

**Қазақстан Республикасының шет мемлекеттермен жасасқан қосарланған салық салуды болдырмау және табыс пен капиталға (мүлікке)салық төлеуден жалтаруға жол бермеу туралы Конвенцияларды (Келiсiмдерді) 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 -------------------*

*БҰЙЫРАМЫН:*

*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*

*Қазақстан Республикасы*

*Қаржы Министрдің*

*2009 жылғы 9 қаңтардағы*

*№ 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 тіркелді).*

*.........*

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

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

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

*Қазақстан Республикасының       Қазақстан Республикасының*

*Қаржы министрі               Мемлекеттік кіріс министрі*

**Қазақстан Республикасының шет мемлекеттермен**

**жасасқан қосарланған салық салуды болдырмау және**

**табыс капиталға (мүлiкке) салық төлеуден жалтаруға**

**жол бермеу туралы Конвенцияларды (Келiсiмдерді)**

**қолданудың тәртібі туралы**

**нұсқаулық**

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

      Қазiргi уақытта Қазақстан Республикасы тiзбесi осы нұсқаулықтың 1-қосымшасында келтiрiлген ТМД елдерiмен және алыс шет елдермен Табыс пен капиталға (мүлiкке) қосарланған салық салуды болдырмау және салық төлеуден жалтаруға жол бермеу туралы конвенциялар (келiсiмдер) (бұдан әрi - "Салық Конвенциялары") жасасты.

      Салық Конвенцияларының негiзгi мақсаты Салық Конвенцияларының атауларынан туындайды.

      Салық Конвенцияларының негiзгi мiндеттерi:

*Ескерту. Кіріспеге 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.*

      1. табыстарға немесе мүлiктерге қосарланған салық салуды болдырмау;

      2. бiр мемлекеттiң резидентiн екiншi уағдаласушы мемлекетте салық салу кемсiтушiлiгiнен қорғау;

      3. салық салудан жалтаруға немесе Салық Конвенцияларының ережелерiн терiс пайдалануға жол бермеу,

      4. Салық Конвенцияларының ережелерiн орындауды қамтамасыз ету үшiн уағдаласушы мемлекеттердiң құзыреттi органдары арасында өзара ақпарат алмасу;

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

      Салық Конвенциялары уағдаласушы мемлекеттердiң Конституцияларында көзделген Салық Конвенцияларының күшiне енуi жөнiндегi рәсiмдер аяқталғандығы туралы хабарлама уақыты бойынша сол күнi немесе соңғысын жiбергеннен кейiн 30-ыншы күнi немесе бекiту грамоталарымен алмасқан күнi күшiне енедi және нақты Салық Конвенциясының "Күшiне енуi" бабына сәйкес қолданылады. Бұл ретте, кейбiр Салық Конвенцияларында оларды қолдана бастаудың ретроспективтi мерзiмдерi көзделген.

      Мысал.

      Қазақстан Республикасының Ұлыбритания және Солтүстiк Ирландия Құрама Корольдiгiмен жасасқан Салық Конвенциясына аталған мемлекеттердің үкiметтерi 1994 жылғы 21 наурызда қол қояды, 1996 жылғы 21 тамызда күшiне ендi, ал 1993 жылғы 1 қаңтардан бастап ретроспективтi қолданылады.

      Осы Нұсқаулық Салық Конвенцияларын қолданудың жалпы принциптерiн түсiндiру мақсатында әзiрленген. Бұл ретте, әрбiр нақтылы жағдайда, бiрiншi кезекте тиiстi Салық Конвенциясының ережелерiн басшылыққа алу керек.

**1-бөлiм. Салық Конвенцияларында қолданылатын**

**айқындамалар**

**1. Салық Конвенциялары қолданылатын тұлғалар**

      1. Салық Конвенциясы Қазақстан Республикасының резиденттерiне және уағдаласушы мемлекеттердiң резиденттерiне; екi уағдаласушы мемлекеттiң де резиденттерi болып табылатын тұлғаларға, сондай-ақ, егер бұл тиiстi Салық Конвенциясымен арнайы көзделген болса, басқа тұлғаларға қолданылады.

     Осылайша, Қазақстанның шет мемлекеттермен жасасқан Салық Конвенцияларының ережелерi тең дәрежеде қазақстандық резиденттерге де және сол сияқты Салық Конвенциясын жасасқан мемлекеттердiң резиденттерiне де қолданылады.

**2. Салық Конвенциялары қолданылатын салықтар**

      2. Салық Конвенциялары нақтылы Салық Конвенцияларының шарттарына байланысты табысқа және капиталға (мүлiкке) салынатын салықтарға қолданылады. Қазақстанда мұндай салықтар: заңды және жеке тұлғалардан алынатын табыс салығы және заңды және жеке тұлғалардың мүлкiне салынатын салық болып табылады. Салық Конвенцияларының iс-әрекетi қолданылатын уағдаласушы мемлекеттердiң салықтарының тiзбесi осы нұсқаулықтың 2 қосымшасында аталған.

      Салық Конвенцияларының iс-әрекетi қолданылатын салықтардың нақтылы тiзбесi, әрбiр нақтылы жағдайда тиiсті Салық Конвенцияларының "Конвенция қолданылатын салықтар" бабында белгiленедi. Бұл ретте, бiрқатар Салық Конвенцияларында табыстан алынатын салықтар ғана, ал басқаларында капиталдан (мүлiктен) алынатын салықтар да көзделгендiгiн ескерген жөн.

      3. Жоғарыда аталған салықтар жалпы табысқа және табыстың элементтерiне, жалпы капиталға және капиталдың элементтерiне салынатын салықтарды; жылжымалы және жылжымайтын мүлiктердi иелiктен айырудан алынатын табысқа салынатын салықтарды, капиталдың өсiмiне салынатын салықтарды; кәсiпорындар төлейтiн жалақының немесе ырыздықақының жалпы сомасына салынатын салықтарды қамтиды. Жалақы қорынан аударылатын аударымдар жалақының жалпы сомасына салынатын салықтар ретiнде қарастырылмайды.

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

      Мысал.

      Италия Республикасымен жасасқан Салық Конвенциясының 2-бабының 3 в) тармағында осы Салық Конвенциясы Қазақстанда Қазақстан Республикасы Президентiнің "Кәсiпорындардың табысы мен кiрiсiне 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 күшi жойылған) Жарлықтарында көзделген пайда мен кiрiстерге салынатын салықтарға қолданылатындығы аталған. 2002 жылғы 1 қаңтардан бастап Қазақстанда Салық кодексі әрекет ететіндіктен, қазiргi 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 тиiстi Салық Конвенциясында қолданылатын терминдердi пайымдау үшiн қажеттi бiрқатар жалпы ережелер топтастырылған. Бұл айқындамалар, егер тиiстi Салық Конвенциясының мәтiнiнде өзгелер туындамаса мыналарды бiлдiредi:

      1) "уағдаласушы мемлекет" немесе "екiншi уағдаласушы мемлекет" - контекстке байланысты Салық Конвенциясы қолданылатын Қазақстан Республикасы немесе шет мемлекет. Қазақстан Республикасының Ұлыбритания Құрама Корольдiгi және Солтүстiк Ирландиямен жасасқан Салық Конвенциясының ережелерi Англияда, Шотландияда, Уэльсте және Солтүстiк Ирландияда тiркелген резиденттерге қолданылады және Құрама Корольдiктiң мынадай оффшорлық аймақтарында тiркелген 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, Қасиеттi Елена аралы және оның тәуелдi аумақтары (Вознесения және Тристан-да-Кунья аралдары), Оңтүстiк Георгия аралы және Оңтүстiк Сандвичтер аралдары, Теркс және Кайкос аралдары, сондай-ақ Ирланд теңiзiндегi Мэн аралы және Ла-Манш бұғазында орналасқан Джерси, Гернси, Сарк, Олдерни Норманд аралдары және Ұлыбританияға бағынысты басқа да аумақтар.

      2) "құзыреттi орган" - Салық Конвенцияларының ережелерiн орындауды қамтамасыз ететiн мемлекеттiк орган. Қазақстанда мұндай орган: 010000, Астана қ. Жеңіс даңғылы, 11; телефоны (3172) 717290 мекен-жайы бойынша орналасқан Қазақстан Республикасының Қаржы министрлiгi немесе уағдаласушы мемлекеттердiң құзыреттi органдарымен ақпарат алмасуды жүзеге асыруға құқылы және Салық Конвенцияларының қолданылуына жауап беретiн оның уәкiлеттi өкiлi - 010000, Астана қ. Жеңіс даңғылы, 11, телефоны (3172) 717108 мекен-жайы бойынша орналасқан Қазақстан Республикасы Қаржы министрлiгiнің Салық комитеті болып табылады. Уағдаласушы мемлекеттiң құзыреттi органы тиiстi Салық Конвенциясында аталған.

      Мысал.

      Құрама Корольдiк жағдайында құзыреттi орган Iшкi кiрiстер басқармасы немесе оның уәкiлеттi өкiлi; Италия жағдайында - Қаржы министрлiгi; Польшада - Қаржы министрi немесе оның уәкiлеттi өкiлi болып табылады.

      3) "компания" - салық салу мақсатында корпоративтiк құрылым ретiнде қарастырылатын кез келген құрылым (экономикалық бiрлiк). Қазақстанда "компания" терминiмен заңды тұлғалар түсiндiрiледi;

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

      5) "халықаралық тасымал" - нақты Салық Конвенциясының шарттарына байланысты теңiз, өзен, әуе кемесiмен немесе жер үстi көлiгiмен жасалған кез келген тасымал. Тек бiр уағдаласушы мемлекетте (Қазақстанда немесе Салық Конвенциясы қолданылатын шет мемлекетте) орналасқан бекеттер арасында ғана жүзеге асырылатын тасымал халықаралық тасымал болып табылмайды.

      Мысал.

      АҚШ-пен жасасқан Салық Конвенциясының 3-бабына сәйкес халықаралық тасымалға тек теңiз және әуе кемелерiмен ғана жасалған тасымал жатады; Венгриямен жасасқан Салық Конвенциясының 3-бабына сәйкес халықаралық тасымалға теңiз, өзен, әуе кемесiмен немесе жер үстi көлiгiмен жасалған тасымал жатады; Түркиямен жасасқан Келiсiмнің 3-бабына сәйкес халықаралық тасымал теңiз, әуе және жер үстi көлiгiмен жасалған тасымалды қамтиды. Бұл ретте, американдық, венгриялық немесе түркиялық резиденттердiң тек Қазақстанның немесе аталған мемлекеттердің бiрiнің аумағында ғана жүзеге асыратын тасымалдары халықаралық тасымал болып табылмайды.

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

      7) "уағдаласушы мемлекеттiң кәсiпорны" немесе "екiншi уағдаласушы мемлекеттiң кәсiпорны" - контекстке байланысты Қазақстанның резидентi басқаратын кәсiпорын немесе Салық Конвенциясы қолданылатын уағдаласушы мемлекеттiң резидентi басқаратын кәсiпорын.

*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 берiледi. Егер қолданылатын қандай да бiр терминнiң мағынасы тиiсті Салық Конвенциясының мәтiнiнде арнайы айтылмаса, онда оның уағдаласушы мемлекеттегi мағынасын Салық Конвенциясы қолданылатын салықтарға қатысты осы уағдаласушы мемлекеттiң заңдары бойынша пайымдау керек.

      Мысал.

