртіппен табыс салығы салынуға жатады.

## М ы с а л .

Неміс банкі қазақстандық банкке 10 миллион теңге көлемінде жылдық 15%-пен қысқа мерзімді несие берді. Бір жылдан кейін қазақстандық банк 11 500 000 теңге сомасында берешегін өтейді. 1 500 000 теңге сомасындағы проценттер Қазақстанда Салық кодексінің 180-бабында белгіленген ставкалар бойынша шегерімдерді жүзеге асырусыз төлем көзінде табыс салығы салынуға жатады.

*Ескерту. 48-тармаққа өзгерту енгізілді - ҚР Қаржы министрлігі Салық комитеті Төрағасының 2007 жылғы 3 мамырдағы N 278-а (алғаш рет ресми жарияланғаннан кейін он күнтізбелік күн өткен соң қолданысқа енгізіледі) б ұ й р ы ғ ы м е н .*

49. Егер оның ресми органы (Үкіметі, Ұлттық (Орталық) банкі, жергілікті өкімет органдары), осы мемлекеттің резиденті, сондай-ақ осы тұрақты мекемемен іс жүзінде байланысты, борыштық талаптары бойынша шетел заңды тұлғасының осы мемлекетте орналасқан тұрақты мекемесі төлесе проценттер уағдаласушы мемлекетте туындаған болып саналады. Яғни, егер заң уағдаласушы мемлекетте орналасқан тұрақты мекеменің қажеті үшін жүзеге асырылса және оларға төленсе, онда проценттер, егер ол үшінші мемлекеттің

резиденті болып табылса да, тұрақты мекеме иесінің резиденттігі орнын есептемей-ақ тұрақты мекеме орналасқан уағдаласушы мемлекетте туындаған ретінде қарастырылады.

М ы с а л .

Түрік компаниясы Қазақстанда орналасқан өзінің тұрақты мекемесі үшін итальяндық компаниядан заем қаражатын алады. Заем бойынша проценттерді тұрақты мекеме төлейді. Аталған проценттер Қазақстанда туындаған ретінде қарастырылады және Италиямен Салық Конвенциясының 11-бабының 6-тармағына сәйкес Қазақстанда салық салынуға жатады.

Проценттер әкелетін қарыз бен тұрақты мекеменің арасында экономикалық байланыс болмаған жағдайда, аталған проценттер тұрақты мекеме орналасқан мемлекетте туындаған ретінде қарастырылмайды.

Осыған байланысты тәжірибеде 3 жағдай туындауы мүмкін:

1) Тұрақты мекеменің басқармасы тұрақты мекеменің арнайы қажеттілігі үшін қарыз алады және ол бойынша несие берушіге тікелей проценттер төлейді.

2) Кәсіпорынның бас офісі екінші уағдаласушы мемлекетте орналасқан тұрақты мекеменің қажеттілігі үшін ғана арналған қарыз алады. Аталған проценттерді бас офіс төлейді, бірақ төлемнің соңғы ауыртпалығы тұрақты мекемеге түседі.

3) Кәсіпорынның бас офісі әртүрлі мемлекеттерде орналасқан кейбір тұрақты мекеме үшін қарыз алады. Проценттерді төлеуді кәсіпорынның бас офісі жүргізеді және проценттер бойынша төлемнің соңғы ауыртпалығы тұрақты мекемеге түспейді.

Бірінші екі жағдайда тұрақты мекеме орналасқан мемлекет проценттер пайда болатын мемлекет ретінде қарастырылады. Үшінші жағдай тиісті Салық Конвенциясының 11-бабының 5-тармағының ережелеріне қолданбайды.

50. Әдетте, Салық Конвенцияларында уағдаласушы мемлекеттердің мемлекеттік органдарымен байланысты борыштық міндеттемелер бойынша проценттерге салық салудың ерекше тәртібі көзделген.

51. Егер проценттердің іс жүзіндегі иесі екінші уағдаласушы мемлекеттің резиденті бола отырып тұрақты мекеме арқылы осы бірінші аталған мемлекетте кәсіпкерлік қызметті жүзеге асырса немесе осы мемлекетте орналасқан тұрақты базадан және ол бойынша төленетін борыштық талаптар іс жүзінде осындай тұрақты мекемемен немесе тұрақты базамен байланысты болып, тәуелсіз жеке қызмет көрсетсе Салық Конвенцияларының 11-бабының 1 және 2-тармақтарының ережелері қолданылмайды. Мұндай жағдайда, ретіне қарай тиісті Салық Конвенциясының "Кәсіпкерлік қызметтен алынатын пайда" 7-бабының немесе "Тәуелсіз жеке қызмет көрсетулер" 14-бабының ережелері қолданылады.

Яғни проценттерге, егер олар тұрақты мекеме активтерінің бөлігін құрайтын



борыштық талап қою-қуынулардың негізінде немесе осы тұрақты мекемеге іс жүзінде байланысты қандай да бір тәсілмен төленген болса, екінші уағдаласушы мемлекетте орналасқан және іс жүзіндегі иесіне - уағдаласушы мемлекеттің резидентіне тиесілі тұрақты мекеме пайдасының бөлігі ретінде салық салынады.

Аталған ереже, сондай-ақ, егер проценттердің іс жүзіндегі иесінің Салық Конвенцияларының 14-бабында аталған тәуелсіз қызмет көрсетулер көрсету мақсатында екінші уағдаласушы мемлекетте тұрақты базасы бар болған және оларға қатысты проценттер төленетін борыштық талап қою-қуыну осы тұрақты базамен іс жүзінде байланысты болған жағдайда қолданылады.

52. Егер төлеуші мен проценттердің іс жүзіндегі иесі арасында келісілген сомадан төленетін проценттердің сомасы төлеуші мен іс жүзіндегі иесі арасындағы немесе екеуінің және қандай да бір үшінші тұлға арасындағы арнаулы қатынастардың себебі бойынша асса, мұндай қатынастар болмаған жағдайда, яғни егер олар мәмілені бәсекелі рыноктық жағдайда жүргізсе онда Салық Конвенциясының ережелері соңғы аталған сомаға қолданылады. Мұндай жағдайда төлемнің артық бөлігіне тиісті Салық Конвенциясының басқа ережелерін ескере отырып әрбір уағдаласушы мемлекеттің заңдарына сәйкес

с а л ы қ

с а л у ғ а

ж а т а д ы .

М ы с а л .

Қазақстандық кәсіпорынды бақылайтын шетелдік заңды тұлғаға (бас кәсіпорынға) қазақстандық кәсіпорынға проценттер төлейді. Шетелдік заңды тұлға Салық Конвенциясы қолданылатын уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылады. Белгілі-бір пайданы алу үшін сонымен бірге, тәуелсіз тараптар арасындағы ұқсас талаптар бойынша проценттер деңгейі жылдық 20%-тен аспағанымен, қазақстандық кәсіпорын шетелдік заңды тұлғаға жылдық 32% мөлшерінде проценттер төлейді. Бұдан шығатын қорытынды, Қазақстан Республикасында Салық Конвенциялары 20% мөлшеріндегі процентке ғана қолданылады, 12%-ке (32% - 20%) артқан сомаға қазақстандық заңдар қолданылады. Жарлықтың 33-бабына сәйкес тұрақты мекеме құрмай Қазақстан Республикасында қызметті жүзеге асыратын шетелдік заңды тұлғаға қазақстандық көзден төленетін сыйақы 15%-тік ставка бойынша шегерімдерді жүзеге асырмай жиынтық табыс бойынша төлем көзіне салық салуға жатады.

Осылайша, аталған ереже: проценттер тікелей немесе жанама бақыланған заңды және жеке тұлғаларға төленгенде немесе төлеушілер бақылағанда жалпыға мүдделі төлеушілерге байланысты тұлғалардың топтарына төленгенде төлеуші мен іс жүзіндегі иесі арасындағы немесе олар мен үшінші тұлға арасындағы айрықша қарым-қатынастарға орай туындаған проценттердің артығына қолданылады. Ерекше өзара қарымқатынастар концепциясы, сондай-ақ туыстық қарым-қатынастарды немесе некелік байланыстарды және тұтастай алғанда,

оларға қатысты проценттерді төлеу туындайтын заңды байланыстан ерекшеленетін мүдделердің кез келген жалпылығын қамтиды.

Оларға қатысты проценттер төленетін борыштық талаптарды құру немесе беру арқылы қандай да бір пайда алу үшін Салық Конвенцияларын пайдалануға жол берілмейтіндігін айта кету керек. Бұл жағдайда аумақтың салық органдарының Қазақстан Республикасының құзыретті органы немесе оның уәкілетті өкілі арқылы уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органына немесе оның уәкілетті өкіліне қосымша ақпарат алу үшін хабарласуына құқығы бар.

## **12. Роялтиге салық салу**

53. Салық Конвенцияларының мақсаттары үшін "роялти" әдебиет, өнер және ғылым шығармаларына, кинофильмдерге, бағдарламалық қамтамасыз етуге кез келген авторлық құқықтарды бергені үшін және пайдалану құқығын ұсынғаны үшін төленген төлемнің кез келген түрін; кез келген патент, сауда маркасы, дизайн немесе модель, жоспар, құпия формуласы немесе процесс үшін, өнеркәсіптік, коммерциялық немесе ғылымы тәжірибеге қатысты ақпараттар үшін төленген төлемдерді; өнеркәсіптік, коммерциялық немесе ғылыми тәжірибені пайдаланғаны немесе жабдықтарды пайдаланғаны немесе ұсынғаны үшін төленген төлемдерді білдіреді.

Минералды ресурстарды, көздерді немесе басқа да табиғи ресурстарды әзірлегені үшін ауыспалы немесе тіркелген төлемдер тиісті Салық Конвенциясының 6-бабында реттеледі және Салық Конвенцияларының бұл баптарының ережелеріне енбеген.

"Роялти" терминінің дәл анықтамасы тиісті Салық Конвенциясында нақтылы берілген. Мүлікке меншік құқығы берілген жағдайда, төлем роялти ретінде қарастырыла алмайды. Роялти дегеніміз пайдаланғаны үшін немесе мүлікті пайдалану құқығы үшін төлемақылар.

Мысалы: дискіде кинофильмді дүкеннен сатып алу роялти болып табылмайды; осы фильмді телеарналар бойынша трансляциялау құқығын сатып алу роялти болып табылады.

*Ескерту. 53-тармаққа өзгерту енгізілді - ҚР Қаржы министрлігі Салық комитеті Төрағасының 2007 жылғы 3 мамырдағы N 278-а (алғаш рет ресми жарияланғаннан кейін он күнтізбелік күн өткен соң қолданысқа енгізіледі) б ұ й р ы ғ ы м е н .*

54. Уағдаласушы мемлекетте туындаған және екінші уағдаласушы мемлекеттің резидентіне төленетін роялтиге осы мемлекетте салық салынуы м ү м к і н .

Алайда, егер алушы роялтидің іс жүзіндегі иесі бола отырып, екінші уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылса, тиісті Салық Конвенциясында белгіленген ставка бойынша осы мемлекеттің салық заңдарына

сәйкес олар туындайтын мемлекетте мұндай роялтиге салық салынады.

Бұл ретте, егер роялти іс жүзіндегі иесіне емес, агентке немесе сенімхат бойынша алушыға немесе басқа үшінші тұлғаға төленсе роялтиге салынатын салық ставкасын төмендету қолданылмайды. Бұдан басқа, бұл бап үшінші мемлекетте туындаған роялтиге, сондай-ақ уағдаласушы мемлекетте туындаған және осы мемлекет кәсіпорнының екінші уағдаласушы мемлекетте бар тұрақты мекемесіне тиесілі роялтиге қолданылмайды.

Екінші уағдаласушы мемлекеттегі тұрақты мекемемен байланысты емес екінші уағдаласушы мемлекеттің резидентіне төленетін роялтиге екінші уағдаласушы мемлекетте осы екінші уағдаласушы мемлекеттің заңнамасында белгіленген тәртіппен табыс салығы салынуға жатады.

Әрбір нақтылы Салық Конвенциясында роялтиге салынатын салық ставкасы осы нұсқаулықтың 3-қосымшасында көрсетілген.

*Ескерту. 54-тармаққа өзгерту енгізілді - ҚР Қаржы министрлігі Салық комитеті Төрағасының 2007 жылғы 3 мамырдағы N 278-а (алғаш рет ресми жарияланғаннан кейін он күнтізбелік күн өткен соң қолданысқа енгізіледі) б ұ й р ы ғ ы м е н .*

55. Егер мемлекеттің өзі, оның жергілікті органдары, осы уағдаласушы мемлекеттің резиденті, сондай-ақ осы мемлекетте орналасқан осы тұрақты мекемемен іс жүзінде байланысты міндеттемелер бойынша осы мемлекетте орналасқан шетел заңды тұлғасының тұрақты мекемесі төлесе уағдаласушы мемлекетте пайда болған деп саналады.

М ы с а л .

Салық Конвенциялары қолданылатын мемлекеттің заңды тұлғасы ғылыми жаңалық ашуға деген патенттің иесі болып табылады. Белгілі-бір төлем үшін бұл жаңалықтарды пайдалану құқығы Қазақстан Республикасының резидентіне беріледі. Бұл жағдайда роялтидің пайда болған орны осы ғылыми жаңалық пайдаланылатын Қазақстан болып табылады.

56. Егер роялтидің іс жүзіндегі иесі уағдаласушы мемлекеттің резиденті бола отырып тұрақты мекеме арқылы екінші уағдаласушы мемлекетте кәсіпкерлік қызметті жүзеге асырса немесе екінші уағдаласушы мемлекетте орналасқан тұрақты база арқылы тәуелсіз жеке қызметтер және осы тұрақты мекемемен немесе тұрақты базамен іс жүзінде байланысты ол бойынша роялти төленетін міндеттеме көрсетсе, Салық Конвенцияларының 12-бабының 1 және 2-тармақтарының ережелері қолданылмайды. Мұндай жағдайда, ретіне қарай тиісті Салық Конвенциясының "Кәсіпкерлік қызметтен алынатын пайда" 7-бабының немесе "Тәуелсіз жеке қызмет көрсетулер" 14-бабының ережелері қолданылады.

Яғни роялтиге, егер олар тұрақты мекеме активтерінің бөлігін құрайтын құқықтардың немесе мүліктердің негізінде немесе осы тұрақты мекемемен іс

жүзінде байланысты қандай да бір тәсілмен төленетін болса, іс жүзіндегі иесіне - уағдаласушы мемлекеттің резидентіне тиесілі тұрақты мекеменің екінші уағдаласушы мемлекетінде орналасқан пайданың бөлігі ретінде салық салынады.

Аталған ереже, сондай-ақ, егер роялтидің іс жүзіндегі иесінің, олар бойынша роялти төленетін құқық немесе мүлік іс жүзінде байланысты Салық Конвенцияларының 14-бабында аталған тәуелсіз қызмет көрсетулер мақсатында екінші уағдаласушы мемлекетте тұрақты базасы болса қолданылады.

57. Егер төлеуші мен проценттердің іс жүзіндегі иесі арасында келісілген сомадан төленетін роялтидің сомасы төлеушімен іс жүзіндегі иесі арасындағы немесе екеуінің және қандай да бір үшінші тұлға арасындағы арнаулы қатынастардың себебі бойынша асса, мұндай қатынастар болмаған жағдайда, яғни егер олар мәмілені бәсекелі рыноктық жағдайда жүргізсе онда Салық Конвенцияларының ережелері соңғы аталған сомаға қолданылады. Мұндай жағдайда төлемнің артық бөлігіне, тиісті Салық Конвенциясының басқа ережелері ескеріле отырып, әрбір уағдаласушы мемлекеттің заңдарына сәйкес

с а л ы қ

с а л у ғ а

ж а т а д ы .

М ы с а л .

Қазақстандық кәсіпорын бағдарламалық қамтамасыз еткені үшін Қазақстанда тұрақты мекемесі жоқ шетелдік заңды тұлғаға - бас кәсіпорынға 100 мың теңге мөлшерінде роялти төлейді. Шетелдік заңды тұлға Салық Конвенциясы қолданылатын мемлекеттің резиденті болып табылады. Сонымен қатар, ұқсас мәмілелер бойынша тәуелсіз субъектілер арасындағы төлемдер 60 мың теңгеден аспайды. Сондықтан, Қазақстанда Салық Конвенцияларының іс-әрекеті 60 мың мөлшеріндегі роялтиге ғана қолданылады, ал 40 мың теңгеге артқан сомаға қазақстандық заңдардың ережесі қолданылады, яғни артқан сомаларға 20%-тік ставка бойынша шегерімдерді жүзеге асырмай, жиынтық табыс бойынша төлем көздерінен

с а л ы қ

с а л у ғ а

ж а т а д ы .

Осылайша, аталған ереже: роялти төлеуші тікелей немесе жанама бақылаған немесе бақыланған жеке немесе заңды тұлғаларға төленсе немесе төлеушіге тиесілі немесе онымен жалпы мүддесі бір тұлғаларға тиесілі тұлғалар топтарына төленген болғанда төлеуші мен іс жүзіндегі иесі арасындағы немесе олар мен үшінші тұлға арасындағы айрықша қарым-қатынастарға орай туындаған артық төлемдерге қолданылады. Ерекше өзара қарым-қатынастар концепциясы, сондай-ақ туыстық қарым-қатынастарды немесе некелік байланыстарды және тұтастай алғанда, роялти төлеуге әкеп соғатын құқықтық байланыстан ерекшеленетін мүдделердің кез келген жалпылығын қамтиды. Роялти төленетіндерге қатысты құқықты немесе мүлікті құру немесе беру жолымен қандай да бір пайда алу үшін Салық Конвенцияларының ережелерін пайдалануға

рұқсат етілмейді. Бұл жағдайда аумақтық салық органдарының Қазақстан Республикасының құзыретті органы арқылы уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органына немесе оның уәкілетті өкіліне қосымша ақпарат алу үшін хабарласуына қ ұ қ ы ғ ы б а р .

*Ескерту. 57-тармаққа өзгерту енгізілді - ҚР Қаржы министрлігі Салық комитеті Төрағасының 2007 жылғы 3 мамырдағы N 278-а (алғаш рет ресми жарияланғаннан кейін он күнтізбелік күн өткен соң қолданысқа енгізіледі) бұйрығымен.*

### **13. Мүлік құнының өсімінен алынатын табыстар**

58. Екінші уағдаласушы мемлекетте орналасқан жылжымайтын мүлікті (ауыл және орман шаруашылықтарынан алынған табыстарды қоса алғанда) кез келген пайдаланудан немесе иеліктен айырудан уағдаласушы мемлекеттің резиденті алған табысқа оның салық заңдарына сәйкес осы уағдаласушы мемлекетте, яғни жылжымайтын мүлік орналасқан орны бойынша салық салынады. "Жылжымайтын мүлік" терминінің анықтамасы осы нұсқаулықтың 22-тармағында берілген.

"Мүлікті иеліктен шығару" термині, атап айтқанда, мүлікті сатуға немесе алмастыруға байланысты туындаған, сондай-ақ жеке-жеке иеліктен шығарудан, экспроприациядан, материалдық запарстардың орнына компанияға трансферттен, сату құқығынан, мүлікті сыйға беруден және тіпті, қайтыс болғаннан кейін беруден мүлік құнының өсімін білдіреді.

Уағдаласушы мемлекетте орналасқан тұрақты мекеменің немесе тұрақты базаның мүлкін екінші уағдаласушы мемлекет резидентінің бас офисіне немесе екінші уағдаласушы мемлекетте орналасқан оның басқа тұрақты мекемесіне немесе тұрақты базасына аудару мүлікті иеліктен аудару ретінде қарастырылады. Бұл ретте, мұндай иеліктен айыру (аудару) кезінде туындайтын пайда немесе мүлік құнының өсімі Салық Келісімдерінің 7-бабына сәйкес осы мүлікті иеліктен айыратын тұрақты мекеме немесе тұрақты база орналасқан уағдаласушы мемлекетте салық салынуға жатады.

Мүлік құнының өсімінен алынатын табыс бухгалтерлік есеп туралы Қазақстан Республикасының заңдарына сәйкес мүлікті сату құны мен оның баланстық құны арасындағы айырмашылық ретінде айқындалады.

59. Салық Конвенцияларының көбісінің шарттары бойынша активтері осы екінші уағдаласушы мемлекетте орналасқан жылжымайтын мүліктен құралған заңды тұлғаның (акционерлік қоғамның, серіктестіктің, әріптестіктің, трастаның) капиталындағы акцияларын немесе қатысу үлесін иеліктен айырудан алған уағдаласушы мемлекет резидентінің табыстарына осы уағдаласушы мемлекетте, яғни жылжымайтын мүлік орналасқан орны бойынша салық салынады. Әдетте, аталған ережелер ресми танылған биржада маңызды және тұрақты негізде

сатылатын акцияларға қатысты емес.

Резидент емес заңды немесе жеке тұлғаның резидент емес тұлға жіберген акцияларды сату кезінде құн өсімінен түскен кірістері, егер резидент емес заңды тұлғаның мұндай акцияларының құнының 50 процентінен көбін Қазақстан Республикасында орналасқан мүлкі құраса, Қазақстан Республикасында 20 процент ставкасы бойынша салық салуға жатады.

Табыс салығын резидент емес салық төлеуші дербес есептейді және салық мүлкі сатылған акцияларының немесе резидент емес заңды тұлғаның активтерінің 50 процентінен көбін құрайтын резидент заңды тұлғаның тіркеу орны бойынша салық органына декларацияны міндетті түрде тапсыра отырып, корпорациялық немесе жеке табыс салығы бойынша декларация тапсыру үшін Салық кодексінде белгіленген мерзімнен кейін он жұмыс күнінен кешіктірмей төленуі тиіс.

Бұл ретте резидент емес жеке немесе заңды тұлғалар мүлкі сатылған акцияларының немесе резидент емес заңды тұлғаның активтерінің құнының 50 процентінен көбін құрайтын резидент заңды тұлғаның тіркеу орны бойынша салық төлеуші ретінде мемлекеттік тіркеуден өтуге міндетті.

М ы с а л .

Қазақстанда тұрақты мекемесі жоқ компания - Ұлыбританияның резиденті басқа шетел компаниясына өзінің еншілес кәсіпорнының акцияларын сатады. Сатылатын кәсіпорын активтерінің 80%-ті Қазақстанда орналасқан жылжымайтын мүліктен құралады. Қазақстан мен Ұлыбритания арасында қолданылатын Салық Конвенциясының 13-бабының 2-тармағына сәйкес осы акцияларды сатудан алынған табысқа Қазақстанда салық салуға жатады.

Осы тармақта айтылған акцияларды иеліктен айырудан алынған табыстарға қосымша, кейбір Салық Конвенцияларының ережелеріне сәйкес акцияларды, компанияның немесе екінші уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатын заңды тұлғаның капиталына қатысу құқығын немесе басқа құқығын айырудан уағдаласушы мемлекеттің резиденті алған табыстар, егер табыстарды алушы тиісті Салық Конвенциясында белгіленген уақыт кезеңі ішінде компанияның немесе басқа заңды тұлғаның капиталына тікелей немесе жанама қатысудан табыс алған жағдайда, осы уағдаласушы мемлекетте салық салынады.

М ы с а л .

Компания-АҚШ резиденті қазақстандық кәсіпорын акцияларының 30%-іне иелік етеді. Американдық компания еншілес кәсіпорынды басқаруға 2 жыл бойы қатысты және канада компаниясының акцияларының өз үлесін сатуды шешті, Қазақстан мен АҚШ арасында қолданылатын Салық Конвенциясының 13-бабының 3-тармағына сәйкес американдық компанияның қазақстандық кәсіпорынды сатудан алған табыстарына оның салық заңдарына сәйкес

Қазақстан Республикасында салық салынуға жатады.

*Ескерту: 59-тармаққа өзгерту енгізілді - ҚР Қаржы министрінің 2006 жылғы 25 желтоқсандағы N 500 бұйрығымен .*

60. Уағдаласушы мемлекет резидентінің табыстарына екінші уағдаласушы мемлекетте орналасқан тұрақты мекеменің немесе тұрақты базаның жылжымалы мүлкін иеліктен айырудан, сондай-ақ тұрақты мекеменің немесе тұрақты базаның өзін (бүкіл кәсіпорыннан бөлек немесе жиынтығымен бірге алғанда) иеліктен айырудан алатын табыстарына тұрақты мекеме немесе тұрақты база орналасқан орын бойынша осы екінші уағдаласушы мемлекетте салық салынады.

М ы с а л .

Салық Конвенциясы қолданылатын шет мемлекеттің резиденті өзінің кәсіпорнын осы кәсіпорынның Қазақстанда орналасқан тұрақты мекемесімен қоса басқа тұлғаға сатады. Салық Конвенциясының шарттарына сәйкес осы кәсіпорынның тұрақты мекемесін сатудан алған табысына Қазақстанның салық заңдарына сәйкес Қазақстан Республикасында салық салынады.