      Қазақстан мен АҚШ арасындағы Салық Конвенциясында "проценттер" терминiнің мағынасы берiлмейдi, сондықтан аталған Салық Конвенциясын Қазақстанда қолданған кезде бұл терминдi  Салық кодексінің 10-бабы 1-тармағының 2) тармақшасына сәйкес сыйақы ретiнде 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. Резиденттiктi айқындау**

      7. Салық Конвенцияларының мақсаттары үшiн "уағдаласушы мемлекеттiң резидентi" терминi осы уағдаласушы мемлекеттiң заңдары бойынша оның заңды мекен-жайы (тiркелу орны), басқару орны, құрылу орны, резиденттiгi, тұрғылықты орны немесе ұқсас сипаттағы кез келген басқа талаптар негiзiнде онда салық салынуға жататын кез келген тұлғаны бiлдiредi. Уағдаласушы мемлекетте осы уағдаласушы мемлекеттегi көздерден алынатын кiрiстерге немесе онда орналасқан капиталға (мүлiкке) 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) бұйрығымен.*

       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               жеке тұлға оның тұрақты

    уағдаласушы мемлекетте      ия      тұрғылықты орны бар

    ғана тұрақты тұрғылық.   \_\_\_\_\_\_\_\_   мемлекеттік резиденті

    ты жері бар                         болып саналады

    \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_                \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

            |жоқ

    \_\_\_\_\_\_\_\_|\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_               \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

    жеке тұлғаның екі мемле.            жеке тұлға оның өмірлік

    кетте де тұрақты тұрғы.             мүдде орталығы орналасқан

    лықты орны бар, бірақ       ия      мемлекеттік резиденті болып

    ол тек бір ғана уағда.   \_\_\_\_\_\_\_\_   саналады

    ласушы мемлекетпен

    неғұрлым тығыз жеке

    және экономикалық

    (өмірлік мүдде орталығы)

    байланыс жасайды

    \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_                \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

            |жоқ

    \_\_\_\_\_\_\_\_|\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_               \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

    жеке тұлғаның уағдала.              жеке тұлға ол, әдетте, тұрып

    сушы мемлекеттердің                 жатқан мемлекеттік резиденті

    екеуінде де тұрақты         ия      болып саналады

    тұрғылықты орны жоқ       \_\_\_\_\_\_\_\_

    және оның өмірлік

    мүдде орталығын айқын.

    дау мүмкін емес, бірақ

    ол, әдетте, тек бір

    уағдаласушы мемлекет.

    те тұрады

    \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_                \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

            |жоқ

    \_\_\_\_\_\_\_\_|\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_               \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

    жеке тұлға, әдетте, екі             жеке тұлға азаматы болып

    уағдаласушы мемлекетте де           табылатын мемлекеттің

    тұрады немесе олардың        ия     резиденті болып табылады

    біреуіндеде тұрмайды,      \_\_\_\_\_\_\_\_

    бірақ осы мемлекеттердің

    біреуінің 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 мәртебесiн жоғарыда аталған тармақтарда аталғандай анықтау мүмкiн болмаса, онда бұл мәселе Қазақстан Республикасы мен екiншi уағдаласушы мемлекеттiң құзыреттi органдары деңгейiнде өзара келiсiм бойынша шешiледi. Егер, құзыреттi органдар заңды тұлғаның мәртебесiн айқындау жөнiндегi келiсiмге қол жеткiзе алмаса, онда жекелеген Салық Конвенцияларының ережелерiне сәйкес мұндай тұлға Салық Конвенцияларында көзделген салықтық жеңiлдiктердi алу үшiн уағдаласушы мемлекеттердiң бiрде-бiреуiнде де резидентi болып саналмайды.

**5. Тұрақты мекеме**

      11. Шетелдiк заңды және жеке тұлғалар Қазақстан Республикасында кәсiпкерлiк қызметті тұрақты мекеме құрмай не тұрақты мекеме арқылы жүзеге асырады. Кәсiпкерлiк қызметтi жүзеге асыратын жеке тұлға мысалында бiр уағдаласушы мемлекеттiң рыногында екiншi уағдаласушы мемлекеттiң азаматтарының тауарларды сатуы болуы мүмкiн.

      "Тұрақты мекеме" терминi салық мақсаттарында шетелдiк бюджетпен есеп айырысу тәртiбiн анықтау үшiн қолданылады. Қандай да бiр нақтылы мемлекетте тұрақты мекеменiң бар болуы салық төлеушiнi осы мемлекеттің резиденті деп санауға мүмкiндiк бермейдi. Бiрақ бұл жағдайда уағдаласушы мемлекеттiң аумағында тұрақты мекемесi бар резидент емеске қатысы бойынша, резиденттер үшiн қолданылатын тәртiп сияқты осы мемлекетте алынатын барлық табыстарға салық салу тәртiбi қолданылады. Алайда, бұл жағдайда осы уағдаласушы мемлекеттiң резидент еместерi резиденттерге қарағанда басқа елдерде кәсiпкерлiк қызметтен пайда болатын өздерiнiң табыстарына аталған мемлекетте салық төлемейдi.

*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) бұйрығымен.*

      12. Салық Конвенцияларының мақсаттары үшiн "тұрақты мекеме" терминi ол арқылы бiр уағдаласушы мемлекеттiң резидентi (заңды немесе жеке тұлға) екiншi уағдаласушы мемлекетте кәсiпкерлiк қызметтi толық немесе iшiнара жүзеге асыратын тұрақты қызмет орнын бiлдiредi. Уағдаласушы мемлекеттегi қызмет орны олар осы мақсаттар үшiн ғана пайдаланылатындығына немесе пайдаланылмайтындығына қарамастан, екiншi уағдаласушы мемлекеттiң резидентi бизнес жүргiзу үшiн пайдаланылатын кез келген үй-жайды, құралдар мен қондырғыларды қамтиды. Қызмет орны, сондай-ақ екiншi уағдаласушы мемлекеттiң резидентiнiң кәсiпкерлiк қызметiн жүргiзуге арналған арнайы үй-жай ұйымдастырмай жүре бередi, өзiнiң иелiгiнде кейбiр географиялық кеңiстiктiң болуы жеткiлiктi. Үй-жайдың, құралдар мен қондырғылардың екiншi уағдаласушы мемлекет резидентiнiң иелiгiнде жататындығының немесе жалға алынғандығының мәнi жоқ. Уағдаласушы мемлекеттегi қызмет орны, мысалы, уағдаласушы мемлекеттiң резидентi бiрнеше бөлмелерде орналасқан рыноктағы орны, кен орны немесе "офистiк отель" болуы мүмкiн.

      Мысал.

      Ресей саудагерi Қостанайға әрбiр апта сайын үш күнге келедi. Ол Троицкiнің көтерме ең үлкен дүкенiнен гүл сатып алады, оларды жүк машинасымен жеткiзедi және қостанай базарындағы лашықта бөлшектеп сатады. Саудагердің базарда тұрақты лашығы жоқ. Ол әрбiр базарға келген сайын базар басшылығы оған гүл секциясынан лашық бөледi. Ресей саудагерiнің коммерциялық қызметi үнемi қостанай базарында жүзеге асырылатындықтан, мұндай қызмет Қазақстанда тұрақты мекеме ашуға әкеп соқтырады, ізiнше, оның гүлдердi сатудан алған табысы Қостанайда салық салынуға жатады.

      Сондай-ақ қызмет орны басқа кәсiпорында болуы мүмкiн. Мысалы, екiншi уағдаласушы мемлекеттiң резидентi өзiнiң иелiгiнде тұрақты бiрнеше үй-жайы немесе оған жатпайтын ғимаратта оның бөлiгi бар жерде.

      Тұрақты мекеме, егер қызмет орнында тұрақтылықтың белгiлi бiр деңгейi болса, бар болып саналады, яғни егер ол уақытша сипатқа ие болмаса. Егер қызмет орны уақытша пайдалануға ұйымдастырылмаса, егер тәжiрибе жүзiнде екiншi уағдаласушы мемлекет резидентi қызметінiң ерекшелiк сипатына орай уақыттың өте тығыз кезеңi iшiнде қызмет iстесе де немесе ерекше жағдайлардың әсерiнен (мысалы, салық төлеушiнiң қайтыс болуы, инвестициялар) ол таратылған болса да тұрақты мекеменi құруы мүмкiн. Бастапқыда қысқа уақыт мерзiмiне пайдалануға арналған қызмет орны, бiрақ кейiннен ұзақ уақыт iшiнде пайдаланылса, онда ол тұрақты қызмет орны және - ретроспективтi - тұрақты мекеме болып қалады.

      Егер бiр уағдаласушы мемлекеттегi тұрақты орын арқылы екiншi уағдаласушы мемлекет резидентiнiң қызметi толығымен немесе iшiнара жүзеге асырылатын жағдайда, бұл қызмет орны тұрақты мекеме ретiнде қарастырылады. Бұл ретте, қызметтiң өндiрiстiк сипатта болуы мiндеттi емес. Сонымен бiрге, қызметтiң тұрақты болуы мiндеттi емес, яғни операцияларда үздiксiз жүргiзiледi, бiрақ бұл операциялар үнемi жүргiзiлетiн сипатта болуы керек.

      Бiр уағдаласушы мемлекеттің резидентi екiншi уағдаласушы мемлекеттiң аумағындағы тұрақты қызмет орны арқылы материалдық мүлiктi (ғимарат, өндiрiстiк, коммерциялық немесе ғылыми жабдық, үй-жай сияқты) немесе материалдық емес мүлiктi (патенттер, рәсiмдер мен олар тәрiздiлер) үшiншi тұлғаларға беретiн немесе жалға беретiн жағдайда, онда мұндай қызмет қызмет орнынан тұрақты мекеме жасайды. Егер капитал (мүлiк) тұрақты қызмет орны арқылы берiлетiн болса, дәл осындай болады. Егер бiр уағдаласушы мемлекеттiң резидентi екiншi уағдаласушы мемлекетте тұрақты қызмет орны болмай, екiншi уағдаласушы мемлекеттiң резидентiне ғимаратты, өндiрiстiк, коммерциялық, ғылыми жабдықты, үй-жайды немесе материалдық мүлiктi жалға беретiн болса, жалға берiлген ғимарат, жабдық, үй-жай немесе материалдық емес меншiк келiсiм-шарт материалдық немесе материалдық емес мүлiктi жалға берумен шектелетiн жағдайда, жалға берушiнiң тұрақты мекемесiн құрамайды. Егер жалға берушi өзiнiң жауапкершiлiгi мен бақылауында бар жабдықтарды басқару, оларға қызмет көрсету және ұстау үшiн персонал жiберетiн болса, онда жалға берушiнiң қызметi жалға берумен шектелмейдi және осы екiншi уағдаласушы мемлекетте тұрақты мекеме құрады.

      Тұрақты мекеме, сондай-ақ ойын және өзге де автоматтарды қондыруға, олардың монтажына, жинауға, қалпына келтiруге, оларға қызмет көрсетуге, пайдалануға, уағдаласушы мемлекеттiң аумағында орналасқан және екiншi уағдаласушы мемлекеттiң резидентiне тиесiлi немесе олар жалға алған қоймалардағы өнiмдердi сатуға және уағдаласушы мемлекеттiң аумағындағы кiрiстен пайда түсiру жөнiндегi қызметтiң өзге де түрлерiн жүзеге асыруға байланысты қызметтi ұдайы жүзеге асырудың кез келген басқа тұрақты орнын қамтиды.

      Тұрақты мекеме екiншi уағдаласушы мемлекеттiң резидентi уағдаласушы мемлекетте тұрақты қызмет орны арқылы өзiнiң қызметiн жүргiзудi бастаған сәттен бастап өзiнiң қызметiне кiрiседi. Ол тұрақты қызмет орнын жойған кезде немесе ол арқылы жүргiзiп отырған қызметтi тоқтатқан сәттен бастап, яғни тұрақты мекеменiң бұрынғы қызметiмен байланысты барлық актiлер мен iс-әрекеттер тоқтаған кезде, өзiнiң қызметiн тоқтатады. Операцияларды уақытша тоқтата тұру тұрақты мекеменi жабу ретiнде қарастырылмайды.