Сатып алу - компаниялардың бірі - сатып алушы, екінші компанияның таза активтеріне және операцияларына активтерді берудің, міндеттемелер қабылдаудың немесе акциялардың эмиссиясының орнына бақылау алатын компаниялардың бірлестігі. Яғни компанияларды сатудан алынатын табыстар осы компанияның сату құны мен оның таза активтерінің арасындағы айырмашылық болып табылады. Бұл ретте компанияның таза активтері дегеніміз - міндеттемелерді есептемегендегі активтер. Тиісінше, компанияның таза активтерінің құны компанияның баланстық құны мен міндеттемелердің құны арасындағы айырмашылық ретінде айқындалады және көрсетілген өлшем компанияның жеке капиталының құнына тең.

Бұл ретте, ақшаны және бағалы қағаздарды қоса алғанда, жылжымайтын мүлікке жатпайтын мүлік жылжымалы мүлік деп танылады.

61. Уағдаласушы мемлекет резидентінің тиісті Салық Конвенциясының мәтініне қарай халықаралық тасымалдарда пайдаланылатын теңіз, әуе кемелерін немесе жер үсті көлігін немесе осындай көлік құралдарын пайдалануға байланысты жылжымалы мүлікті иеліктен айырудан алатын табыстарына тек осы уағдаласушы мемлекетте ғана салық салынады.

62. Тиісті Салық Конвенциясының "Мүлік құнының өсімінен алынатын табыстар" 13-бабында көзделгендерден өзге кез келген мүлікті иеліктен айырудан алынатын табыстарға мүлікті шеттетуші тұлға резидент болып табылатын уағдаласушы мемлекетте ғана салық салынады.

#### **14. Жеке қызмет көрсетулер**

63. Салық Конвенцияларының мақсаттары үшін жеке тұлғалар көрсеткен қызметтер жеке қызмет көрсетулер болып табылады. Бұл ретте, қызмет

көрсетулер жеке кәсіпкерлер көрсететін тәуелсіз (кәсіби) және жалдау жөніндегі жұмыстарға байланысты тәуелді болып бөлінеді.

64. Егер, уағдаласушы мемлекеттің жеке заңды тұлғасы-резиденті тұрақты база арқылы екінші уағдаласушы мемлекетте тәуелсіз сипаттағы кәсіби қызметтер көрсетсе немесе басқа қызметті жүзеге асырса немесе бұл тұлға, егер оның осындай қызмет көрсету және қызмет жүргізу үшін тұрақты базасы болмаса да екінші уағдаласушы мемлекетте кез келген 12 айлық кезеңде кемі 183 күн екінші уағдаласушы мемлекетте тұрса, онда осы тұлға алған табысқа осы екінші уағдаласушы мемлекетте салық салынады.

Салық Конвенцияларының 14-бабының ережелері коммерциялық табыс жөніндегі ережелерге ұқсас және Салық конвенцияларының 7-бабының ережелері сияқты дәл сол принциптерге негізделген.

65. "Кәсіби қызметтер көрсету" термині атап айтқанда, тәуелсіз ғылыми, әдеби, білім беру немесе оқытушылық қызметті, сондай-ақ дәрігерлердің, тіс дәрігерлерінің, заңгерлердің, инженерлердің, сәулеткерлердің және бухгалтерлердің тәуелсіз қызметтерін қамтиды.

М ы с а л .

Фабриканың медпунктіндегі жұмыстан дәрігер алған сыйақы тиісті Салық Конвенциясының "Тәуелді жеке қызметтер көрсету" бабының ережелеріне сәйкес салық салуға жатады.

"Тұрақты база" термині, мысалы, дәрігердің кабинетін, сәулеткердің немесе адвокаттың офисін құрайды. Тәуелсіз жеке қызмет көрсететін тұлғаның, кез келген басқа мемлекетте, оның резиденциясы мемлекетінен басқа, бұл сияқты мекемесі болмауы мүмкін. Бірақ егер екінші уағдаласушы мемлекетте тіркелген немесе тұрақты сипаттағы қызмет орталығы болса, онда екінші уағдаласушы мемлекет осы тұлғаның айтылған қызметтен алынған табысына салық салуы мүмкін.

66. Екінші уағдаласушы мемлекеттегі жалдану жұмыстарынан уағдаласушы мемлекеттің заңды тұлғасы-резиденті алған жалақыға және осындай басқа сыйақыға осы басқа мемлекетте салық салынады.

67. Екінші уағдаласушы мемлекеттегі жалдану жұмыстарынан уағдаласушы мемлекеттің заңды тұлғасы-резиденті алған жалақыға және осындай басқа сыйақыға алғашқы аталған мемлекетте салық салынады, егер бір мезгілде мынадай талаптар орындалса:

1) екінші уағдаласушы мемлекетте аталған тұлғаның болуы тиісті салық жылында басталатын немесе аяқталатын кез келген 12 айлық кезеңде жалпы жиыны 183 күннен аспаса.

Осы тарауда қарастырылған қызмет түрлерін жүзеге асыру мақсатында екінші уағдаласушы мемлекетте шетелдік заңды тұлғаның 183 күндік кезеңде



болуын есептеуде "іс жүзіндегі қатысқан күндер" әдісі қолданылады. Осы әдіске сай мынадай күндер: күннің бөлігі, келген күні, кеткен күні және демалыс күндері (сенбі және жексенбі), ұлттық мерекелер, қызметке дейін, жұмыс қызметіне дейін, кезінде және одан кейін алынған демалыс, қысқаша үзілістер (оқуы, ереуілдер, кәсіпорынның жабылуы, жабдықталудың тежелуі және басқа себептер), ауырған күндері (егер олар мұндай жағдайда босатылуға құқығы болған осы тұлғаның жолға шығуына кедергі келтірген жағдайлардан басқа) және отбасындағы қаза немесе ауру сияқты оның қызметі жүзеге асырылатын, уағдаласушы мемлекет ішінде өткізілген барлық басқа күндер есептемеге енгізіледі. Жалдану жұмыстары жүзеге асырылатын уағдаласушы мемлекеттен тыс өткізілген кез келген толық күн, ол демалыс, қызметтік іссапар мақсатында немесе кез келген басқа себеппен жүргізілгендігіне қарамастан, есепке алынбауы тиіс. Шетелдік жеке тұлға, қысқа уақытқа болса да уағдаласушы мемлекетте болған күн осы уағдаласушы мемлекетте 183-күндік кезең есебінің мақсаттары үшін болған күн ретінде қаралады.

Шетелдік жеке тұлғаның уағдаласушы мемлекеттердің бірінде болуы шетелдік жеке тұлғаны жалдаушы уағдаласушы мемлекет резидентінің есебінде көрсетіледі. Бұдан басқа, көрсетілген деректер Қазақстан Республикасының визалық және төлқұжаттық жұмыс бөлімінде (бұдан әрі "ВЖТБ") құжатты түрде қамтып көрсетілгендіктен, Қазақстан Республикасының салық органдары шетелдік жеке тұлғаның аталған уағдаласушы мемлекетте іс жүзінде болған күнін есептеу кезінде шетелдік жеке тұлғаны жалдаушы уағдаласушы мемлекеттің резидентінен алынған ақпаратты растау үшін ВЖТБ-не сұрау салып өтініш жасай алады.

2) екінші уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылмайтын жұмыс беруші (жұмыс беруші атынан) сыйақы төленеді.

Қызметкер қызметіне басшылық жасауды жүзеге асыратын жұмыс күшін пайдаланушы іс жүзіндегі жұмыс беруші болып табылады, еңбек қызметін жүзеге асыру үшін жағдай жасайды (қаражаттар мен еңбек құралдарын береді, нұсқаулар береді, қызметкерлерге жалақы төлейді) қызметті жүзеге асыру орнында қызметкер үшін жауап береді. Құрылтайшысы шетелде орналасқан шетелдік делдал жұмыс күшін пайдаланушы болып табылмайды.

3) жұмыс берушінің екінші уағдаласушы мемлекеттегі тұрақты мекемесі немесе тұрақты базасы сыйақы төлемейді. Яғни, егер жұмыс берушінің жалдану жұмыстары жүзеге асырылатын екінші уағдаласушы мемлекетте кәсіби қызметтер көрсету немесе тәуелсіз сипаттағы басқа да қызмет жүргізу үшін тұрақты мекемесі немесе тұрақты базасы болмаса және шетелдік жеке тұлғаға сыйақыларды тұрақты мекеме немесе тұрақты база төлесе, онда олар жалдану жұмыстары жүзеге асырылатын уағдаласушы мемлекетте салық салынуға

ж а т а д ы .

68. Халықаралық тасымалда пайдаланылатын, тиісті Салық Конвенцияларында аталған көлік құралдарын пайдалану жөніндегі жұмыстардан жеке тұлғаның алған сыйақысына аталған көлік құралдарын пайдаланатын кәсіпорын резидентінің орналасқан орны бойынша салық салынады. Алайда, жекелеген Салық Конвенцияларының ережелері бойынша аталған сыйақыға жеке тұлғалардың резиденттік орны бойынша салық салынады.

М ы с а л .

Қазақстан мен АҚШ арасындағы қолданылып жүрген Салық Конвенциясының 15-бабының 3-тармақшасына сай халықаралық тасымалдарда пайдаланылатын теңіз немесе әуе кемелерінің тұрақты экипажы мүшелерінің табысына оның резиденттік орны бойынша салық салынады. Сонымен қатар, Қазақстан мен Ұлыбритания арасындағы Конвенцияның 15-бабының 3-тармақшасының шарттары бойынша халықаралық тасымалдарда пайдаланылатын теңіз немесе әуе кемелерінің бортында орындалатын жалдау жұмыстарына қатысты алынатын мұндай табысқа осы теңіз немесе әуе кемелерін пайдаланатын кәсіпорынның резиденттік орны бойынша салық салынады.

### **15. Директорлардың сыйақыларына салық салу**

69. Директорлар кеңесінің мүшесі ретінде жеке тұлға - уағдаласушы мемлекет резиденті немесе екінші уағдаласушы мемлекеттің қолайлы органы алатын сыйақылар мен ұқсас төлемдер осы кәсіпорынның резиденттік орны бойынша осы екінші уағдаласушы мемлекетте салық салынады.

М ы с а л .

Салық Конвенциясы қолданылатын шет мемлекеттің резиденті қазақстандық кәсіпорын директорлар кеңесінің мүшесі болып табылады, ол үшін тиісті сыйақылар алады. Салық Конвенцияларының шарттарына сай мұндай сыйақыларға Қазақстанда салық салынады.

Директорлар кеңесі мүшесінің сонымен қатар басқа да функциялары болса, мәселен, қарапайым қызметшінің, кеңесшінің, консультанттың және сол сияқты функцияларын атқаратын болса, онда осындай басқа функцияларға қатысты осы тұлғаға төленетін сыйақылар "Директорлардың қаламақыларына салық салу" 16-бабының ережелерімен реттелмейді.

### **16. Әртістерге және спортшыларға салық салу**

70. Салық Конвенцияларының Тәуелсіз жеке қызметтер көрсету және Тәуелді жеке қызметтер көрсету баптарының ережелеріне қарамай уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатын театр, кино, радио, теледидар әртістерінің, музыканттардың және спортшылардың екінші уағдаласушы мемлекетте жүзеге асырған қызметтерінен, осы қызметтердің тәуелді немесе тәуелсіз сипатына қарамай, алған табыстарына осы екінші уағдаласушы

мемлекетте салық салынады. Бұл ретте, аталған табыстардың кімге - әртістің өзіне (спортшыға) немесе басқа тұлғаға төленетіндігінің мәні жоқ.

### М ы с а л .

Ресей музыканттары мен әртістері Қазақстанда концерт өткізді. Қазақстан Республикасы мен Ресей Федерациясы арасындағы Салық Конвенцияларының ережелеріне сай Ресей музыканттары мен әртістерінің Қазақстанда көрсеткен өнерлерінен алған табыстарына Қазақстанның салық заңдарына сәйкес Қазақстанда салық салынады, яғни аталған табыстар 20%-тік ставка бойынша шегерімдер жасалмай, жиынтық табыс бойынша төлем көзінен салық салуға ж а т а д ы .

Салық Конвенцияларының осы бабы, егер ойын-сауық элементі болса, саяси, әлеуметтік, діни немесе қайырымдылық сипаттағы қызметтен табысқа қ о л д а н ы л а д ы .

Егер жеке тұлға бір уақытта шоудың басшысы немесе оның актері немесе теледидар бағдарламасының немесе фильмнің директоры және продюсері болып, бір уақытта оған қатысса, онда мұндай тұлғаның қызметін көрсетулер ұйымдастырылған уағдаласушы мемлекетте айқындау қажет. Осы уағдаласушы мемлекеттегі оның қызметі атқарушылық сипатта болса, онда Салық Конвенцияларының осы бабы осы уағдаласушы мемлекетте алынған жиынтық кіріске қолданылатын болады. Егер атқарушы элемент уағдаласушы мемлекетте жүзеге асырылатын қызметтің елеусіз бөлігін орындайтын болса, онда осы мемлекетте алынатын жиынтық кіріс Салық Конвенцияларының осы бабының ережелерімен реттелмейді. Басқа жағдайларда алынатын кірісті қызмет элементіне қ а р а й б ө л у қ а ж е т .

"Спортшы" ұғымы дәстүрлі атлетикалық сайыстардың қатысушыларымен ( жүгірушілер, секірушілер, жүзушілер) шектеліп қалмайды, ол сонымен қатар, мәселен, гольф ойыншыларын, жокейлерді футболшыларды, крикет ойыншыларын, теннисшілерді, автожарысшыларды қамтиды. Салық Конвенцияларының осы бабы сондай-ақ спорт қызметінің басқа да түрлерінен алынатын табысқа, мәселен, бильярдтан, шахматтық турнирлерден, бриджден және с.с. алынатын табысқа қолданылады.

Тиісті Салық Конвенциясының 17-бабының 1-тармағы өнер қызметкері немесе спортшы тікелей немесе жанама алған табысқа қолданылады. Егер табыс жеке тұлғаға немесе оның импресариосына немесе агентке (мәселен, оркестрдің музыканты, әрбір жеке өнер көрсету үшін айлық жалақы алатын болса) тікелей төленбесе, онда басқа мемлекетте өткізілген өнер көрсетуге салық салынбайды. Егер жеке кәсіпкер өнер қызметкерін немесе спортшыны жалдайтын болса, жеке тұлғаға төленетін кез келген сыйақының тиісті үлесіне өнер көрсету жүргізілетін уағдаласушы мемлекетте салық салынады. Бұдан басқа, уағдаласушы

мемлекеттің аумағында өнер көрсетуден алынатын және жеке тұлғаның пайдасына заңды тұлғаға аударылатын табыс, егер табыс іс жүзінде жеке тұлғаға төленбесе де осы уағдаласушы мемлекетте салық салынуға жатады.

Жарнамадан немесе демеушіліктен алынатын табыс немесе уағдаласушы мемлекеттегі көрсетулермен тікелей немесе жанама байланысты басқа да табыстар осы уағдаласушы мемлекетте салық салынуға жатады.

Екінші уағдаласушы мемлекеттің резиденттері болып табылатын өнер қызметкерлеріне немесе спортшыларға уағдаласушы мемлекетте төленетін табыстарға екінші уағдаласушы мемлекетте осы екінші уағдаласушы мемлекеттің заңнамасында белгіленген тәртіппен табыс салығы салынуға жатады.

*Ескерту. 70-тармаққа өзгерту енгізілді - ҚР Қаржы министрлігі Салық комитеті Төрағасының 2007 жылғы 3 мамырдағы N 278-а (алғаш рет ресми жарияланғаннан кейін он күнтізбелік күн өткен соң қолданысқа енгізіледі) б ұ й р ы ғ ы м е н .*

71. Егер өнер қызметкері немесе спортшы жүзеге асыратын жеке қызметтен алынатын табыс өзінің түрінде болса, өнер қызметкерінің немесе спортшының өзіне емес, басқа тұлғаға есептеледі, бұл табыс "Кәсіпкерлік қызметтен алынатын табыс" 7, "Тәуелсіз жеке қызмет көрсетулер" 14, "Тәуелді жеке қызмет көрсетілер" 15-баптарының ережелеріне қарамастан, өнер қызметкерінің немесе спортшының қызметі жүзеге асырылатын уағдаласушы мемлекетте салық с а л ы н у ы м ү м к і н .

Тәжірибе жүзіндегі үш негізгі жағдай:

1) Әкімшілік компания өнер көрсеткені үшін табыс алған жағдайда, мәселен, спортшылар топтары (әкімшілік компания заңды тұлға болып табылмайды).

2) Команда, театр труппасы, оркестр және сол сияқтылар заңды тұлғаны құрайды. Өнер көрсетулерден алынатын табыстар заңды тұлғаға төлене алады. Команданың, оркестрдің және с.с. жеке мүшелері өнер көрсетіліп жатқан уағдаласушы мемлекетте кез келген сыйақы немесе оған есептелген табыс бойынша осы өнер көрсету үшін тиісті Салық Конвенциясының 17-бабының 1-тармағына сәйкес салық салынуға жатады. Алайда, егер топ мүшелеріне кезең-кезеңді тіркелген сыйақылар төленетін болса және әр түрлі өнер көрсетулер бойынша осы табысты бөлуде қиындықтар болса, онда тиісті Салық Конвенциясының 17-бабының 2-тармағына сәйкес заңды тұлғаға осы уағдаласушы мемлекетте өнер көрсеткені үшін төленетін табыс салық салынуға ж а т а д ы .

3) Егер өнер қызметкерінің немесе спортшының өнер көрсеткені үшін сыйақылар өнер қызметкеріне немесе спортшыға емес, басқа тұлғаға, мәселен, әртістік компанияға төленсе, онда тиісті Салық Конвенциясының 17-бабының 2-

тармағына сәйкес көрсетілген сыйақылар сол сияқты өнер көрсету жүргізілетін уағдаласушы мемлекетте салық салынуға жатады.

Яғни өнер қызметкерлерінің немесе спортшылардың уағдаласушы мемлекетте өнер көрсетуінен алынатын табыс, олар өнер қызметкеріне немесе спортшыға немесе басқа (заңды немесе жеке) тұлғаға төлене ме, жоқ па, оған қарамастан, осы уағдаласушы мемлекетте салық салынуға жатады.

72. Жекелеген Салық Конвенцияларының шарттары бойынша егер өнер қызметкерлерінің немесе спортшылардың екінші уағдаласушы мемлекеттегі қызметін уағдаласушы мемлекеттердің қоғамдық қорлары қаржыландырса немесе уағдаласушы мемлекеттер арасында жасасқан мәдени ынтымақтастық туралы келісім негізінде жүзеге асырылса, онда өнер қызметкерлерінің немесе спортшылардың өз қызметтерінен алған табыстарына осы уағдаласушы мемлекетте салық салуға жатпайды.

М ы с а л .

Қазақстан мен Қырғызстанның арасындағы жасасқан мәдени ынтымақтастық туралы келісім негізінде қазақстандық әртістер Қырғызстанға шақырылды. Қырғызстанмен арада қолданылатын Салық Конвенциясының 17-бабының 3-тармағына сай қазақстандық әртістердің Қырғызстанда алған табыстарына Қырғызстанда салық салуға жатпайды.

М ы с а л .

Англияның резиденті, гольфтің кәсіби ойыншысы Джон Вуд ашық чемпионатқа қатысу үшін Қазақстанға келді. Қазақстанда болған уақытында Вуд мынадай табыстарды алды:

- 1) Вуд турнирде 20000 доллар - үшінші сыйлықпен марапатталды;
- 2) Ол кешке турнир басталарға дейін Қазақстан теледидары бойынша тікелей эфирде трансляцияланатын спорттық бағдарламада интервью берді. Интервью үшін сыйақы 5000 долларды құрайды. Вудпен интервью сол сияқты Англияның теледидары бойынша берілді. Қайталанған трансляция үшін Вудке 2000 доллар төленді.

3) Вуд апта сайынғы газетте бөлімді жүргізеді, онда ол гольф бойынша турнирлердің қорытындыларына жалпы түсініктеме жасайды. Оған Қазақстанда өткен турнир туралы газеттегі түсініктеме үшін 6000 доллар төленді.

4) Вуд Утопиядағы жарнама агенттігінен оның отбасының Crunchy Flakes құрғақ таңғы ас туралы жарнамалық роликке қатысқаны үшін 10000 доллар алады. Жарнамалық ролик ашық чемпионат кезінде теледидар арқылы Қазақстанды қоса алғанда, әр түрлі елдерде беріледі. Ролик сол сияқты Вудтың отаны Англияда да көрсетілді.

5) Ол трикотаж киімдерін шығаратын Prongle компаниясымен эксклюзивті келісім-шарт жасасты, оған сәйкес ол барлық бас турнирлерде Prongle-дің

джеріні киюі тиіс. Келісім-шарт бойынша ол жылдық біржолғы сыйақы алады . Сыйақының сомасы Вуд жыл бойы қатысқан әрбір теледидарлық турнирде алған орынды есептейтін формулаға негізделген.

б) Вуд гольфке арналған таяқша шығарушыдан таяқшалар жиынтығында " Джон Вуд" жазуымен Джон Вудтың қолын суреттеу құқығы үшін жылына 50000 доллар алады .

Қандай табыс Қазақстанда салық салынуға жатады?

Гольфтың кәсіби ойыншысы Вуд алған табыстар Қазақстанда салық салынуға жата ма, соны айқындау үшін табыс көзі Қазақстанда ма екен соны айқындау қажет. Табыс көзі туралы ереже төлемдерді жүзеге асыратын тұлғаны, оның тұрған орнын және төлемдердің мақсатын белгілеуге негізделеді. Айтылған мемлекеттер арасында Қосарланған салық салуды болдырмау туралы конвенция әрекет ететін ескергенде, табыстарға салық салу тәртібі мынадай:

1) Турнирдің марапаттау сомасы:

Гольф бойынша турнир Қазақстанда өткендіктен, турнирді ұйымдастырушылар 20000 доллар сомасында сыйлық төлейді. Салық Конвенциясының 17-бабының 1-тармағына сәйкес өзінің жеке қызметі нәтижесінде Вудтың спортшы ретінде алған табысы Қазақстанда салық салынуға жатады. Салық салу тәртібі мемлекеттің ішкі салық заңдарына байланысты. Қазақстанның салық заңдарына сәйкес төлем көзінде төленетін табыстың жалпы сомасына салық салынады .

2) Интервью үшін және қайталама трансляция үшін сыйақы:

Қазақстанның теледидары арқылы трансляцияланатын спорттық бағдарлама бойынша интервью үшін 5000 доллар мөлшеріндегі сыйақы Вуд гольфтің кәсіби ойыншысы ретінде теледидарға шыққаны үшін алған ақы ретінде қаралады. Мұндай жағдайда интервью үшін сыйақы Қазақстанда салық салынуға жатады.

Қайталама трансляцияға келетін болсақ, ол Қазақстанда тікелей эфирде интервьюге қатысуға алғашқы келісім-шарттан болып отырғанын болжап, сондай-ақ сыйақыны Қазақстанның теледидар компаниясы төлеп отырғанын ескере отырып, көрсетілген сомаға Қазақстанда салық салынады.

3) Газетте бөлім жүргізу:

Турнир жөнінде газет бағанын жүргізу "оның гольфтің кәсіби ойыншысы ретіндегі қызметінен" "оның жұрт алдындағы өнер көрсетуінен" болып отырған жоқ, яғни Салық Конвенциясының 17-бабының ережелері қолданылмайды. Вудтың гольф ойындары бойынша түсініктемеші ретіндегі дербес қызметі осы Салық Конвенциясының 14-бабын қарауға әкеп тірейді және егер Вуд мырзаның Қазақстанда тұрақты базасы болса, онда сыйақыларға Қазақстанда салық салынады .

4) Телевизиялық жарнама үшін алынған сыйақы:

10000 доллар соманың сипатын айқындап алу қажет. Бұл Вудтың жарнамалық роликке түскені үшін жарнама агенттігінен алынған табыс немесе атақты гольф ойыншысының атын пайдаланғаны үшін табыс. Бәрінен бұрын, осы сома оның атын пайдаланғаны үшін төленеді, өйткені жарнамалық ролик Вуд қатысқан гольф бойынша чемпионат кезінде трансляцияланды, Төлем Вудтың спортшы ретінде жеке қызметінен алынған болып қаралуы тиіс және Қазақстанда салық салынуға жатады. Екінші жағынан, егер жарнама агенттігі агент болып табылса және жарнамалық роликке түсу туралы келісім-шарт Вуд пен Crunchy Flakes құрғақ таңғы асты шығару жөніндегі компаниямен жасалса төлем атақты ойыншы Вудтың мәртебесін пайдаланғаны үшін ақы ретінде, яғни роялти төлеу ретінде қаралады. Олай болса, роялтиге Қазақстан Республикасы мен Ұлыбритания мен Солтүстік Ирландияның Біріккен Корольдігі арасындағы Салық Конвенциясында қаралған ставка бойынша Қазақстанда салық салынады. Алайда, егер роялти төлеуді Қазақстанның резиденті емес, үшінші елдің резиденті жүргізсе, роялтиге салық салу тәртібі Ұлыбритания мен Солтүстік Ирландияның Біріккен Корольдігі және үшінші мемлекет арасындағы Салық Конвенциясының ережелеріне байланысты.