      Егер тұрақты қызмет орны басқа заңды немесе жеке тұлғаға жалға берiлсе және жалға берушiнiң емес, мұндай тұлғаның қызметiн жүргiзу үшiн қызмет атқарса, онда жалға берушiнiң тұрақты мекемесi, жалға берушi өзiнiң коммерциялық қызметін осы тұрақты қызмет орны арқылы жүргiзудi жалғастырғаннан басқа жағдайларда, өзiнiң қызметiн тоқтатады.

      13. *алынып тасталды*

*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) бұйрығымен.*

        14. Тиiстi Конвенциямен тұрақты мекеме қызметтiң қандай түрлерiн құрайтындығы айқындалады, бiрақ, тұтастай алғанда, төменде тұрақты мекеме құруы керек қызметтiң түрлерiне мысалдар келтірiледi:

      1) басқару орны;

      2) бөлiмше (филиал, өкiлдiк);

      3) кеңсе (офис);

      4) фабрика, шеберхана;

      5) шахта, кенiш, мұнай және газ скважиналары, карьер немесе табиғи ресурстарды өндiретiн кез келген басқа орын. "Табиғи ресурстарды өндiретiн кез келген басқа орын" мағынасы кеңiнен түсiндiрiлуi керек. Қазiргi уақытта, мысалы, көмiрсутегiлердi өндiру орны, жер үстi немесе теңiз бұрғылары iске қосылуда.

      Бұл тармақ әрқайсысы тұрақты мекеменi құраушы ретiнде қарастырылуы мүмкiн мысалдардың толық емес тiзiмiн қамтиды.

      15. Уағдаласушы мемлекеттiң резиденттерi екiншi уағдаласушы мемлекетте жүзеге асыратын жұмыстар мен қызмет көрсетулердiң мынадай түрлерi:

      1) құрылыс алаңы, құрылыс, монтаждау немесе құрастыру объектiсi, сондай-ақ осы жұмыстардың орындалуына бақылау жасау жөнiндегi қызмет көрсетулер;

      2) табиғи ресурстарды барлау үшiн пайдаланылатын қондырғы (оның iшiнде бұрғылау), құрылыс немесе кеме және осы жұмыстардың орындалуына бақылау жасау жөнiндегi қызмет көрсетулер;

      3) осы мақсаттар үшiн жалданған қызметшiлер немесе қызметкерлер арқылы мемлекет шегiнде консультациялық қызмет көрсетулердi (бiр немесе байланысты жобалар бойынша) қоса алғандағы қызмет көрсетулер, егер олардың ұзақтығы, әдетте, 6 немесе 12 айдан астам, кейде 3 айдан астам уақыты (нақтылы мерзiмдер әрбiр Салық Конвенциясында көрсетiледi) құраған жағдайда ғана тұрақты мекеменi қалыптастырады.

      Атап айтқанда, жылжымайтын мүлiк объектiлерiн тұрғызу және (немесе) қайта жаңарту жөнiндегi қызметтi жүзеге асыру, оның iшiнде үйлер, ғимараттар салу және (немесе) монтаждау жұмыстарын жүргiзу, көпiрлер, 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 (объектiсi) деп түсiнiледi. Құрылыс алаңы (объект) пайдалануға берiлген объектiнi (орындалған жұмыстың көлемiн) қабылдау туралы актiге қол қойылған және құрылысқа толық ақы төленген күннен кейiнгi күннен бастап өзiнiң iс-әрекетiн тоқтатады.

      Объектiнiң құрылысын немесе табиғи ресурстарды жоспарлау және қадағалау, егер оларды мердiгердiң өзi жүргiзсе, "құрылыс" немесе "барлау" терминiне енедi. Солай болғанмен де, екiншi уағдаласушы мемлекеттегi жоспарлау мен қадағалау, егер олар осы құрылысқа байланысты қызметi тек қана жоспарлаумен және қадағалаумен шектелетiн уағдаласушы мемлекеттiң резидентiмен жүзеге асыратын болса, құрылыс немесе барлау жұмыстарының құрамына жатқызылмайды. Егер мұндай резидент жоспарлау немесе қадағалау қызметiмен мамандандырылған болса және екiншi уағдаласушы мемлекетте бұл қызметпен бiрнеше рет шұғылданса, онда бұл резидент осы екiншi уағдаласушы мемлекетте тұрақты мекеме құрайды.

      Қызмет көрсетулер екiншi уағдаласушы мемлекетте уағдаласушы мемлекеттiң резидентi бiр немесе байланысты жобалар бойынша ол толығымен аяқталғанға дейiн осы екiншi уағдаласушы мемлекетте олардың қызметiн (қызмет көрсету) жүзеге асыру басталған күннен бастап көрсететiн қызметтер ретiнде қарастырылады.

      Құрылыс алаңы немесе бұрғылау жабдығы (кеме немесе қондырғы) немесе қызмет көрсету орны, егер сондағы жұмыстар уақытша тоқтата тұрылған болса, өзiнiң қызмет етуiн тоқтатқан ретiнде саналмайды. Маусымды немесе басқа да уақытша үзiлiстер алаңның, жабдықтардың (қондырғылар мен кемелердiң) немесе қызмет көрсету орнының әрекет ету мерзiмiн айқындаған кезде жалпы ұзақтылыққа енгiзiледi. Маусымды үзiлiстер ауа-райының нашар жағдайынан үзiлiстердi, бұдан басқа, уақытша үзiлiстер бiрнеше себептерден, мысалы, материалдың немесе жұмыс күшiнiң жетiспеушiлiгiнен болатын үзiлiстердi қамтиды.

      Мысал.

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

      Егер екiншi уағдаласушы мемлекеттiң резидентi тұрақты мекеме арқылы әрекет ете және бас мердiгер бола отырып, мердiгерлiк жұмыстардың бөлiгiн орындауды басқа тұлғаларға (қосалқы мердiгерлерге) тапсырса, онда қосалқы мердiгерлердiң жұмысты орындау үшiн жұмсаған уақытының кезеңi бас мердiгердiң өзi жұмсаған уақыты болып саналады. Бұл ретте, қосалқы мердiгерлер - екiншi уағдаласушы мемлекеттiң резиденттерi, егер олардың қызметтерi тиiстi Салық Конвенциясында белгiленген мерзiмнен ұзақ мерзiмге созылса, тұрақты мекеме ретiнде қарастырылатын болады. Тiркеу туралы ереже, сондай-ақ Қазақстан Республикасында қызметiн жүзеге асыратын қосалқы мердiгерге 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 өзi мердiгердiң қызметi үнемi немесе ең болмағанда, жобаның аяқталуына орай мезгiл-мезгiл ауыстырылатын болады. Жол, канал құрылыстары, су жолдарының қыртыстарын тазалау немесе су құбырларын төсеу кезiнде iс осылайша жүргiзiледi. Бұл жағдайда, жұмыс күшi Салық Конвенциясы белгiлеген мерзiм iшiнде жұмыс күшiнiң белгілі бiр орында қатыспау фактiсiнiң ешқандай мәнi жоқ. Бұл ретте, екiншi уағдаласушы мемлекеттiң резидентi салық мақсаттары үшiн жолдарды, каналдарды, су жолдарының қыртыстарын тазалау немесе су құбырларын төсеу жөнiндегi жұмыстарды жүзеге асырудың әрбiр орны бойынша тiркелмеуi керек, тiркеу табыс төлейтiн тұлғаны тiркеу орны бойынша жүзеге асырылады.

      Бiр немесе байланысты жобалар шеңберiнде бiрнеше келiсiм шарттарда жүзеге асырылатын құрылыс немесе барлау жұмыстары кешенде қарастырылатын және олар бiртұтас коммерциялық және географиялық бiрлiктi қалыптастыратындығына байланысты жеке бiрлiктi құратын болады.

      Мысал.

      Түрiк құрылыс компаниясы жүзеге асыратын Астана қаласындағы тұрғын шағын ауданының құрылысы, ол бiрнеше келiсiм-шарттардың негiзiнде жүзеге асырылатындығына қарамастан, бiрыңғай тұтастық ретiнде (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) бұйрығымен.*

       16. Екiншi уағдаласушы мемлекеттiң резидентi осы уағдаласушы мемлекетте жеке алғанда да және сол сияқты кез келген комбинациямен бiрге алғанда жүзеге асыратын және даярлық немесе көмекшi сипатқа ие қызметтiң мынадай түрлерi тұрақты мекеменi құрамайды:

      1) екiншi уағдаласушы мемлекеттiң резидентiне тиесiлi тауарлардың немесе бұйымдардың қорын ұстау және ғимараттарды осы тауарлар мен бұйымдарды сақтау, көрсету немесе жеткiзу үшiн ғана пайдалану. Тауарлар мен бұйымдарды көрмеден немесе сақтау орнынан сатуды жүзеге асырған жағдайда, мұндай қызмет тиiсті Салық Конвенциясының 5-бабының 1-тармағының ережесiне әкеп соқтырады.

      Мысал.

      Қазақстандық кәсiпорын Ресей Федерациясының аумағында өз тауарларының көрмесiн ұйымдастырады. Көрменi өткiзуге арналған алаңдарды пайдалану, сондай-ақ бұл көрменің өзі Ресейдегi қазақстандық резиденттің тұрақты мекемесiн құрамайды.

      2) басқа заңды немесе жеке тұлғаның өңдеу мақсаттары үшiн ғана екiншi уағдаласушы мемлекеттiң резидентiне тиесiлi тауарлардың немесе бұйымдардың қорын ұстау.

      Мысал.

      Қазақстандық кәсiпорын оған тиесiлi шикiзатты ресейлiк кәсіпорнының

      одан әрi ұқсатуы үшiн Ресейге әкетедi. Екi уағдаласушы мемлекеттің арасында қолданылатын Салық Конвенциясының 5-бабына сәйкес шикiзаттың осы қорын Ресей аумағында ұстау қазақстандық кәсiпорынның тұрақты мекемесiн құрамайды.

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

      4) жоғарыда аталған тармақтарда санамаланған қызмет түрлерiнiң кез келген комбинацияларын, мұндай комбинацияның нәтижесiнде туындайтын тұрақты қызмет орнының жиынтық қызметi дайындық немесе көмекшi сипатқа болған жағдайда жүзеге асыру үшiн ғана тұрақты қызмет орнын ұстау. Мысалы, жарнаманың, ақпараттармен қамтамасыз етудiң жеке мақсаттарымен немесе ғылыми зерттеулер жүргiзу, патентке немесе ноу-хау бойынша келiсiм-шартқа қызмет көрсету үшiн құрылған тұрақты қызмет орны, егер мұндай қызмет дайындық немесе көмекшi сипатқа ие болса, тұрақты мекеме құрамайды.

      Дайындық немесе көмекшi қызметтi айқындаған кезде шешушi критерий өз-өзiнен екiншi уағдаласушы мемлекет резидентi қызметiнiң негiзгi және маңызды бөлiгiн құрайтын тұрақты қызмет орнының қызметi болып табылады. Әрбiр жеке жағдай жеке-жеке қаралуы мүмкiн. Тұрақты қызмет орнының негiзгi қызметi екiншi уағдаласушы мемлекет резидентiнiң негiзгi қызметiмен ұқсас болса, онда ол дайындық немесе көмекшi қызметтi жүргiзбейдi. Мысалы, патентке және ноу-хауға қызмет көрсету осы уағдаласушы мемлекеттегi кәсiпорын қызметiнiң түрi болып табылады. Бұдан басқа, егер осы кәсiпорын тұрақты қызмет орны арқылы екiншi уағдаласушы мемлекетте осындай қызметтi (патентке және ноу-хауға қызмет көрсетудi) жүзеге асырса, онда осы қызмет орны тиiстi Салық Конвенциясының 5-бабы 4-тармағының е) тармақшасының айырмашылықтарын пайдалана алмайды және тиiсiнше, осы екiншi уағдаласушы мемлекетте тұрақты мекеме сияқты қаралатын болады.

      Егер екiншi уағдаласушы мемлекеттiң резидентi еншiлес кәсiпорындар, тұрақты мекемелер, агенттер мен лицензиаттар орналасқан елдерде "басқару органын" бекiтетiн және мұндай органның осы аймақта орналасқан кәсiпорынның барлық бөлiмдерiмен қадағалау және үйлестiру функциясы болса, онда тұрақты мекеме басқару органы тиiстi Салық Конвенциясының 5-бабының 2-тармағындағы басқару орны сияқты қаралатын болғандықтан қызмет iстеп тұрған болып саналады. Iрi халықаралық кәсiпорын (көп орталықты кәсiпорын) барлық басқару функциясын басқару органдарына берсе, яғни бас кәсiпорынның функциялары тек қана қадағалаумен шектелсе, онда аймақтық басқару органдары тиiстi Салық Конвенциясының 5-бабы 2-тармағының а) тармақшасының мағынасында "басқару орны" ретiнде қарастырылуы керек.

      Егер кәсiпорын екiншi уағдаласушы мемлекетте тұрақты қызмет орнын тауарларды сақтау немесе жеткiзу үшiн ғана емес, және де мысалы, клиенттердi қосалқы бөлшектермен жабдықтау үшiн, осы техникаға қызмет көрсету және оны жөндеу үшiн ұстаса, мұндай тұрақты қызмет орны мұндай қызмет тиiстi Салық Конвенциясының 5-бабы 4-тармағының а) тармақшасында аталған қарапайым жеткiзуден тысқары шығатын болғандықтан, тұрақты мекеме құрайды. Тұрақты мекеме, сондай-ақ, егер кәсiпорын тұрақты қызмет орны арқылы екiншi уағдаласушы мемлекетте ақпарат берiп қана қоймай, сонымен бiрге әрбiр клиент үшiн жеке әзiрленген жоспарлар, сызбалар, есеп айырысулар мен өзгелер жасаса және ұсынса немесе, егер зерттеу мекемелерi өндiрiспен шұғылданса да қызмет етедi.

      Тиiстi Салық Конвенциясының 5-бабы 4-тармағының е) тармақшасы, егер тұрақты қызмет орнының қызметi екiншi уағдаласушы мемлекетте тек бас кәсiпорын үшiн ғана жүргiзiлетiн жағдайда қолданылады. Егер екiншi уағдаласушы мемлекеттегi қызмет көрсетулер тек бас кәсiпорынға емес, және сонымен бiрге, басқа кәсiпорындарға, мысалы, еншiлес компанияларға көрсетiлсе, онда осы қызмет орны тиiстi Салық Конвенциясының 5-бабы 4-тармағының е) тармақшасының ережелерiне бағынбай, осы екiншi уағдаласушы мемлекетте тұрақты мекеме құрайды.

      Мысал. Соnvеу Ltd. компаниясы - А елiнiң резидентi өндiрiсте өнiмдi, мысалы, азық-түлiк өнiмдерiн пайдалану үшiн өнеркәсiптiк конвейлерлiк жабдық жеткiзедi. Бұл компания В елiндегi дистрибуция жөнiндегi агенттi техникалық қолдауды қамтамасыз ету ушiн В елiнде өкiлдiк офис ашты (В елінің резидентi болып табылатын тәуелсiз компания). Осы өнiмге меншiк құқығын ескере отырып, Соnvеу Ltd. Оны жеке қызметкерлерінің бiрi техникалық қызмет көрсетудi қамтамасыз еткенiн қалайды. Қызметкер екiншi уағдаласушы мемлекетте тұтынушылардың қажеттерiн зерттейдi, жоба әзiрлейдi және ұсыныс бередi. Өтiнiштер дистрибуция жөнiндегi агент арқылы жiберiледi. Соnvеу Ltd. компаниясының В елiнде банктiк шоты бар. Бұл мысалда аталған өкiлеттiк осы екiншi уағдаласушы мемлекетте тұрақты мекеме құрайды, себебi, бұл қызметкер берген ұсынымды Соnvеу Ltd. компаниясы коммерциялық мәселелердi шешкен кезде ескередi, яғни бұл қызметкердің қызметi дайындық немесе көмекшi емес.

      Тұрақты мекеме, егер тұрақты қызмет орны арқылы тиiстi Салық Конвенциясының 5-бабының 4-тармағында санамаланған кез келген қызмет, тек қана тұрақты қызмет орны тиесiлi кәсiпорын атынан емес, сонымен бiрге басқа да кәсiпорындардың атынан жүзеге асырылса қызмет iстейтiн болып саналады.

      Мысал.

      А мемлекетi резидентiнің В мемлекетiнде тек қана өзiнің кәсіпорны үшiн жарнамалық қызметiн жүзеге асыратын ғана емес, және сонымен бiрге, басқа да кәсiпорындардан тапсырыстар қабылдайтын жарнамалық агенттiгi бар. Аталған резиденттің бұл агенттiгi В мемлекетiнде тұрақты мекеме құрайды және тұрақты мекеменің жарнамалық қызметтен алатын табыстары В мемлекетiнде салық салуға жатады.

      Тиiстi Салық Конвенциясының 5-бабының 4-тармағында аталған қызмет үшiн пайдаланылатын тұрақты қызмет орны басқа кәсiпкерлiк қызмет үшiн де бiрыңғай тұрақты мекеме ретiнде қарастырылады және қызметтiң екi түрi бойынша салық салынады.

      Мысал.

      Шетелдiк заңды тұлғаның ол арқылы аталған тұлғаның өндiрiстiк өнiмiн сату жүзеге асырылатын уағдаласушы мемлекетте тауар қоймасы бар. Өнімдi жеткiзуден, сақтау мен сатудан алынатын табыстар тауар қоймасы шетелдiк заңды тұлғаның тұрақты мекемесi болып табылатындықтан, осы мемлекетте салық салуға жатады.

      17. Тәуелсiз мәртебесi бар агент (брокер, комиссионер және т.б.) арқылы, осы агент өзiнiң әдеттегi қызметi шеңберiнде әрекет етсе, бiр уағдаласушы мемлекеттiң резидентi екiншi уағдаласушы мемлекетте жүзеге асыратын қызметi тұрақты мекемесiн құрамайды.

      Мысал.

      Қазақстандық кәсiпорын Салық Конвенциясы қолданылатын мемлекетте шетелдегi бағалы қағаздармен мәмiле жасауды жүзеге асырады. Аталған мақсаттар үшiн мамандандырылған брокерлiк компания тартылады. Осы брокерлiк компания ол тәуелсiз мәртебесi бар агент болғандықтан және өзiнің әдеттегi қызметi шеңберiнде әрекет ететiндiктен, осы уағдаласушы мемлекетте қазақстандық кәсіпорынның тұрақты мекемесiн құрамайды.

      Кәсiпорын атынан қызмет ететiн тұлға тек мынадай жағдайларда, егер:

      - ол заңды түрде де, және экономикалық та кәсіпорынға тәуелсiз болып табылатын болса;

      - ол кәсiпорын атынан қызмет еткен кезде, өзiнiң әдеттегi қызметi шеңберiнде қызмет ететiн болса, осы кәсiпорынның тұрақты мекемесiн құрамайды.

      Кәсiпорын атынан қызмет ететiн тұлғаның қызметi осындай нұсқаулықтарға немесе кәсiпорынның тұтастай бақылауына әкеп соғатын болса немесе кәсiпорынға толығымен немесе неғұрлым толығымен арналса, мұндай тұлға кәсiпорынға тәуелсiз болып саналуы мүмкiн емес.

      Екiншi маңызды критерий кiмнiң кәсiпкерлiк тәуекелi жоғары, соған негiзделедi: аталған тұлға немесе кәсiпорын. Кәсiпкерлiк тәуекел осы тұлғада (агентте) күштiрек болса, ол кәсiпорыннан тәуелсiз болып табылады, мысалы, комиссиялық негiзде жұмыс iстейтiн брокер, комиссионерлер қызметiн өз бетiмен жүзеге асыратындығына орай тәуелсiз агент болып табылады.

      Егер тұлға, кәсiпорынның - екiншi уағдаласушы мемлекеттiк резидентiнiң орнын пайдалана отырып, осы мемлекетте аталған кәсiпорынның қызметiне, жеке iскерлiк операциялардың сипатынан өзге, неғұрлым экономикалық ұқсас қызметтi жүзеге асырса, онда мұндай тұлға өзiнiң әдеттегi бизнесi шеңберiнде әрекет ететiн ретiнде қарастырылатын болады.

      Мысал.

      Уәкiлеттi агент өз атынан Салық Конвенциясы қолданылатын шетелдiк мемлекет кәсiпорынның тауарлары мен өнiмiн Қазақстанда сатуды жүзеге асырып қана қоймай, сонымен бiрге осы кәсiпорынға қатысты келiсiм-шарттар жасасуға уәкiлеттi тұрақты агент ретiнде әрекет етедi. Бұл жағдайда мұндай ерекше қызметке қатысты уәкiлет агент өзiнiң әдеттегi бизнесiнiң шеңберiнен тыс әрекет ететiндiктен, осы шетелдiк кәсiпорынның тұрақты мекемесi ретiнде қарастырылады.

      Сақтандыру компаниясы жағдайында, егер бұл компания екiншi уағдаласушы мемлекетте сақтандыру жарналарын жинауды немесе тәуекелдердi сақтандыруды жүзеге асырса, ол екiншi уағдаласушы мемлекетте тұрақты мекемесi бар болып саналады, яғни бұл агент тиiстi Салық Конвенциясының 5-бабының 5-тармағына сәйкес сақтандыру компаниясының тұрақты мекемесi ретiнде қарастырылады.

      18. Тиiстi Салық Конвенциясының 5-бабының 1 және 2-тармақтарының ережелерiне қарамастан, уағдаласушы мемлекет резидентi қызметiнiң екiншi уағдаласушы мемлекетте тиiстi Салық Конвенциясының 5-бабының 6-тармағына сәйкес тәуелсiз мәртебесi бар агент болып табылмайтын тұлға (жеке немесе заңды) арқылы жүзеге асырылуы, мынадай жағдайларда:

      1) егер аталған тұлғаның екiншi уағдаласушы мемлекеттiң аумағындағы резидент атынан келiсiм-шарт жасасуға өкiлеттiгi бар болса және әдетте оны пайдаланса;

      2) егер аталған тұлғаның қызметi тиiстi Салық Конвенциясының 5-бабының 4-тармағында санамаланған қызмет түрлерiмен шектелмесе тұрақты мекеме құруға әкеп соғады.

      Мысал.

      Салық Конвенциясы қолданылатын шетелдiк компания-мемлекет резидентi осы компанияның атынан Қазақстанда оның тауарларын сатуға келiсiм-шарттар жасасу үшiн жеке тұлға жалдайды. Аталған жеке тұлға арқылы жүзеге асыратын осы шетелдiк компанияның қызметi Қазақстанның аумағында тұрақты мекеме құрайды.