5) Prongle фирмасының спорттық киімін кигені үшін төлем:

Вудқа барлық негізгі турнирлерде өздерінің свитерлерін кигені үшін Prongle фирмасы төлейтін жыл сайынғы бір жолғы төлемге Салық Конвенциясының 17-бабының ережелері қолданылуы мүмкін индоссаментке төленетін төлем түрін білдіреді, өйткені әртіс пен спортшы алған табыс және оның жұрт алдындағы өнері арасындағы тікелей байланыс 17-баптың ережелерін демеушілік қызметтен алынатын төлемдерге және жарнама үшін сыйақыларға қолданудың негізгі шарты болып табылады. Бір жолғы төлем қолайлы әдіс негізінде турнирлер арасында, мәселен, Қазақстанда өткізілгенге ұқсас әрбір турнир күндері санының барлық негізгі турнирлер күндерінің жалпы санына қатынастарына бөлінуге тиіс.

Осындай бөлу әдісі Вудтың бір жолғы төлем сомасына әсер ететін барлық турнирлерде алған орындарын бірқатар дәрежеде ескереді. Сондықтан, айтылған бөлу негізінде айқындалған сыйақының сомасы турнирде Вуд алған үшінші орынды немесе Қазақстанда ұйымдастырылған турнирге қатысқаны үшін Вудқа берілген соманы назарға ала отырып, Қазақстанда салық салынуға жатады.

6) Гольф таяқшасында Вудтың қолын суреттегені үшін жыл сайынғы төлем:

Аталған төлем оның спорттық жетістіктері үшін емес, Вудтың атын пайдаланғаны үшін жүргізіледі. Көрсетілген сома Вудқа роялти төлеу ретінде қаралады. Егер төлемді Қазақстанның резиденті жүргізсе, оған Қазақстан Республикасы мен Ұлыбритания мен Солтүстік Ирландияның Біріккен Корольдігі арасындағы Салық Конвенциясында қаралған ставка бойынша

Қазақстанда салық салынады. Егер төлемді Қазақстанның бейрезиденті жүргізсе, онда Вудтың табысының сомасына Қазақстанда салық салынбайды, егер осы соманы үшінші мемлекеттің резиденті төлейтін болса, роялтиге салық салу тәртібі Ұлыбритания мен Солтүстік Ирландияның Біріккен Корольдігі және үшінші мемлекет арасындағы Салық Конвенциясының ережелері сәйкес қарастырылады.

## **17. Зейнетақыларға және басқа да әлеуметтік төлемдерге салық салу**

73. Жеке тұлғаға оның бұрын істеген жұмыстары үшін төленетін зейнетақыға аталған тұлғаның резиденттік орны бойынша ғана салық салынады.

М ы с а л .

Қазақстан резиденті Салық Конвенциясы қолданылатын шет мемлекеттен өзінің бұрынғы еңбегі үшін зейнетақы алады. Осы зейнетақыға зейнетақыны алушының резиденттік орны бойынша Қазақстанда ғана салық салынады.

74. Уағдаласушы мемлекет жеке тұлғасына-резидентіне төленетін кез келген аннуитеттерге тұлғаның резиденттік орны бойынша ғана салық салынады.

"Аннуитеттер" ("жыл сайынғы рента") термині өтемақы ретінде белгілі бір кезең уақыт ішінде белгіленген мерзімде кезең-кезеңде төленетін белгілі бір с о м а н ы б і л д і р е д і .

М ы с а л .

Қазақстанның заңды тұлғасы-резиденті Салық Конвенциясы қолданылатын шет мемлекеттен оған келтірілген зиян үшін өтемақыны тұрақты алып тұрады. Осы өтемақыға алушы тұлғаның резиденттік орны бойынша Қазақстанда ғана с а л ы қ с а л ы н а д ы .

Салық Конвенцияларының жекелеген шарттары бойынша уағдаласушы мемлекеттің әлеуметтік сақтандыру жүйесі ережелеріне сәйкес төленетін әлеуметтік жәрдемақыға осы мемлекетте, яғни олар пайда болған орын бойынша төленетіндігін атап айту керек.

М ы с а л .

Канадада тұратын Қазақстанның бұрынғы азаматы әлеуметтік қорғау туралы заңдар бойынша төленетін жәрдемақыны Қазақстаннан алып тұрады. Канадада қолданылатын Салық Конвенциясының 18-бабының 3-тармағына сай мұндай жәрдемақыға жәрдемақы төленетін орны бойынша тек Қазақстанда ғана салық с а л ы н а д ы .

75. Бірқатар Салық Конвенцияларында уағдаласушы мемлекетте пайда болған және екінші уағдаласушы мемлекеттің заңды тұлғасына резидентіне төленетін алименттерге және басқа ұқсас төлемдерге тек осы басқа мемлекетте ғана салық салынатындығы жеке айтылады.

М ы с а л .



Қазақстанның заңды тұлғасы-резиденті Ресей Федерациясынан заңдарда белгіленгеніндей алимент алып тұрады. Салық Конвенцияларының 18-бабының 3-тармағына сай бұл алименттерге тек Қазақстан Республикасында ғана салық салынады.

### **18. Мемлекеттік қызмет**

76. Осы мемлекет немесе аталған ресми органдар үшін жүзеге асырған қызметіне осы уағдаласушы мемлекеттің заңды тұлғасына резидентіне уағдаласушы мемлекеттің, оның жергілікті өкімет органы төлеген жалақыға және басқа да ұқсас сыйақыларға тек осы мемлекетте ғана салық салынады.

М ы с а л .

Мемлекеттік қызметші болып табылатын Қазақстанның азаматы оның шет мемлекеттегі қызметі үшін Қазақстанның мемлекеттік органдарынан жалақы алады. Осы шет мемлекет қолданатын Салық Конвенцияларының шарттарына сай аталған жалақыға тек Қазақстанда ғана салық салынады.

Осы тармақтың негізгі принципі мемлекеттік қызметшінің аталған табыстарына салық салудың ерекше құқығы уағдаласушы мемлекетке - осы табыстардың төлем көзіне жататындығында.

Салық Конвенциясының осы бабының ережелері мемлекет қана емес, сонымен қатар саяси-әкімшілік бөлімшелер мен жергілікті өкімет органдары жүзеге асыратын төлемдерге де қолданылады.

Алайда, уағдаласушы мемлекеттің ресми органдары екінші уағдаласушы мемлекеттің заңды тұлғасына-резидентіне олардың осы мемлекетте жүзеге асырған қызметі үшін сыйақы төлесе, онда мұндай сыйақыға, аталған жеке тұлға тек осы қызметті орындау мақсаты үшін ғана екінші уағдаласушы мемлекеттің резиденті болмаған жағдайда, тек осы басқа мемлекетте ғана салық салынады.

М ы с а л .

Қазақстан азаматы шет мемлекеттің ресми органдарынан осы мемлекет үшін Қазақстан Республикасындағы қызметіне сыйақы алады. Осы шет мемлекетте қолданылатын Салық Конвенцияларының шарттары бойынша аталған сыйақыға тек Қазақстанда ғана салық салынады.

Жоғарыда аталған ережеден ұғынылатыны - уағдаласушы мемлекетке осы уағдаласушы мемлекеттің резиденттері немесе азаматтары болып табылатын шетелдік дипломатиялық миссиялар мен консульдықтардың персоналының бірқатар санаттарына төленетін сыйақыға салық салуға рұқсат етіледі.

77. Осы уағдаласушы мемлекеттің заңды тұлғасына-резидентіне оның бұрынғы мемлекеттік қызметі үшін уағдаласушы мемлекет немесе жергілікті өкімет органы, немесе олар құрған қорлардан төленетін зейнетақыға тек осы мемлекетте ғана, яғни зейнетақы төленетін орны бойынша салық салынады.

М ы с а л .

Қазіргі уақытта демалыста жүрген Қазақстанның заңды тұлғасы - бұрынғы мемлекеттік қызметші шет мемлекетте жүзеге асырған бұрынғы қызметі үшін Қазақстан Республикасындағы көздерден зейнетақы алады. Аталған зейнетақыға тек Қазақстанда ғана салық салынады.

Алайда, егер жеке тұлға осы басқа мемлекеттің резиденті және азаматы болып табылса осы басқа мемлекетте салық салынады.

Осылайша, отставкаға шыққан мемлекеттік қызметшілерге төленетін зейнетақыларға қызметшілерге олардың активті қызмет кезеңінде төленетін жалақысы мен сыйақысына сияқты салық салудың ұқсас тәртібі қолданылатынын ескерсек, олай болса, Салық Конвенцияларының 19-бабының 1-тармағының б) тармақшасындағы ерекшелік сонымен қатар Салық Конвенцияларының зейнетақыларға қатысты осы бабының 2-тармағының б) тармақшасына да енгізілген. Яғни зейнетақыға резиденттік мемлекеттің салық салу құқығының алғашқы шарты зейнеткер оның резиденттерінің немесе ұлттық тұлғаларының бірі болуы тиістігінде болып табылады.

Салық Конвенцияларының 19-бабының 2-тармағының а) тармақшасындағы " олар құрған қорлардан" ұғымы зейнетақы тікелей мемлекет, әкімшілік бөлімше немесе жергілікті өкімет органы арқылы төленіп қана қоймай, сондай-ақ олар құрған жеке қорлардан төленетін жағдайды да қамтиды.

78. "Тәуелді жеке қызметтер көрсету", "Директорлардың сыйақылары" немесе "Зейнетақылар және басқа да ұқсас сыйақылар" баптарының ережелері уағдаласушы мемлекет немесе оның жергілікті өкімет органы жүзеге асыратын кәсіпкерлік қызметке байланысты ырыздыққа, жалақыға және басқа ұқсас сыйақыларға қолданылады.

Осылайша, Салық Конвенцияларының 19-бабының 1 және 2-тармақтары мемлекетке тәуелсіз жеке қызметтер көрсететін немесе осындай қызмет көрсетулерге байланысты зейнетақылар алатын тұлғаларға қолданылмайды.

### **19. Студенттердің, тағлымдамадан өтушілердің (практиканттардың), оқытушылардың және зерттеушілердің табыстарына салық салу**

79. Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатын және білім алу немесе тағлымдамадан өту мақсатында екінші уағдаласушы мемлекетте тұрып жатқан студент немесе тағлымдамадан өтуші алатын төлемдер, егер олардың өмір сүруі, білім алуы немесе тағлымдамадан өтуі үшін осы мемлекеттен тыс жерде аталған төлемдер жүзеге асырылған жағдайда осы басқа мемлекетте салық салудан босатылады.

М ы с а л .

Салық Конвенциясы қолданылатын шет мемлекетте қазақстандық студенттер оқиды. Қазақстан Республикасынан алатын төлемдер тек Қазақстанда ғана салық

с а л у ғ а

ж а т а д ы .

Жекелеген Салық Конвенцияларының шарттары бойынша салықтық жеңілдіктерді берудің шекті мерзімі белгіленген (әдетте келген күннен бастап 2 немесе 5 жыл) .

80. Бірқатар Салық Конвенцияларының шарттары бойынша екінші уағдаласушы мемлекетте жүзеге асырылған зерттеушілік немесе оқытушылық қызметтен уағдаласушы мемлекет резидентінің алған табысына да осылайша, белгілі бір уақыт кезеңі (әдетте келген күннен бастап 2 немесе 5 жыл) ішінде осы екінші уағдаласушы мемлекетте салық салынады. Тәртіп бойынша, мұндай жеңілдіктер қоғамдық мүддеге қайшы, ең бастысы жекелеген тұлғаның немесе тұлғалардың тобының жеке мүдделері үшін жүзеге асырылған зерттеулерге қолданылмайды .

М ы с а л .

Қазақстан резиденті университетте сабақ беру үшін тұрып жатады. Венгриямен арада қолданылатын Салық Конвенциясының 20-бабының 3-тармағына сай Қазақстан резидентінің аталған қызметтен алған табысына оның Венгрияға келген сәтінен бастап 2 жыл ішінде Қазақстанда салық салуға жатады және Венгрияда салық салудан босатылады.