      Жалпы қабылданған принцип, кәсiпорын, егер тиiстi Салық Конвенциясының 5-бабының 1 және 2-тармақтарының мәнiнде бұл кәсiпорынның екiншi уағдаласушы мемлекетте тұрақты қызмет орны болмаса да, егер кейбiр жағдайларда онда осы кәсiпорынды бiлдiретiн тұлға әрекет етсе, екiншi уағдаласушы мемлекетте тұрақты мекемесi бар ретiнде қарастырылатындығына негiзделедi. Бұл ретте, әрекет ететiн тұлға мынадай талаптарға жауап беруi керек:

      1) кәсiпорын атынан екiншi уағдаласушы мемлекетте келiсiм-шарт жасасуға өкiлеттiгiнiң болуы, бұл ретте өкiлеттiк ресми емес, iс жүзiнде болуы керек. Яғни тұлға оның өкiлеттiк және қызмет саласын ескере отырып, кейбiр дәрежеде аталған мемлекеттегi кәсiпорынның коммерциялық қызметiне кiрiсуi қажет. "Кәсiпорын атынан келiсiм-шарт жасасу өкiлеттiгі" мағынасы бұл тармақты кәсiпорын атынан тiкелей келiсiм-шарт жасасатын тұлғаларға қолданумен шектелмейдi. Ол, сондай-ақ, келiсiм-шарт жасай отырып, егер келiсiм-шарттар кәсiпорын атынан жасалмаған болса да, мiндеттемелерiн осы кәсiпорынға жүктейдi. Аталған өкiлеттiк осы кәсiпорынның қызметiне байланысты келiсiм-шарттар жасасуды көздейдi. Бұл тұлғаның, егер тұлғаның кәсiпорын атынан iшкi операциялармен ғана байланысты келiсiм-шарт жасасуға өкiлеттiгi бар болса, осы тұлға бойынша әрекет ету үшiн қызметшiлердi жұмылдыру мүмкiндiгi бар екендiгінiң мәнi жоқ. Бұдан басқа, өкiлеттiк екiншi уағдаласушы мемлекетте iске асырылуы және коммерциялық шындықтар негiзiнде айқындалуы керек.

      2) Әдетте, мұндай өкiлеттiктердi, жекелеген жағдайларда емес бiрнеше рет пайдаланады. Кәсiпорын үшiн келiсiм-шарт ережелерiн қарауға өкiлеттiгi бар тұлға, егер келiсiм-шартқа осы кәсiпорын орналасқан мемлекеттегi екiншi тұлға қол қоятын болса, осы мемлекетте өзiнiң өкiлеттiгiн пайдаланушы деп санауға болады.

      3) Тиiстi Салық Конвенциясының 5-бабының 6-тармағына сәйкес тәуелсiз агент болып табылмайтын тәуелсiз, жалдамалы немесе өзге тұлға болып табылады.

      4) Оның қызметi Тиiстi Салық Конвенциясының 5-бабының 4-тармағында аталған қызметтiң түрлерiмен шектелмейдi. Осылайша, тұрақты қызмет орнын осы тармақта аталған бiр ғана мақсатпен ұстау тұрақты мекеме болып саналмайды, қызметi осы мақсатпен шектелетiн тұлға, сол сияқты тұрақты мекеме құрмайды. Кәсiпорынның тұрақты мекемесi тұлға кәсiпорын атынан әрекет ететiн ретiнде жұмыс iстейдi, яғни келiсiм-шарт жасасу бойынша өкiлеттiгiн пайдаланбайды және кәсiпорын атынан кез келген басқа қызметтi жүзеге асырады.

      Мысал.

      АҚШ-тағы корпорация ретiнде тiркелген Маnufасturеr Inc өндiрiстiк компаниясы өзiнің өнiмiн Қазақстанда сатуды жоспарлап отыр және маман Б.Н.Ивановты өзiнің Қазақстандағы агентi етiп жалдайды. Бұрын ол әртүрлi шетелдiк компанияларға агент болып жұмыс iстеген, бiрақ ол қазiр өзiнің барлық уақытын Маnufасturеr компаниясының қызметiне бөледi.

      Б.Н.Иванов тұтынушылардан өтiнiштер алады және оларды Маnufасturеr компаниясының бас офисiне одан әрi әрекеттер бойынша ұсынымдар жiбере отырып, факс арқылы бередi. Бас офистегi өткiзу жөнiндегi менеджердің кеңсе ассисентi Б.Н.Ивановтың барлық ұсынымдарын басшылыққа алу туралы нұсқау алды. Өтiнiштер бас офистен өтiнiш берген тұлғаға тiкелей жеткiзу арқылы орындалуда. Американдық корпорация өз қызметiне уәкiлеттi агенттi тартатындығын ескере отырып, оның ұсынымдарын қабылдай отырып, американдық компанияның қызметi тәуелдi агент арқылы Қазақстанда тұрақты мекеме құрайды, тиiсiнше, аталған агенттiң кiрiстерi осы уағдаласушы мемлекетте салық салынуға жатады.

      19. Егер, компанияға - бiр уағдаласушы мемлекеттiң резидентiне екiншi уағдаласушы мемлекеттiң резидентi немесе осы басқа мемлекетте қызметiн жүзеге асыратын компания бақылау жасаса (не тұрақты мекеме арқылы, не басқаша түрде), бақыланатын компания өз-өзiнен, еншiлес компания тәуелсiз заңды тұлға болып табылатындықтан, бақылаушы компанияның тұрақты мекемесiне айналмайды. Еншiлес компания жүргiзетiн қызмет баскомпанияның басшылығымен жүзеге асырылғанның өзiнде де, аталған қызмет баскомпанияның тұрақты мекемесiн құрмайды.

      Мысал.

      Қазақстанда тiркелген акционерлiк қоғамның жарғылық капиталының 90% шетел фирмасына тиесiлi. Акционерлiк қоғамды екiншi уағдаласушы мемлекеттiң резидентi бақылайтындығына қарамастан ол дербес заңды тұлға ретiнде Қазақстан Республикасының заңдары бойынша тiркелгендiктен, шетел компаниясының тұрақты мекемесi болып табылмайды.

      20. Солай бола тұрса да, еншiлес кәсiпорын кез келген тектес емес компанияға қатысты: егер еншiлес кәсiпорын тиiстi Салық Конвенциясының 5-бабының 6-тармағындағы мағынада тәуелсiз агент ретiнде қарастырылуы мүмкiн болмаса және егер баскомпания атынан келiсiм-шарт жасау жөнiндегi өкiлеттiкке ие және, әдетте қолданатын болса, тиiстi Салық Конвенциясының 5-бабының 5-тармағында көрсетiлген жағдайларда баскомпанияның тұрақты мекемесi болып табылады. Осы тармақтың ережелерi, сондай-ақ бiр еншiлес компания сол және сол сияқты баскомпанияға тектес кез келген басқа еншiлес компания үшiн жүргiзетiн қызметке қолданылуы тиiс.

**2-бөлiм. Табыстарға салық салу**

**6. Жылжымайтын мүлiктен алынатын табыс**

      21. Екiншi уағдаласушы мемлекетте орналасқан жылжымайтын мүлiктен (ауыл немесе орман шаруашылығынан алынған табыстарды қоса алғанда) уағдаласушы мемлекеттiң резидентi алған табыстарына жылжымайтын мүлiк орналасқан тек осы екiншi уағдаласушы мемлекетте ғана салық салуға жатады.

      22. "Жылжымайтын мүлiк" терминi мүлiк орналасқан уағдаласушы мемлекеттiң заңдары бойынша айқындалады.

      1994 жылғы 27 желтоқсандағы Қазақстан Республикасының Азаматтық кодексі 117-бабының 1-тармағына сәйкес жылжымайтын мүлiкке (жылжымайтын дүние, жылжымайтын зат) жер учаскелерi, үйлер, ғимараттар, көпжылдық екпелер және жермен тығыз байланысты өзге мүлiктердi, яғни орасан зиянсыз олардың орнын ауыстыру мүмкiн емес объектiлердi бiлдiредi.

      Салық Конвенцияларының ережелерiне сәйкес термин кез келген жағдайда жылжымайтын мүлiкке қатысы бойынша қосалқы мүлiктi, сондай-ақ әрқашан жылжымайтын мүлiк ретінде қарастырылатын құрал мен құқықты: ауыл немесе орман шаруашылығында пайдаланылатын малды, жабдықты, жер меншiгiне, жылжымайтын мүлiк узуфруктiне қатысты құқықтың жалпы ережелерiне қолданылатын құқықты және минералды ресурстарды, көздердi және басқа табиғи ресурстарды өндiру немесе өндiру құқығында өтемақы ретiнде айнымалы немесе нақтыланған төлемдерге арналған құқықты қамтиды.

      Теңiз, өзен, әуе кемелерi немесе жер үстi көлiгi тиiстi Салық Конвенциясының ережелерiне жылжымайтын мүлiк ретiнде 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) бұйрығымен.*

      23. Жылжымайтын мүлiктен алынатын табыстар кез келген нысандағы жылжымайтын мүлiктi тiкелей пайдаланудан, жалға беруден немесе пайдаланудан алынған табыстарды қамтиды. Яғни жылжымайтын мүлiктен алынатын табыстарға пайдалану нысанына тәуелсiз жылжымайтын мүлiк орналасқан мемлекетте салық салынады.

      24. Жылжымайтын мүлiктен алынатын табыс, сондай-ақ өнеркәсiптiк, коммерциялық және өзге де кәсiпорындардың жылжымайтын мүлiктен алынатын табыстарын және тәуелсiз жеке (дербес) қызметтер көрсету үшiн пайдаланылатын жылжымайтын мүлiктен алынатын табыстарды қамтиды.

**7. Кәсiпкерлiк қызметтен алынатын пайда**

      25. Тұрақты мекеме арқылы екiншi уағдаласушы мемлекетте қызметiн жүзеге асыратын уағдаласушы мемлекет резидентiнiң пайдасына тұрақты мекеме орналасқан екiншi уағдаласушы мемлекетте салық салынады. Бұл ретте, пайдаға: тұрақты мекемеге жататын бөлiгiнде ғана, сондай-ақ тиiстi Салық Конвенцияларының ережелерiне сәйкес, тауарларды немесе бұйымдарды осы екiншi уағдаласушы мемлекетте сатуға, тұрақты мекеме арқылы сатылатын тауарларға немесе бұйымдарға, өзiнiң сипаты бойынша тұрақты мекеме арқылы жүзеге асырылатын кәсіпкерлiк Қызметке сәйкес келетiн немесе ұқсас осы екiншi уағдаласушы мемлекетте жүзеге асырылатын кәсiпкерлiк қызметке қатысты бөлiгiнде ғана салық салынады.

      Мысал.

      Түрiк 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 көрсететiн қызмет көрсетулер үшiн түрiк компаниясының алған табысы Қазақстан Республикасында салық салуға жатады.

      Бұл ретте, "ұқсас тауарлар (жұмыстар, қызмет көрсетулер)" деп бiртектi немесе бiрыңғай тауарларды (жұмыстарды, қызмет көрсетулердi) түсiнуiмiз керек.

      Бiрыңғай тауарлар (жұмыстар, қызмет көрсетулер) деп олар үшiн белгiлерi бiрдей сипаттағылар түсiндiрiледi. Тауарлардың (жұмыстардың, қызмет көрсетулердiң) ұқсастығын айқындаған кезде олардың жеке сипаты, сапасы мен рыноктағы репутациясы, шыққан елi мен өндiрушiсi ескерiледi.

      Бiрыңғай тауарлар (жұмыстар, қызмет көрсетулер) бiрыңғай болмай-ақ ұқсас сипаты бар және бiрдей функцияны орындауға және коммерциялық өзара алмастырушы болуға мүмкiндiк беретiн ұқсас компоненттерден тұрады. Тауарлардың (жұмыстардың, қызмет көрсетулердiң) бiрыңғайлығын айқындаған кезде олардың сапасы, тауарлы белгiсiнiң болуы, рыноктағы репутациясы, шыққан елi ескерiледi.

      26. Тұрақты мекеме арқылы кәсiпкерлiк қызметті жүзеге асыратын шетелдiк заңды тұлғалар "Бухгалтерлiк есепке алу мен қаржылық есеп беру туралы" Қазақстан Республикасының 2007 жылғы 28 ақпандағы Заңына сәйкес дәл және толық бухгалтерлiк есеп және қаржылық есептiлiк жүргiзуге мiндеттi.

      Бухгалтерлiк есеп туралы Қазақстан Республикасының заңдары бұзылған жағдайда, атап айтқанда, бухгалтерлiк есептi жүргiзбегенде немесе жүргiзудi бұзғанда, есептеме құжаттары жойылғанда немесе жоғалғанда және басқа да тәртiп бұзушылық болған жағдайда, кiнәлi адамдар Бухгалтерлiк есеп туралы Қазақстан Республикасының заңдарына сәйкес жауапқа тартылады.

      Қазақстан Республикасындағы тұрақты мекеме арқылы қызметiн жүзеге асыратын шетелдiк заңды тұлғалар салық мақсаттары үшiн салық есебiн жүргiзуге және корпорациялық табыс салығы бойынша салық декларацияларын толтыруға мiндеттi.

      Салық декларациялары уақытында ұсынылмаған, декларациядағы салық сомалары кемiтiлген, жүргiзiлген шаруашылық операцияларының есебiнде дұрыс көрсетiлмеген жағдайда, тұрақты мекеме арқылы Қазақстан Республикасында кәсiпкерлiк қызметтi жүзеге асыратын шетелдiк заңды тұлғаға Қазақстан Республикасының салық заңдарында көзделген айыппұл санкциялары қолданылады.

*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) бұйрығымен.*

       27. Қазақстан Республикасында кәсiпкерлiк қызметтi жүзеге асыратын шетелдiк заңды және жеке тұлғалар, сондай-ақ Қазақстан Республикасының резиденттерi жұмысында мемлекеттiк және қажет болған жағдайда, басқа да тiлдердi пайдалануы керек, яғни iс жүргiзу "Қазақстан Республикасындағы тiлдер туралы" 11.07.1997 ж. Қазақстан Республикасының Заңының 8-бабына сәйкес аталған тiлдерде жүргiзілуi керек.

      Қазақстан Республикасындағы жеке және заңды тұлғалардың жазбаша түрде жасалатын барлық мәмiлелерi мемлекеттiк және орыс тiлдерiнде, қажет болған жағдайда, басқа тiлдерге аудармасы ноториалды расталған қосымшамен тiркелуi тиiс. Жазбаша түрде шетелдiк жеке және заңды тұлғалармен жасалған мәмiлелер мемлекеттік және тараптар үшiн қолайлы тiлдерде тiркелуi керек.

      Аталған Тiлдер туралы заңның 24-бабына сәйкес тiлдер туралы Қазақстан Республикасы заңдарының бұзылуына кiнәлi кез келген меншiк нысанындағы ұйымдардың бiрiншi басшылары, сондай-ақ заңды және жеке тұлғалар Қазақстан Республикасының заңдарына сәйкес жауапқа тартылады.

      28. Егер уағдаласушы мемлекеттiң резидентi тұрақты мекеме арқылы екiншi уағдаласушы мемлекетте кәсiпкерлiк қызметтi жүзеге асырса, екінші уағдаласушы мемлекетте осы тұрақты мекемеге, егер ол оқшауланған және жекеленген кәсiпорын, осындай және осыған ұқсас қызметпен шұғылданатын, осындай немесе ұқсас жағдайларда болғанда және ол тұрақты мекеме болып табылатын кәсiпорынға тәуелсiз әрекет еткенде, алуы мүмкiн пайда жатады.

      Бұл ретте екi ереже қолданылады:

      1) тұрақты мекеменiң пайдасы, егер тұрақты мекеме ол тұрақты мекеме болып табылатын кәсiпорынға тәуелсiз жеке заңды тұлға болатындай есептелуi керек (жеке есептеу әдiсi).

      Cалық органдары тексеру кезiнде тұрақты мекеменiң және шетелдiк заңды тұлғаның бухгалтерлiк және салықтық есептiлiктерiнде көрсетiлген ақпаратты қарауға мiндетті. Егер шетелдiк заңды тұлға уағдаласушы мемлекетте орналасқан тұрақты мекеме қызметiнiң негiзiнде нақты табыстар алатын болса, тұрақты мекеменiң салық салынатын табыстары жекеленген заңды тұлғаға кiрiстер мен шығыстарды есептеу арқылы түзету қажет.

      2) тұрақты мекеменiң пайдасы, егер тұрақты мекеме шетелдiк заңды тұлғаға тәуелсiз өз бетінше әрекет ететiндей есептелуi керек (созылған қол аралығындағы принцип).

      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 шетелдiк заңды тұлға коммерциялық себептердi ескере отырып, шетелдiк заңды тұлғаның бәсекелi позициясын құрудың табиғи коммерциялық әдiсi болуы мүмкiн тұрақты мекемеге нарықтық бағадан төмен бағамен тауарларды жеткiзе алады және пайданы бiр уағдаласушы мемлекеттен екiншiсiне аударудың әрекетi ретiнде қарастырылмауы керек.

      Нарықтық бағаларды айқындау кезiнде, сондай-ақ тауарларға арналған нарықтық баға тауарлардың санына және оларды жеткiзу кезеңiне байланысты ауысып отыратындығын ескеру қажет.

      Нарықтық баға принципi, сондай-ақ тұрақты мекеменiң кәсiпорынның басқа тұрақты мекемесiмен, ассоцияландырылған кәсіпорындармен және олардың тұрақты мекемелерiмен жасалатын операциялардан алатын пайдасын есептеуге қолданылады.

      Егер екiншi уағдаласушы мемлекетте орналасқан тұрақты мекеменiң коммерциялық активiнiң бөлiгiн құрайтын мүлiк бас офиске немесе екiншi уағдаласушы мемлекет резидентiнiң басқа тұрақты мекемесiне ауыстырылатын болса, онда бұл ауыстыру мүлiктi сату ретiнде қарастырылады және тиiстi Салық Конвенциясының 7-бабының 2-тармағына сәйкес бiрiншi уағдаласушы мемлекетте салық салуға жатады.

      Алайда, халықаралық банктiк операциялар шеңберiнде туындайтын үмiтсiз борыштарды аудару, бұл аудару банк алатын салықтық жеңiлдiктердi арттыру мақсатында мiндеттi коммерциялық немесе салықтық себептерден емес жүзеге асырылатындықтан, тәуелсiз кәсiпорындар арасындағы операцияларды жүзеге асыру ретiнде қарастырылмауы керек және осылайша, оның тұрақты мекемесi пайдасының сомасына әсер етпейдi.

      Мұндай қарыздарды бiр банктен екiншiсiне аудару жөнiндегi коммерциялық рыноктар болуы мүмкiн және iшкi аударым жағдайлары тәуелсiз банктердiң арасындағы операцияларды жүзеге асыру ретiнде қарастырылуы мүмкiн. Мысалы, егер банк шетел бөлiмiн жабатын және борыштарын аударатын не керiсiнше өзiнiң бас офисiне не басқа бөлiмшеге қайтаратын болса; немесе екiншi уағдаласушы мемлекетте жаңа бөлiмше ашқан және екiншi уағдаласушы мемлекеттiң резиденттерiне бас офис немесе басқа бөлiмшелер берген қарыздарды кейiннен аударған кезде, онда коммерциялық мақсаттағы мұндай аударымдар аударым күнiндегi борыштық мiндеттемелердегi ашық рыноктың тиiстi жағдайлары ретiнде 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 мекеменiң пайдасын айқындаған кезде, бұл шығыстар қайда жұмсалғандығына қарамастан, басқарушылық және жалпы әкiмшілік шығыстарды қоса алғанда тұрақты мекеменiң кәсіпкерлiк қызметiнiң мақсаты үшiн жұмсалған құжатты расталған шығыстарды шегеру жүргiзiледi.

      Тұрақты мекеменiң жалпы әкiмшілік немесе басқарушылық шығыстары мынадай тәсiлде айқындалады:

      1) тұрақты мекеменiң айналым немесе жалпы пайдасының коэффициентi тұтастай алғанда мекеменiң айналымды немесе жалпы пайдасына тұрақты мекеменiң айналымды және жалпы пайдасына қатысы ретiнде ескерiледi;

      2) тұрақты мекеменiң жалпы әкiмшілік және басқарушылық шығыстарының сомасы тұтастай алғанда кәсiпорынның жалпы әкiмшiлiк және басқарушылық шығыстары сомасының және тұрақты мекеменiң айналымды немесе жалпы пайдасының коэффициентінiң өнiмi ретiнде айқындалады.

      Яғни бас офистiң тұрақты мекеменiң мұқтажына жұмсаған көрсетiлген шығыстардың пропорционалды үлесi ескерiледi. Бұл ретте тұрақты мекеменiң есептелген кiрiстерi iс жүзiндегi сомаға сәйкес келуi және тұтастай алғанда тұрақты мекеменiң және кәсiпорынның бухгалтерлiк құжаттарымен және қаржылық (бухгалтерлiк) есептiлiктерiмен расталуы тиiс (заңды тұлғаның өзiнiң акционерлерiне беретiн есептiлiгi).

      Материалдық емес мүлiкке (роялти) құқығы жағдайында, бiр және сондай топтың кәсiпорындары арасындағы қарым-қатынастарға қатысты ереже бiр және сондай кәсiпорынның бөлiмшелерi (тұрақты мекемелерi) арасындағы қарым-қатынастарға қолданыла алмайды. Материалдық емес мүлiкке "иелену құқығын" кәсiпорынның бiр ғана бөлiмшесiне (тұрақты мекемесiне) жатқызу және кәсiпорынның бұл бөлiмшесi (тұрақты мекемесi), егер ол тәуелсiз кәсiпорын болса, басқа бөлiмшелерден (тұрақты мекемелерден) роялти алуы керектiгi көрсету қиын. Бiр ғана заңды тұлға бар болғандықтан, онда меншiк құқығы етiп кәсiпорынның қандай да бiр бөлiмшесiне (тұрақты мекемесiне) бөлу мүмкiн емес. Сондықтан, пайданы немесе роялтидi есептемей кәсiпорынның әртүрлi бөлiмшелерi (тұрақты мекемелерi) арасында материалдық емес мүлiк құру жөнiндегi iс жүзiндегi шығыстарды дұрыс бөлу қажет.

      Егер тұрақты мекеме оған тиесiлi кәсiпорынға арнайы қызметтер көрсетсе және, егер осы қызмет көрсетулер кәсiпорынға нақты пайда әкелетiн және тұрақты мекемеге арналған шығыстар кәсiпорын шығыстарының маңызды бөлiгiн құрайтын болса, онда осы тұрақты мекеме орналасқан уағдаласушы мемлекет қызмет көрсету құны мен оның құнына енгiзiлген пайдаға салық салынуы мүмкiн.

      30. Шетелдiк заңды тұлғаның тұрақты мекемесi өзiнiң бас кәсiпорнына немесе аталған тұлғаның кез келген басқа кәсiпорнына төлеген мынадай сомаларды:

      1) роялтидi, сыйақыларды, алымдарды және берiлген қарыз ақшаны немесе патенттердi немесе басқа құқықтарды пайдаланғаны үшiн басқа төлемдердi;

      2) бас кәсiпорынның көрсеткен қызметтерi үшiн, оның iшiнде басқарғаны үшiн (тиiмдi менеджмент) комиссиондық алымдарды;

      3) осы шетелдiк заңды тұлғаның бас кәсiпорнынан немесе басқа кәсiпорнынан алынған қарыз ақшалар бойынша проценттердi салық салынатын пайдадан шегерiм жасауға құқығы жоқ.