## **20. Басқа табыстарға салық салу**

81. Салық Конвенцияларында қаралмаған, уағдаласушы мемлекет резидентіне төленетін табыстарға, егер бұл табыстар уағдаласушы мемлекетте орналасқан тұрақты мекемемен немесе тұрақты базамен байланысты болмаса осы уағдаласушы мемлекетте салық салынады. Болмаған жағдайда, мұндай салықтарға тұрақты мекемелер немесе тұрақты базалар үшін көзделген Салық Конвенцияларының ережелері қолданылады, яғни табыс төленген орны бойынша с а л ы қ с а л ы н а д ы .

82. Егер екінші уағдаласушы мемлекеттің резиденті тұрақты мекеме арқылы алғашқы аталған мемлекетте кәсіпкерлік қызметті жүзеге асырса және табыстар төленетін құқық немесе мүлік іс жүзінде тұрақты мекемемен немесе тұрақты базамен байланысты болса, Салық Конвенциясының "Жылжымайтын мүліктен алынған табыс" бабында анықталған жылжымайтын мүліктен алынған өзге табыстарға қолданылмайды. Мұндай жағдайда, жағдайға байланысты Салық Конвенцияларының 7 "Тұрақты мекемелерден алынатын табыс" немесе 14 "Тәуелсіз жеке қызметтер көрсету" баптарының ережелері қолданылады.

Осылайша, Салық Конвенцияларының 21-бабының 2-тармағы, егер бір уағдаласушы мемлекет резидентінің екінші уағдаласушы мемлекеттегі табысы тұрақты мекеменің немесе тұрақты базаның қызметіне байланысты болған жағдайда, Салық Конвенцияларының осы бабының 1-тармағының ережелерінен ерекшелікті қ а р а с т ы р а д ы .

Осы тармақ үшінші мемлекеттерден алынатын табыстарды қамтиды. Мұндай жағдайда, табысқа салық салу құқығы тұрақты мекеме немесе тұрақты база тұрған уағдаласушы мемлекетке беріледі.

Жоғарыда айтылғандай, Салық Конвенцияларының 21-бабының 2-тармағы жылжымайтын мүліктен алынатын табысқа қолданылмайды, оған жылжымайтын мүлік тұрған уағдаласушы мемлекеттің Салық Конвенцияларының 6-бабының 4-тармағына сәйкес салық салудың алғашқы құқығы бар. Осылайша, бір уағдаласушы мемлекетте тұрған және екінші уағдаласушы мемлекетте тұрған уағдаласушы мемлекет резидентінің тұрақты мекемесінің немесе тұрақты базасының коммерциялық мүлкінің бөлігін құрайтын жылжымайтын мүліктен алынатын табысқа салық мүлік тұрған тек бірінші аталған мемлекетте ғана салық салынуға тиіс.

Осы тармақ сонымен қатар табыстың іс жүзіндегі иесі мен төлеушісі бір уақытта сол уағдаласушы мемлекеттің резиденттері болып табылатын және табыстың іс жүзіндегі иесінің екінші уағдаласушы мемлекетте бар тұрақты мекемесіне немесе тұрақты базасына есептелетін жағдайды қамтиды. Бұл жағдайда табысқа салық салу құқығы тұрақты мекеме немесе тұрақты база тұрған уағдаласушы мемлекетке беріледі.

## **21. Дипломатиялық өкілдіктер мен консульдық мекемелердің қызметкерлері**

83. Салық Конвенцияларында ешнәрсе де халықаралық құқықтың жалпы нормаларымен немесе арнаулы келісімдердің ережелеріне сәйкес дипломатиялық өкілдіктер мен консульдық мекемелердің қызметкерлеріне берілген салықтық артықшылықтарды қозғамайды.

Қазақстан Республикасындағы шетел мемлекеттерінің дипломатиялық өкілдіктер мен консульдық мекемелердің қызметкерлеріне салық салу тәртібі өзіне Қазақстан Республикасы Жоғарғы Кеңесінің 1993 жылғы 31 наурыздағы қаулысы негізінде Қазақстан Республикасы біріккен 1961 жылғы Дипломатиялық қатынастар туралы Вена Конвенциясының (бұдан әрі - "Вена Конвенциясы") ережелеріне сәйкес жүргізіледі.

Салық Конвенцияларының 4-бабының ережелеріне қарамастан, егер Қазақстан Республикасының екінші уағдаласушы мемлекетте орналасқан дипломатиялық өкілдігінің немесе консульдық мекемесінің қызметкері болып табылатын жеке тұлғасы Қазақстан Республикасының резиденті болып табылса, онда осы жеке тұлғаның табыстары мен мүлкі Қазақстан Республикасында салық салынуға жатады.

## **3-тарау. Мүлікке (капиталға) салық салу**

### **21. Мүлік (капитал)**

84. Осы нұсқаулықтың 2-тармағында айтылғанындай, көптеген Салық Конвенцияларының ережелері сондай-ақ, мүлікке (капиталға) тікелей салынатын салыққа қолданылады. Қазақстан Республикасында мұндай салықтар нақтылы Салық Конвенциясының шарттарына байланысты жеке алғанда да және бірге алғанда да заңды және жеке тұлғалардың мүлкіне салынатын салық болып т а б ы л а д ы .

Тиісті Салық Конвенцияларының іс-әрекетіне жататын уағдаласушы мемлекеттердің мүлкіне (капиталына) салынатын салықтардың тізбесі осы нұсқаулықтың I-қосымшасында аталған.

М ы с а л .

Өзбекстанмен арада қолданылатын Салық Конвенциясының 2-бабына сай, аталған Келісім, Қазақстанда жеке тұлғалардың мүлкіне салынатын салыққа, Өзбекстанда - кәсіпорындардың және жеке тұлғалардың мүлкіне салынатын салыққа ғана қолданылады. Сонымен қатар, Әзірбайжанмен арада қолданылатын Салық Конвенциясындай, Қазақстанда да аталған Салық Конвенциясының 2-бабына сай заңды тұлғалардың мүлкіне салық салу қолданылады.

85. Уағдаласушы мемлекеттің резидентіне тиесілі, бірақ екінші уағдаласушы мемлекетте орналасқан жылжымайтын мүлікке жылжымайтын мүліктің орналасқан орны бойынша осы екінші уағдаласушы мемлекетте ғана салық салынады. Бұл ретте, осы мүліктің осы екінші уағдаласушы мемлекетте орналасқан тұрақты мекемеге немесе уағдаласушы мемлекет резидентінің тәуелсіз жеке қызметтер көрсету үшін екінші уағдаласушы мемлекетте бар тұрақты базасына жататын-жатпайтындығы ешқандай мәнге ие емес.

М ы с а л .

Қазақстанда орналасқан үй және ғимарат шет мемлекет заңды тұлғасына жатады. Сондықтан, аталған үй мен ғимаратқа Қазақстандағы мүлікке салынатын с а л ы қ с а л ы н а д ы .

86. Екінші уағдаласушы мемлекеттің резиденті екінші уағдаласушы мемлекетте иелік ететін тұрақты мекемесінің немесе тұрақты базасының кәсіпкерлік мекемесінің бөлігін құрайтын жылжымалы мүлікке осы екінші уағдаласушы мемлекетте салық салынады.

87. Тиісті Салық Конвенцияларында белгіленген халықаралық тасымалдарда пайдаланылатын көлік құралдарының тізбесіне және осы көлік құралдарын пайдалануға байланысты жылжитын мүліктерге осы көлік құралдары пайдаланылатын тұлғаның резиденттік орны бойынша салық салынады.

88. Мүліктің барлық басқа элементтеріне олардың иесінің резиденттік орны бойынша салық салынады.

**4-бөлім. Арнайы ережелер**

**23. тарау** алынып тасталды

## 24. Қосарланған салық салуды болдырмау

96. Егер бір уағдаласушы мемлекеттің резиденті тиісті Салық Конвенциясының ережелеріне сәйкес екінші уағдаласушы мемлекетте салық салынатын табыс алса немесе мүлкі (капиталы) болса, алғашқы аталған мемлекет :

а) осы резиденттің табысына осы екінші уағдаласушы мемлекетте төленген табыс салығына тең соманы салықтан шығарып тастауға,

б) осы резиденттің мүлкіне салынатын салықтан мүлікке (капиталға) салынатын салыққа тең соманы шығарып тастауға рұқсат етеді.

Осы шегерімдер, кез келген жағдайда, осы екінші уағдаласушы мемлекетте әрекет ететін салық ставкалары бойынша осындай табыстарға немесе мүлікке (капиталға) есептелуі мүмкін, яғни шегерім берілгенге дейін есептелген табыс пен мүлікке (капиталға) салынатын салықтар табыстарға немесе мүлікке (капиталға) салынатын салықтардың сомасынан аспауы тиіс.

97. Егер, тиісті Салық Конвенциясының ережелеріне сәйкес, уағдаласушы мемлекет резидентінің алған табыстары немесе мүлкі (капиталы) осы уағдаласушы мемлекетте салық салынудан босатылған болса, ол соған қарамастан, резиденттің табысының немесе мүлкінің (капиталының) қалған бөлігіне соманы есептеу кезінде оның табысының немесе мүлкінің (капиталының) салық салынудан босатылған сомасын ескеруі мүмкін.

М ы с а л .

Салық Конвенциясы қолданылатын шет мемлекетке салық салынатын табыс 100 мың АҚШ долларын құрады. Осы шет мемлекетте салық салу ставкасы - 35% құрайды. Тиісінше, төленген салық сомасы 35 мың АҚШ долларын құрады, осы табысқа салынатын салық Қазақстанда 30 мың АҚШ долларын құрады және іс жүзіндегі нақты есепке алу осы өлшемге жасалуы тиіс. Осы салық төлеуші Қазақстанда 1 миллион АҚШ долларында табыс алды, онда оның Қазақстандағы салық салынатын базасы 1 миллион АҚШ доллары + 100 мың АҚШ долларын = 1 100 000 АҚШ долларын құрайды, Қазақстандағы салық салу ставкасы - 30%. Жиынтық табысқа салынатын салық қазақстандық ставка бойынша 1100 мың АҚШ доллары x 30% = 330 мың АҚШ доллары, екінші Уағдаласушы мемлекетте іс жүзінде төленген салықты ескере отырып Қазақстанда өндіріп алуға 30 мың АҚШ доллары ұсынылуы тиіс (330 мың АҚШ доллары - 30 мың АҚШ доллары).

Осылайша, тиісті Салық Конвенциясының 23-бабы тек қана резиденцияның мемлекетіне ғана қолданылады не екінші уағдаласушы мемлекеттің әрекетін атап көрсетпейді.

Егер уағдаласушы мемлекеттің резиденті екінші уағдаласушы мемлекетте орналасқан тұрақты мекеме немесе тұрақты база арқылы дәл осы мемлекеттен табыстар алатын болса, онда осы екінші уағдаласушы мемлекет тұрақты



мекемеге немесе тұрақты базаға есептелетін табыстарға (резиденттік мемлекетте тұрған жылжымайтын мүліктен алынатын табысты қоспағанда) салық салатын болады. Мұндай жағдайда резиденттік мемлекет аталған табыс резиденттік мемлекетке түсіп отырғанына қарамастан, тұрақты мекемеге немесе тұрақты базаға есептелетін табыстар бойынша Салық Конвенциясының 23-бабының ережелеріне сәйкес салықтық жеңілдіктер беруі тиіс.

Егер уағдаласушы мемлекеттің резиденті екінші уағдаласушы мемлекетте орналасқан тұрақты мекеме немесе тұрақты база арқылы есептелетін табыстар үшінші мемлекеттен табыстар алатын болса, осы екінші уағдаласушы мемлекет осындай тұрақты мекемеге немесе тұрақты базаға есептелетін табыстарға ( үшінші мемлекетте тұрған жылжымайтын мүліктен алынатын табысты қоспағанда) салық салатын болады. Резиденттік мемлекет екінші уағдаласушы мемлекетте орналасқан тұрақты мекемеге немесе тұрақты базаға есептелетін табыстарға қатысты Салық Конвенциясының 23-бабының ережелеріне сәйкес салықтық жеңілдіктер беруі тиіс.

97-1. Резиденттік елінде салық салынатын табысты есептеу кезінде шетел салығын есепке жатқызу салық шетелдік мемлекетте Салық Конвенцияларының ережелеріне сәйкес төленген жағдайда жүргізіледі. Егер салықты төлеу Салық конвенциясының шарттары бойынша салық төлеушінің резиденттік елінде жүргізілсе, онда табыс туындаған мемлекетте төленген шетел салығын есепке ж а т қ ы з у жү р г і з і л м е й д і .