      Мысал.

      Қазақстанда орналасқан шетелдiк компанияның тұрақты мекемесi Лондонда орналасқан бас офиске басқарғаны үшiн комиссиондық алым төлейдi. Бұдан басқа, тұрақты мекеме алған қарыз ақшасы үшін Мәскеуде орналасқан осы компанияның басқа офисiне проценттер төлейдi. Аталған төлемдер Қазақстандағы тұрақты мекеме табысына салық салу кезiнде шегерiмге жатқызуға жатпайды.

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

      Мысал.

      Қазақстанда орналасқан тұрақты мекеме өзiнiң бас кәсіпорны атынан, осы кәсiпорын өндiретiн, бiрақ онымен тұрақты мекеме операциялар жасамайтын өнiмдердi жарнамалайды. Бас кәсiпорын атынан тұрақты мекеме ұшыраған шығыстар осы тұрақты мекеменің салық салынатын пайдасын айқындау кезiнде шегерiмдерге жатпайды. Тұрақты мекеме аталған шығыстарды есепте көрсеткен жағдайда, салық мақсаттарында тұрақты мекеме пайдасының түпкiлiктi сомасын есептеу кезiнде, тұрақты мекеменің пайдасы аталған шығыстардың сомасына ұлғайтылуы тиiс.

      Ешқандай да пайда кәсiпорын үшiн тауарлар мен бұйымдарды тұрақты мекеме сатып алуы негiзiнде тұрақты мекемеге жатпайды. Мысалы, коммерциялық қызметпен шұғылданатын тұрақты мекеме кәсiпорын үшiн тауарлар сатып алуды жүргiзедi. Сатып алуға байланысты кез келген шығыстар, сондай-ақ тұрақты мекеменiң салық салынатын пайдасын есептеу кезiнде алып тасталатын болады.

      Мысал.

      Шетелдiк резиденттің тұрақты мекемесi бас офис үшiн шикiзат сатып алады. Бұл шикiзатты бас кәсіпорынға беру сатып алу болып табылмайды және тұрақты мекеменің салық салынатын табысына енгiзiлмейдi.

      Осылайша, шетелдiк резидент пен оның тұрақты мекемесi арасындағы iшкi есеп айырысулар осы тұрақты мекеменiң пайдасын (табысын) қалыптастыру кезiнде ескерiлмейдi.

      31. Кейбiр Салық Конвенцияларының ережелерiне сәйкес, егер уағдаласушы мемлекетте тұрақты мекеменiң пайдасы айқындамасы кәсiпорын пайдасының жалпы сомасын оның әртүрлi бөлiмшелерi бойынша пропорционалды бөлуi негiзiнде әдеттегi тәжiрибе болып табылса, Тиiстi Салық Конвенциясының 2-тармағында, уағдаласушы мемлекетке ол, әдеттегiдей, мұндай бөлудiң салдарынан салық салынатын пайданы анықтауға тыйым салмайды. Бөлудiң таңдап алынған әдiсi Салық Конвенцияларының 7-тармағында айтылған принциптерге сәйкес нәтижелер беруi керек.

      Яғни кейбiр жағдайларда тұрақты мекемеге есептелетiн пайда түсетiн активтердiң шоттары немесе нарықтық бағасы негiзiнде емес, кәсiпорынның жиынтық пайдасын әртүрлi формулалар бойынша қарапайым бөлумен айқындалады.

      Кәсiпорынның жиынтық пайдасын бөлу әдiсi кәсiпорынның барлық бөлiмшелерi (тұрақты мекемелер) тұтас кәсiпорынның пайдалылығына өзiнiң салымын енгiзгенi ескерiле отырып, кәсiпорын пайдасының пропорционалды бөлiгi оның бөлiмшелерiнiң (тұрақты мекемелерiнiң) бiреуiне жатады. Мұндай жағдайларда, кәсiпорынның түсiмдерiне, оның шығыстарына немесе оның капиталының құрылымына негiзделген критерийлер қолданылады. Бiрiншi критерий айналымға немесе комиссиялыққа негiзделген есептеу әдiсiн қамтиды; екiншiсi - қызметкерлер мен қызметшiлердiң жалақысына; үшiншiсi әрбiр бөлiмшеге (тұрақты мекемеге) жатқызылатын кәсiпорынның жиынтық айналымды қаражатының үлесiне негiзделген.

      Әрбiр критерийдi қолдану ол қолданылатын жағдайларға байланысты. Қызмет көрсететiн немесе өтiмдi тауар өндiретiн кәсiпорындарда таза пайда айналымның негiзiнде бөлiнетiн болады. Сақтандыру компаниялары үшiн әрбiр уағдаласушы мемлекеттегi полистардың иелерiнен түсетiн жарналарға сәйкес жиынтық пайда бөлу қажет. Шикiзат материалы немесе еңбек құны жоғарғы өнiм өндiретiн кәсiпорын жағдайында пайда шығыстармен неғұрлым тығыз байланысты болады. Банктiк немесе қаржылық кәсiпорындар үшiн жиынтық айналымды қаражаттың үлесi неғұрлым тиiмдi критерий болады. Жиынтық пайданы бөлуге қатысты кез келген критерийдiң басты мақсаты салық салынатын пайда мөлшерiнiң iс жүзiндегi сомаға жақындауымен түсiндiріледi. Алайда, бөлу негiзiнде тұрақты мекемеге есептелген пайда, егер олар нақты фактiлердi көрсетсе, сол сияқты тұрақты мекеменiң шоттарына сәйкес айқындалуы керек. Жиынтық пайданы бөлуге негiзделген пайданы есептеу әдiсiнiң тиiмдiлiгi тұрақты мекеменiң қызметiне ғана қатысты әдiстен гөрi аз болғандықтан, бiрiншi әдiс, егер ол қалыптасқан тәжiрибенiң бөлiгi болса және уағдаласушы мемлекетте салық органдары сияқты салық төлеушiлер және тұрақты мекеменiң есептелген пайдасының дұрыстығын растау ретiнде қабылдаса, жекеленген жағдайларда ғана пайдаланылуы керек.

      32. Тұрақты мекеменiң пайдасы, егер мұндай тәртiптi өзгерту үшiн жеткiлiктi және бұлтартпас себептер болмаса ғана бiрыңғай тәсiлмен айқындалады.

      33. Пайда Салық Конвенцияларының басқа да баптарында айтылатын табыс түрлерiн қамтитын жағдайларда, бұл баптардың ережелерi Салық Конвенцияларының 7-бабының ережелерiн қарастырмайды. Бұл Салық Конвенцияларының бұл баптары негiзiнен, ерекше баптармен қамтылатын табыстардың санаттарына жатпайтын өнеркәсiптiк немесе коммерциялық табыстарға қолданылады және тиiстi 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 шеңберiне жатады. Осылайша, ерекше баптармен қамтылған табыстың баптарына Салық Конвенцияларының ережелерiн ескере отырып не бөлек не осы тұрақты мекеме орналасқан уағдаласушы мемлекеттiң салық заңдарына сәйкес өнеркәсiптiк немесе коммерциялық пайда ретiнде салық салынуы мүмкiн.

**8. Халықаралық тасымалдан алынатын пайда**

      34. Уағдаласушы мемлекет резидентiнiң халықаралық тасымалдарда теңiз және әуе кемелерiн немесе жер үстi көлiгiн пайдаланудан алған пайдасына тиiстi Салық Конвенциясының ережелерiне оhқарай осы уағдаласушы мемлекетте салық салынады.

      35. Уағдаласушы мемлекет резидентiнiң бiрлескен қызметке (кәсiпорынға), пулға немесе халықаралық көлiк агенттiгiне қатысудан алған пайдасына осы уағдаласушы мемлекетте салық салынады.

      Бiр уағдаласушы мемлекеттiң аумағында жүзеге асырылатын жолаушылар немесе жүк тасымалдаудан алынатын табыстар тиiстi Салық Конвенциясының осы баптарының ережелерiне кiрмейдi.

      Мысал.

      Немiс авиа компаниясы Астана қаласы (Қазақстан) арқылы транзитпен Бонн қаласынан (ГФР) Алматы қаласына (Қазақстан) рейс жүзеге асырады. Бонн - Астана және Астана - Алматы жол бағытына қызмет көрсетудi сол бiр экипаж қамтамасыз етедi. Астана - Алматы билетiнiң құны ұлттық авиакомпаниялар ұсынатын билеттер құнынан неғұрлым төмен. Бонн қаласынан ұшқан жолаушылардың жартысынан көбi Астана қаласында түседi, сондай адам саны Алматы қаласына ұшу үшiн Астана қаласынан отырады. Аталған мемлекеттердiң арасында Қосарланған салық салуды болдырмау туралы конвенция қолданылады.

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

      - Осы жол бағытының Астана қаласынан Алматы қаласына дейiн авиатасымалдаудан алынатын табыстарға, бiр мемлекеттiң (Қазақстанның) шеңберiндегi аталған бекеттер арасындағы жолаушылар авиатасымалдары халықаралық болып табылмайтындықтан, тиiстi Салық Конвенциясының 7-бабының ережелерiне сәйкес салық салынуға жатады.

      36. Кейбiр Салық Конвенцияларының ережелерiне сәйкес уағдаласушы мемлекет резидентiнiң көлiк құралдарын, сондай-ақ контейнерлердi және оларға қатысты пайдалану үшiн жабдықтарды халықаралық тасымалда оларды жалға беруден алған пайдасына осы уағдаласушы мемлекетте салық салынады.

      Бұл ретте, теңiз, әуе кемелерiн немесе жер үстi көлiгiн жалға беруден алынатын табысқа тиiстi Салық Конвенциясының ережелерiне оhқарай чартермен толық жабдықталған, жарақталған экипажбен бiрге жолаушылар мен жүктердi тасымалдаудан алынатын пайда ретiнде қарастырылады. Олай болмаған жағдайда, теңiз, әуе кемелерiн немесе жер үстi көлiгi тасымалдарының коммерциялық қызметiнiң iрi үлесi осы ереженi қолдану саласынан шығады. Солай болғанмен де, Салық Конвенциясының 8-бабы емес, 7-бабы, егер халықаралық тасымалдарда көлiк құралдарын пайдалануға мамандандырылған уағадаласушы мемлекет резидентiнiң осы табыс көзi тұрақты болып табылатынды қоспағанда, экипажсыз фрахталған теңiз, әуе кемелерiн немесе жер үстi көлiгiн жалдаудан алынатын пайдаға қолданылады.

      Егер, халықаралық тасымалға тартылған уағдаласушы мемлекеттiң резидентi екiншi уағдаласушы мемлекетте жүк алушыға тауарларды тiкелей жеткiзудi жүзеге асырса, онда екiншi уағдаласушы мемлекеттiң аумағындағы мұндай iшкi тасымалдау тиiстi Салық Конвенциясының ережелерiне оhқарай теңiз, әуе кемелерiн немесе жер үстi көлiгiн халықаралық пайдалану саласына жатады және осылайша, осы Салық Конвенциясының 8-бабының ережелерiне жатқызылады.

      37. Швециямен жасасқан Салық Конвенциясының ережелерiне сәйкес "Авиажелiлердiң Скандинав Жүйесi" (SAS) авиакөлiк консорциумының алатын пайдасына қатысты осы Салық Конвенциясының 8-бабының 1-тармағының ережелерi АВ Аэрокөлiктiң (АВА), "Авиажелiлердiң Скандинав Жүйесi" (SАS) швед әрiптесiнiң осы консорциумына қатысуға жататын пайданың бөлiгiне ғана қолданылады.