*Ескерту. 97-1-тармақпен толықтырылды - ҚР Қаржы министрлігі Салық комитеті Төрағасының 2007 жылғы 3 мамырдағы N 278-а (алғаш рет ресми жарияланғаннан кейін он күнтізбелік күн өткен соң қолданысқа енгізіледі) б ұ й р ы ғ ы м е н .*

98. Әрбір нақтылы жағдайда есеп беру тәртібі Салық Конвенциясының " Қосарланған салық салдыруды болдырмау" бабында көзделген.

## **25. Кемсітпеу**

99. Уағдаласушы мемлекеттің резиденті екінші Уағдаласушы мемлекетте сондай жағдайларда осы басқа мемлекеттің ұлттық тұлғасынан салық салудың өзге немесе анағұрлым ауыртпалығына ұшырамауы тиіс. Осы норма, сондай-ақ уағдаласушы мемлекеттердің бірде-біреуінің резиденттер болып табылмайтын т ұ л ғ а л а р ғ а қ о л д а н ы л а д ы .

100. Уағдаласушы мемлекет кәсіпорнының екінші уағдаласушы мемлекеттегі тұрақты мекемесіне салық салу осы басқа мемлекетте осы тәрізді қызметті жүзеге асыратын осы басқа мемлекеттің кәсіпорындарын салық салудан гөрі біршама қолайлы болуға тиіс емес. Осы ереже уағдаласушы мемлекетті олардың азаматтық мәртебесі немесе ол өз резиденттеріне беретін отбасылық жағдайы негізінде салық салу мақсаттары үшін осындай жеке салық жеңілдіктерін,

жеңілдіктер мен шегерімдер беруді екінші уағдаласушы мемлекеттің резиденттеріне міндеттеуші ретінде түсіндірілмеуі тиіс.

101. Екінші уағдаласушы мемлекеттің резиденті қатысушы (акционер) болып табылатын уағдаласушы мемлекеттің кәсіпорны осы бірінші аталған басқа мемлекетте осы бірінші аталған мемлекеттің қалған осы тәрізді кәсіпорнынан өзгеше немесе анағұрлым ауыртпалық салық салуға ұшырамауы тиіс.

## **26. Өзара келісім рәсімі**

102. Егер тұлға бір және екі уағдаласушы мемлекеттің әрекеті Салық Конвенциясының ережесіне сәйкес емес деп санаса салық салуына мәжбүр етеді, ол осы мемлекеттің ішкі заңдарында көзделген қорғау құралдарына қарамастан өзінің ісін ол резидент немесе ұлттық тұлға болып табылатын уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органының қарауына береді.

М ы с а л .

Қазақстан Республикасының резидент салық төлеушісі Салық Конвенциясы қолданылатын мемлекетте қызметін жүзеге асырады және тиісті Салық Конвенциясында көзделген жеңілдіктерге құқығы бар. Алайда, оны осы екінші уағдаласушы мемлекетте Салық Конвенциясының ережелеріне сәйкес емес салық салуға ұшыратты. Бұл жағдайда Қазақстанның салық төлеушісі өзінің ісін Салық Конвенциясына сәйкес келмейтін қосарланған салық салуды болдырмау мақсатында уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органымен өзара келісім бойынша істі шешуге ұмтылатын Салық Конвенцияларының мәселелерінде Қазақстан Республикасының құзыретті органының уәкілетті өкілі болып табылатын Қазақстан Республикасының Қаржы министрлігі Салық комитетінің қ а р а у ы н а ж і б е р е а л а д ы .

*Ескерту. 102-тармаққа өзгерту енгізілді - ҚР Қаржы министрлігі Салық комитеті Төрағасының 2007 жылғы 3 мамырдағы N 278-а (алғаш рет ресми жарияланғаннан кейін он күнтізбелік күн өткен соң қолданысқа енгізіледі) б ұ й р ы ғ ы м е н .*

103. Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдары Салық Конвенцияларын пайымдау немесе қолдану кезінде туындайтын кез келген қиындықтарды немесе күдіктерді өзара келісіммен шешуге ұмтылатын болады. Олар сондай-ақ Салық Конвенциялар бойынша ережелерін түсінісуде келісімге жету мақсатында бір бірімен кеңесе тікелей байланысқа шыға алады.

104. Егер уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдары Салық конвенцияларының жеке ережелеріне сәйкес даулы мәселелер бойынша келісімге келісе алмаған жағдайда аталынған мәселелердің шешімін сот арқылы шешу қарастырылған.

## **27. Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдарының өзара әрекет ету тәртібі**



105. Салық Конвенцияларының ережелерін немесе Конвенция қамтитын салықтарға қатысты Уағдаласушы мемлекеттердің ұлттық заңдарын тиісінше қолдануды қамтамасыз ету үшін Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдары қажетті ақпараттармен алмасады. Уағдаласушы мемлекет алған кез келген ақпарат осы мемлекеттің ішкі заңдары шеңберінде алынған ақпарат ретінде құпия болып саналады.

#### М ы с а л .

#### Салық Конвенцияларын қолдану:

1) Төлеуші резидент болып табылатын Қазақстанның құзыретті органы 12-бапты қолдана отырып, Салық Конвенциясы қолданылатын шет мемлекеттің құзыретті органынан соманы алушы осы шет мемлекетті резиденті және роялтидің іс жүзінде иесі болып табылатындығы туралы ақпарат сұрайды.

2) Қазақстанның құзыретті органы уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органынан әртүрлі мемлекеттердегі ассоцияландырылған компаниялар арасындағы салық салынатын пайданы бөлу немесе Қазақстандағы тұрақты мекемедегі есептерде және екінші уағдаласушы мемлекеттегі бас офисінің есептерінде көрсетілген пайданы түзету үшін қажетті ақпарат сұрай алады.

3) Қазақстанның құзыретті органы уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органынан сондай-ақ екі шетелдік компания өздерімен өзара байланысты болып табыла ма немесе олар осы басқа мемлекеттің резиденті болып табылатындығы бір холдингтік компанияға жататынығы туралы ақпарат сұрай алады.

#### Ұлттық заңдардың қолданылуы:

1) Қазақстандағы А компаниясы Салық Конвенциясы қолданатын мемлекеттегі Б тәуелсіз компаниясына тауарлар жеткізеді. А компаниясының салық салынатын табысын айқындау кезінде Қазақстанның құзыретті органы шет мемлекеттің құзыретті органынан Б компаниясы тауар үшін қандай баға төлегендігі туралы ақпарат сұрай алады.

2) Қазақстандағы жауапкершілігі шектеулі серіктестік А мемлекетіндегі кәсіпорынға Б(салық салу мүмкін мемлекетіндегі жеңілдігі бар мемлекетте) компания арқылы тауарлар сатады. Аталған кәсіпорындар ассоцияландырылған немесе ассоцияланбаған болуы мүмкін. Салық Конвенциялары Қазақстан және Б мемлекеті арасында да не А және Б мемлекеттері арасында жасалынбаған, Қазақстанның А мемлекетімен жасасқан Салық Конвенциясына сәйкес Қазақстанның құзыретті органы салық компания - төлеуші есептеген пайдаға өзінің салық заңдарының ережесін дұрыс қолдануды қамтамасыз ету үшін А мемлекетіндегі құзыретті органынан А мемлекетінде тауар үшін кәсіпорын төлеген баға туралы ақпарат сұрай алады.

3) Қазақстанның құзыретті органы салық төлеуші - компанияға Қазақстан және А мемлекеті арасындағы Конвенцияға сәйкес салық салу мақсатында

тікелей салыстыру арқылы Қазақстанда компания белгілеген бағаларды тексеру үшін іскерлік байланыстары жоқ Қазақстандағы компания Б мемлекетінде компания немесе компанияның тобы белгілеген бағалар туралы ақпарат сұрай алады. Алайда, ақпарат алмасу осы жағдайда атап айтқанда, іскерлік және басқа құпияларға қатысты ережелерді ескере отырып қиын және іскер болуы мүмкін екендігін ескеру керек (мысал. Үстемдік позициямен айналысатын компаниялар немесе компания топтары белгілеген бағалар).

Ақпарат алмасу уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдары немесе оның уәкілетті өкілдіктері арасында жүзеге асырылады.

106. Салық Конвенцияларының 26-бабының 1-тармағының ережесі ешбір жағдайда да уағдаласушы мемлекетке мыналарға:

1) осы немесе екінші уағдаласушы мемлекеттің заңдарына және әкімшілік тәжірибесіне келтіретін туғызатын әкімшілік шаралар қабылдауға;

2) осы немесе екінші уағдаласушы мемлекеттің заңдары бойынша немесе әдеттегі әкімшілік тәжірибе барысында алуға болмайтын ақпарат беруге;

3) қандай да бір сауда, кәсіпкерлік, өнеркәсіптік, коммерциялық немесе кәсіби құпияны немесе сауда процесін ашатын ақпаратты, немесе мемлекеттік тәжірибеге (қоғамдық тәртіпке) қайшылық туғызатын ақпаратты беруге міндеттеу ретінде түсіндірілмейді.

107. Кейбір Салық Конвенцияларының ережелері бойынша уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдары салықтарды проценттермен, шығындармен және осындай салықтарға жататын азаматтық айыппұлдармен қоса жинауға көмектесуге міндеттенеді.

#### 1-Қосымша

*Ескерту. 1-қосымшаға өзгерту енгізілді - ҚР Қаржы министрлігі Салық комитеті Төрағасының 2007 жылғы 3 мамырдағы N 278-а (алғаш рет ресми жарияланғаннан кейін он күнтізбелік күн өткен соң қолданысқа енгізіледі) бұйрығымен.*

#### **Қазақстан Республикасының шет мемлекеттермен жасасқан Салық Конвенцияларының тізбесі**

#### 2-Қосымша

*Ескерту. 2-қосымша жаңа редакцияда - ҚР Қаржы министрлігі Салық комитеті Төрағасының 2007 жылғы 3 мамырдағы N 278-а (алғаш рет ресми жарияланғаннан кейін он күнтізбелік күн өткен соң қолданысқа енгізіледі) бұйрығымен.*

#### **Шет мемлекеттердің аумақтарында Салық Конвенциялары қолданылатын салықтардың тізбесі**

1	Ұлыбритания мен Ирландия	мен	табыс	салығы ;
			корпорацияларға	салынатын салық;

	Біріккен Корольдігі	мүлік құнының өсімінен алынатын табысқа салынатын салық
2	Италия Республикасы	жеке табыс салығы; корпорациялық табыс салығы; жергілікті табыс салығы;
3	Польша Республикасы	заңды тұлғалардан алынатын табыс салығы; жеке тұлғалардан алынатын табыс салығы;
4	Америка Құрама Штаттары	жинақталған табысқа салынатын салықты, жеке холдингтік компанияларға салынатын салықты және әлеуметтік сақтандыруды ұстауға салынатын салықты қоспағанда, Ішкі Кірістер Кодексіне сәйкес салынатын федеральды табыс салықтары;
5	Пәкістан Ислам Республикасы (бөлімшенің пайдасы туралы пайда	табыс салығы; үстеме салық, қосымша салық;
6	Нидерланды	табыс салығы; жалақыға салынатын салық; 1967 жылдан бастап шығарылған концессияларға қатысты Mijnwet (1810 Тау заңына) сәйкес немесе 1965 жылғы Континентальдық Жоспарға (1965 Нидерландия Континентальды Шельфі туралы Тау заңына) сәйкес салық салынатын табиғат ресурстарын өндіруден алынатын таза пайдадағы Үкімет үлесін қоса алғанда, компаниялардың пайдасына салынатын салық; дивиденттерге салынатын салық; капиталға салынатын салық;
7	Украина	кәсіпорындардың табыстарына салынатын салық; азаматтардан алынатын табыс салығы;
8	Венгер Республикасы	жеке тұлғалардың табыстарына салынатын салық; корпорациялық салық; жер меншігіне салынатын салық; құрылысқа салынатын салық;
9	Түркия (хаттама)	табыс салығы; корпорациялық салық;

		табыс салығы мен корпорациялық салықтан аударылатын алымдар;
10	Өзбекстан	кәсіпорындардың, бірлестіктердің және ұйымдардың табыстарына салынатын салық; Өзбекстан азаматтарының, шетел азаматтарының және азаматтығы жоқ тұлғалардың табысына салынатын салық; кәсіпорындардың мүлкіне салынатын салық; жеке тұлғалардың мүлкіне салынатын салық;
11	Әзірбайжан Республикасы	заңды тұлғалардың пайдасына және жекелеген табыс түрлеріне салынатын салық; жеке тұлғалардан алынатын табыс салығы; мүлікке салынатын салық;
12	Ресей	кәсіпорындар мен ұйымдардың пайдасына (табысына) салынатын салық; жеке тұлғалардан алынатын табыс салығы; кәсіпорындардың мүлкіне салынатын салық; жеке тұлғалардың мүлкіне салынатын салық;
13	Үндістан Республикасы	табыс салығы, оның кез-келген қосымшасын қосқанда; капитал салығы (байлық салығы);
14	Беларусь Республикасы	заңды тұлғалардың табыстары мен пайдасына салынатын салық; азаматтардан алынатын табыс салығы; жылжымайтын мүлікке салынатын салық;
15	Канада	"Табыс салығы туралы" Заң бойынша Канада Үкіметінің салатын салықтары;
16	Литва	заңды тұлғалардың пайдасына салынатын салық (juridini asmenu pelno mokestis); жеке тұлғалардың табысына салынатын салық; (fiziniu asmenu pajamu mokestis); мемлекеттік капиталды пайдаланатын кәсіпорындарға салынатын салық (palukanos uz valstybinio kapitalo naudojima);

		жылжымайтын мүлікке салынатын салық (nekilnojamojo turto mokestis);
17	Қырғыз Республикасы	заңды тұлғалардың пайдасына және табыстарына салынатын салық; жеке тұлғалардан алынатын табыс салығы;
18	Болгария Республикасы	жалпы табысқа салынатын салық; пайдаға салынатын салық; үйге салынатын салық;
19	Швеция	теңізшілерге салынатын салықты қоса алғанда, табысқа салынатын ұлттық салық және табыс көзінен ұсталатын, дивидендтерге салынатын салық; резидент еместердің табысына салынатын салық; резидент емес әртістердің атлеттердің табысына салынатын салық; табысқа салынатын муниципалдық салық;
20	ГФР	табыс салығы; корпорациялық салық; мүлікке салынатын салық; олардың үстемелеріне салынатын салықты қоса алғанда, колөнер салығы;
21	Оңтүстік Корея	табыс салығы; корпорациялық салық; жан басына салынатын салық; селолық жерлерді дамытуға арналған әлеуметтік салық;
22	Иран	заңды және жеке тұлғалардың табысына салынатын салық; заңды және жеке тұлғалардың мүлкіне салынатын салық;
23	Чехия	жеке тұлғалардың табыстарына салынатын салық; заңды тұлғалардың табыстарына салынатын салық; жылжымайтын мүлік салығы;
24	Моңғолия	жеке табыс салығы; корпорациялық табыс салығы;
25	Бельгия	жеке тұлғаларға салынатын табыс салығы; корпорациялық салық; заңды тұлғалардың табыстарына салынатын салық; резидент еместердің табыстарына

		салынатын салық; дағдарыс болған жағдайларға арналған қосымша аударымдар;
26	Түрікменстан	пайдаға (табысқа) салынатын салық; жеке тұлғалардан алынатын табыс салығы; жер қойнауын пайдаланғаны үшін салық; кәсіпорындардың мүлкіне салынатын салық; жер салығы;
27	Румыния	жеке тұлғалар алатын табысқа салынатын салық; түскен пайдаға салынатын салық; жалақыға және басқа осындай сыйақыларға салынатын салық; ауыл шаруашылығы қызметінен түсетін табыстарға салынатын салық; дивидендтерге салынатын салық; ғимараттарға және ғимараттар мен құрылыстар орналасқан жерге салынатын салық;
28	Франция	табыстарға салынатын салығы; корпорациялық салық; ырзықақыға салық; мүлікке салынатын ортақ салық;
29	Грузия	кәсіпорындар пайдасына (кірісіне) салық; жеке тұлғалардан алынатын табыс салығы; кәсіпорындардың мүлкіне салық; жеке тұлғалардан алынатын мүлік салығы;
30	Эстония	табыс салығы; жергілікті табыс салығы;
31	Тәжікстан	заңды тұлғалардың табысына (пайдасына) салық; азаматтардан алынатын табыс салығы; заңды және жеке тұлғалардан алынатын мүлік салығы;
32	Швейцария	табысқа (жалпы табысқа, еңбек табысына, капиталдан алынатын табысқа, өнеркәсіптік және коммерциялық қызметтен алынатын табысқа, мүлік құнының өсімінен алынатын табысқа және табыстың басқа да түрлеріне) салынатын салық;

		капиталға (жиынтық мүлікке, жылжитын немесе жылжымайтын мүлікке, акционерлік капиталдың төленген бөлігіне және резервіне және капиталдың басқа да түрлеріне) салынатын федералды, кантондық және коммуналдық салықтар;
33	Молдова	табыс салығы; мүлік салығы;
34	Латвия	кәсіпорын кірісіне салық; дербес табыс салығы; мүлік салығы;
35	Қытай	жеке тұлғалардың табысына салынатын салық; шетел инвестициялары бар кәсіпорындардан және шетелдік кәсіпорындардан алынатын табыс салығы;
36	Норвегия	табысқа салынатын ұлттық салық; табысқа салынатын аймақтық қалалық салық; табысқа салынатын қалалық салық; Салықтық Теңестіру ұлттық Қорына жарналар; капиталға салынатын Ұлттық салық; капиталға салынатын қалалық салық; су асты мұнай ресурстарын барлау мен игеруден, мұнай өнімдерін құбырмен тасымалдауды қоса алғанда, соларға байланысты әрекеттер мен жұмыстардан алынатын табыс пен капиталға қатысты ұлттық салық; резидент емес әртістердің сыйақыларына салынатын ұлттық алымдар;
37	Австрия	табыс салығы; корпорациялық салық; жер салығы; ауыл шаруашылығы және орман кәсіпорындарына салынатын салық; бос (иесіз, құрылыс салынбаған) жер учаскелерінің құнына салынатын салық;

### 3-қосымша

*Ескерту. 3-қосымша жаңа редакцияда - ҚР Қаржы министрлігі Салық комитеті Төрағасының 2007 жылғы 3 мамырдағы N 278-а (алғаш рет ресми*

жарияланғаннан кейін он күнтізбелік күн өткен соң қолданысқа енгізіледі) бұйрығымен.

**Қазақстан Республикасының шет мемлекеттермен жасасқан  
Салық Конвенцияларына сәйкес белгіленген шетелдік  
тұлғалардың табыстарының жекелеген түрлеріне салық  
салудың мүмкін шекті ставкалары**

Р/с N	Мемлекет	Дивидендтер	Проценттер	Роялти	Тұрақты мекеменің таза пайдасына салынатын салық
1	Ұлыбритания мен Ирландия Біріккен Корольдігі	1) 5%/10% 2) қалған жағдайларда 15%	10%	10%	егер тұрақты мекеменің пайда түсіретін сомасы 70 мың фунт стерлингті құраса 5%
2	Италия Республикасы	1) 5%/10% 2) қалған жағдайларда 15%	10%	10%	5%
3	Польша Республикасы	1) 10%/20% 2) қалған жағдайларда 15%	10%	10%	10%
4	Америка Құрама Штаттары	1) 5%/10% 2) қалған жағдайларда 15%	10%	10%	5%
5	Пәкістан Ислам Республикасы (бөлімшенің пайдасы туралы пайда	1) 12,5%/10% 2) қалған жағдайларда 15%	12,5%	15%	-
6	Нидерланды	1) 0%/50% және Үкімет (орталық банк) кепілдік берген 1 миллион АҚШ долларына артық	10%	10%	1) егер тұрақты мекемеге Үкімет (орталық банк) кепілдік берген 500 мың АҚШ



		инвестиция- л а р 2) 75%/10% 3) қалған жағдайларда 15%			долларынан а р т ы қ инвестиция жұмсалса, 0% қалған жағдайлар- да 5%
7	Украина	1) 5%/25% 2) қалған жағдайларда 15%	10%	10%	5%
8	Венгер Республикасы	1) 5%/25% 2) қалған жағдайларда 15%	10%	10%	5%
9	Түркия (хаттама)	10%	10%	10%	10%
10	Өзбекстан	10%	10%	10%	-
11	Әзірбайжан Республикасы	10%	10%	10%	2%
12	Ресей	10%	10%	10%	10%
13	Үндістан Республикасы	10%	10%	техникалық қызмет көрсеткені үшін роялтидің немесе сыйақының 10%	10%
14	Беларусь Республикасы	15%	10%	15%	5%
15	Канада	1) 5%/10% 2) қалған жағдайларда 15%	10%	10%	5%
16	Литва	1) 5%/25% 2) қалған жағдайларда 15%	10%	10%	5%
17	Қырғыз Республикасы	10%	10%	10%	10%
18	Болгария Республикасы	10%	10%	10%	10%
19	Швеция	1) 5%/10% 2) қалған	10%	10%	5%

		жағдайларда 15%			
20	ГФР	1) 5%/25% 2) қалған жағдайларда 15%	10%	10%	5%
21	Оңтүстік Корея	1) 5%/10% 2) қалған жағдайларда 15%	10%	10%	-
22	Иран	1) 5%/20% 2) қалған жағдайларда 15%	10%	10%	5%
23	Чехия	10%	10%	10%	5%
24	Моңғолия	10%	10%	10%	10%
25	Бельгия	1) 5%/10% 2) қалған жағдайларда 15%	10%	10%	5%
26	Түрікменстан	10%	10%	10%	5%
27	Румыния	10%	10%	10%	-
28	Франция	1) 5%/10% 2) қалған жағдайларда 15%	10%	10%	5%
29	Грузия	15%	10%	10%	5%
30	Эстония	1) 5%/25% 2) қалған жағдайларда 15%	10%	15%	5%
31	Тәжікстан	1) 10%/30% 2) қалған жағдайларда 15%	10%	10%	10%
32	Швейцария	1) 5%/10% 2) қалған жағдайларда 15%	10%	10%	5% Алайда, егер тиіс- ті қаржы жылына тұ- рақты мекеменің пайдасы 100 мың АҚШ долла- рынан аспаса, о с ы

					қосымша салық өндіріп алынбайды.
33	Молдова	1) 10%/25% 2) қалған жағдайларда 15%	10%	10%	5%
34	Латвия	1) 5%/25% 2) қалған жағдайларда 15%	10%	10%	5%
35	Қытай	10%	10%	10%	5%
36	Норвегия	1) 5%/10% 2) қалған жағдайларда 15%	10%	10%	5%
37	Австрия	1) 5%/10% 2) қалған жағдайларда 15%	10%	10%	5%

#### М ы с а л ы :

Ұлыбританиямен жасалған Салық Конвенциясының шарттары бойынша дивидендтерге салынатын салық ставкасы мыналарды құрайды:

1) 5 % / 10 %

2) барлық қалған жағдайларда 15%.

Мыналарды білдіреді: дивидендтерге салынатын салық мыналардан:

1) егер дивидендтердің іс жүзіндегі иесі дивидендтер төлейтін компания капиталында дауыс беру құқығы бар акцияларының кем дегенде 10 процентін ( тиісті Салық Конвенциясына байланысты 20 және одан аса процентін) тікелей немесе жанама бақылайтын компания болып табылса, дивидендтердің жалпы с о м а с ы н а н 5 п р о ц е н т ;

2) барлық қалған жағдайларда дивидендтердің жалпы сомасының 15 процентінен аспауы тиіс.

#### 4-қосымша

*Ескерту. 4-қосымша алынып тасталды - ҚР Қаржы министрлігі Салық комитеті Төрағасының 2007 жылғы 3 мамырдағы N 278-а (алғаш рет ресми жарияланғаннан кейін он күнтізбелік күн өткен соң қолданысқа енгізіледі) бұйрығымен.*

#### 5-Қосымша

*Ескерту. 5-қосымша алынып тасталды - ҚР Қаржы министрлігі Салық комитеті Төрағасының 2007 жылғы 3 мамырдағы N 278-а (алғаш рет ресми*

*жарияланғаннан кейін он күнтізбелік күн өткен соң қолданысқа енгізіледі) бұйрығымен.*

#### **6-қосымша**

*Ескерту. 6-қосымша алынып тасталды - ҚР Қаржы министрлігі Салық комитеті Төрағасының 2007 жылғы 3 мамырдағы N 278-а (алғаш рет ресми жарияланғаннан кейін он күнтізбелік күн өткен соң қолданысқа енгізіледі) бұйрығымен.*

© 2012. Қазақстан Республикасы Әділет министрлігінің «Қазақстан Республикасының Заңнама және құқықтық ақпарат институты» ШЖҚ РМК