      38. Халықаралық тасымалдарда теңiз, әуе кемелерiн немесе жер үстi көлiгiн пайдалануды жүзеге асырудан кәсiпорындардың алатын инвестициялық табыстары (мысалы, қорлардан, облигациялардан, заемдардан алынатын табыс, капиталға қатысудан алынатын табыс, акциялар) әдетте табыстың осы түрiне қолданылатын салық салуға ұшырайды.

      39. Шетелдiк заңды тұлғаның тұрақты мекемесi халықаралық тасымалдарды тiкелей жүзеге асырған жағдайда (көлiк құралдарың тұрақты мекеме пайдаланады және оның балансында ескерiледi), халықаралық тасымалдарда көлiк құралдарын пайдаланудан алынатын тұрақты мекеменiң табыстарына осы тұрақты мекеме орналасқан уағдаласушы мемлекетте салық салынуға жатады.

      Егер уағдаласушы мемлекеттiң аумағында орналасқан шетелдiк заңды тұлғаның тұрақты мекемесi халықаралық тасымалдарды жүзеге асырмаса, ал билеттердi сатумен, көлiк құралдарына қызмет көрсетумен (жөндеу, май құю және т.б.) шұғылданса, онда халықаралық тасымалдардағы көлiк құралдарын пайдаланудан алынатын табыстарға аталған көлiк құралдарын пайдаланатын шетелдiк заңды тұлғаның резиденттiк ету жерi бойынша салық салынады. Мысалы, егер тауарлар шетелдiк заңды тұлғаның уағдаласушы мемлекеттегi оған тиесiлi тұрақты мекемесiне өзiнiң кемелерiмен жеткiзiлсе, онда өзiнiң жеке тасымалдаушысы арқылы әрекет еткен кәсiпорын алған қандай да бiр пайда тұрақты мекемеге есептелiнуi мүмкiн емес. Бұл ереже, сондай-ақ тұрақты мекеменiң тиiстi Салық Конвенциясының ережелерiне қарай теңiз, әуе кемелерi немесе жер үстi көлiгін пайдалану үшiн құрылыстары болған жағдайда (мысалы, тауарларды түсiруге арналған айлақтар) немесе кәсiпорын тауарларын тасымалдаумен байланысты шығынға ұшыраса (персоналдың жалақысы) қолданылады. Бұл жағдайда, теңiз, өзен, әуе кемелерiн немесе темiр жол көлiктерiн пайдалану жөнiндегi тұрақты мекеменiң шығыстары тиiстi Салық Конвенциясының ережелерiне қарай тасымалдаудан алынатын қандай да пайда тұрақты мекемеге есептелмейтiндiктен, тұрақты мекемеге емес, кәсiпорынға есептелуi тиiс.

**9. Қауымдасқан кәсiпорындарға (бас және еншiлес**

**компанияларға немесе байланысты-компанияларға және**

**жалпы басқарудағы компанияларға) салық салу**

      40. Салық Конвенцияларының "Қауымдасқан кәсiпорындар" 9-бабына сәйкес, егер, екi қауымдасқан кәсiпорын арасында олардың коммерциялық және қаржылық қарым-қатынастарында тәуелсiз кәсiпорындар арасында қолданылатындардан ерекшеленетiн шарт жасалса немесе белгiленсе, онда олардың бiрiне есептелуi мүмкiн, бiрақ бұл шарттардың бар болуынан оған есептелмеген кез келген пайда осы кәсiпорынның пайдасына енгiзілуi және оған тиiсiнше салық салынуы мүмкiн.

      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.

      Мысал.

      Салық Конвенциясы қолданатын шетелдiк компания - мемлекет резидент қазақстандық кәсіпорын капиталының белгiлi бiр мөлшердегi пакетiне иелiк етедi. Қазақстандық кәсiпорынның шегерiмдерiн жасанды түрде арттыру және салық салынатын табысты кемiту мақсатында, шетелдiк кәсіпорын консультациялық немесе маркетингтiк қызмет көрсетулерi үшiн көтерiлiп қойылған бағалар бойынша шоттар қояды. Шетелдiк компания мен қазақстандық кәсiпорын 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 кәсiпорынның iс жүзiндегi пайдасын айқындау тәртiбi 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 көрсетiлгендей салық төлеушiнiң салық салынатын табысын белгiлi бiр сомаға ұлғайтса, онда екiншi уағдаласушы мемлекет мұндай пайдаға салынатын салықтың сомасына тиiстi түзету жасай алады. Мұндай түзетудi айқындау кезiнде нақты Салық Конвенциясының басқа ережелерi ескерiлуi керек, қажет болған жағдайда құзыреттi органдар бiр-бiрiмен кеңесе алады.

      Мысал.

      Ресей компаниясы қазақстандық кәсiпорын акцияларының белгiлi бiр мөлшердегi пакетiне иелiк етедi. Өзiнің салық салынатын табысын жасанды кемiту мақсатында қазақстандық кәсіпорын тауарларды артық баға бойынша ресейлiк кәсiпорыннан сатып алады. Қазақстанның салық органдары тексеру кезiнде 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 енгiзген жағдайда, жасанды арттырылған сомаға салық салынатын табысты кемiте алады.

      Осылайша, екiншi уағдаласушы мемлекеттегi салық салынатын пайданы түзету аталған пайданы бiрiншi уағдаласушы мемлекетте ұлғайту негiзiнде автоматты жүзеге асырылады. Аталған түзету, егер түзетілген пайда сомасы бәсекелес нарықтық баға негiзiнде есептелген нақты пайданы көрсеткен жағдайда ғана жүргiзiледi. Яғни Салық Конвенцияларының 9-бабының 2-тармағы бiр байланысты кәсiпорынның пайдасы нарықтық баға негiзiнде есептелген пайда сомасынан асатын деңгейге дейiн ұлғайған жерге ғана қолданылмауы мүмкін.

**10. Дивидендтерге салық салу**

      42. Салық Конвенцияларының мақсаттары үшiн "дивидендтер" терминi акциялардан немесе борыштық талаптар болып табылмайтын басқа құқықтардан алынатын табысты; пайдаға қатысудан алынатын табысты, сондай-ақ пайданы бөлушi компания резидентi болып табылатын уағдаласушы мемлекеттiң заңдарына сәйкес акциялардан алынған табыс сияқты осындай салықтық реттеуге жататын басқа корпоративтiк құқықтардан алынатын табысты білдiредi. Айқындама-борыштық талап қою-қуыну болатын компанияның пайдасына қатысуға құқық беретiн компаниялар шығаратын барлық бағалы қағаздарды акцияларға теңдестiредi, мысалы, "жуиссанс" акциясы немесе "жуиссанс" құқығы сияқтылар құрылтайшылардың акциялары немесе басқа да пайдаға қатысу құқығы.

      Дивидендтер ұғымы Салық кодексінің 10-бабы 1-тармағының 6) тармақшасында берілген.

      Салық Конвенцияларының бұл бабы бiрiншi уағдаласушы мемлекет резидентiнiң екiншi уағдаласушы мемлекеттiң резидентiне төлейтiн дивидендтерiне ғана қатысты. Ол, осылайша, үшiншi мемлекеттiң резидентi немесе уағдаласушы мемлекеттiң резидентi төлейтiн, бiрақ екiншi уағдаласушы мемлекетте орналасқан тұрақты мекемеге қатысты дивидендтерге қолданылмайды.

      Бұдан басқа, Салық Конвенцияларының бұл бабы осы сияқты дивидендтердi ғана емес, қарыз берушi компанияның тәуекелiн бөлiсетiндiктен қарыздардың проценттерiн қарастырады, яғни қарыздарды өтеу елеулi шамада кәсiпорынның коммерциялық жетiстiктерiне байланысты. Осылайша, Салық Конвенцияларының 10 және 11-баптары дивидендтер сияқты проценттердiң түрiне режим қолдануға қайшы келмейдi. Қарыз берушi кәсiпорынның тәуекелiн бөле ме деген сұрақ барлық жағдайларды ескере отырып, әрбiр жеке жағдайда айқындалуы керек:

      1) қарыз кәсiпорынның капиталына барлық басқа салымдардан асып түседi (немесе жоғалған капиталдың маңызды бөлiгiн өтеу үшiн алынды) және елеулi шамада өтелетiн активтерге сәйкес келмейдi,

      2) несие берушi компанияның барлық пайдасына қатысады,

      3) басқа несие берушiлердiң талап қою-қуынулары немесе қарызды өтеуге басымды дивидендтердiң төлемдерi,

      4) проценттердiң мөлшерi немесе оларды төлеу компанияның пайдасына байланысты болады,

      5) заем жөнiндегi келiсiм-шарт ақырғы өтеу күнi туралы тiркелген 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. Екiншi уағдаласушы мемлекеттің резидентi болып табылатын шетелдiк қатысушыға (акционерге) уағдаласушы мемлекеттiң резидентi төлейтiн дивидендтерiне осы басқа мемлекетте салық салынуы мүмкiн.

       Алайда, егер дивидендтердiң iс жүзiндегi иесi екiншi уағдаласушы мемлекеттiң резидентi болып табылса, тиiстi Салық Конвенциясында белгiленген ставка бойынша осы мемлекеттiң заңдарына сәйкес дивидендтер төлейтiн компанияның резидентi болып табылатын осы басқа мемлекетте салық салынады. Бұл ретте, дивидендтерге салық салуды қолдану үшiн мiндеттi жағдай дивидендтердi бөлетiн тұлғаның төмендетiлген ставкалары капиталға шетелдiк қатысушы үлесiнiң тиiсті Салық Конвенциясына сәйкес белгiленген деңгейден кем болмауы шарт болып табылады.

      Мысал.

      Қазақстан мен Польша арасында қолданылатын Салық Конвенциясының 10-бабына сәйкес поляк қатысушысына (акционерiне) қазақстандық кәсiпорын төлейтін дивидендтер капиталға егер, поляк қатысушының иелiгіндегi үлесi кемi 20% құрайтын болған жағдайда ғана 10% ставка бойынша Қазақстанда салық салынады.

      Қалған барлық жағдайларда дивидендтерге 15% ставка бойынша салық салынады.

      Бұл ретте, егер дивидендтер iс жүзiндегi иесiне емес, сенiмхат бойынша агентке немесе алушыға немесе басқа үшiншi тұлғаға төленсе дивидендтерге салық салу ставкасын төмендету қолданылмайды.

      Әрбiр нақтылы Салық Конвенциясында дивидендтерге салық салынатын салық ставкасы осы нұсқаулықтың 3-қосымшасында келтiрiлген.

      Осы ереженiң жеңiлдiктерiн пайдалану мақсатымен ғана холдинг сатып алынған жағдайда дивидендтер бойынша салықтық жеңiлдiктер берiлмейдi, мысалы, компания холдингпен тиiстi Салық Конвенциясында белгiленген деңгейден төмен болса, дивидендтердi төлемеуден бұрын өзiнiң холдингiн тиiстi Салық Конвенциясына сәйкес жеңiлдiктер беру мақсатында ұлғайтса немесе осы жеңiлдiктердi алу үшiн қажеттi холдинг алынды.

      Мысал.

      А польша компаниясы 1998 жылы қазақстандық кәсiпорын акцияларының 15% сатып алды. 1999 жылғы қарашада аталған компания В кәсiпорны акцияларының 40 %-ке дейiн сатып алады. 1999 жылдың қорытындылары бойынша төленетiн дивидендтер, 1999 жылдың iшiнде резидент емес қазақстандық кәсiпорын акцияларының 15%-iн ғана иеленгендiктен, акциялардың 40%-тiк пакетi 1999 жылдың аяғында ғана сатып алынғандықтан Қазақстан Республикасының салық заңдарына сәйкес салық салынуға жатады.

      Мұндай жағдайларды қарастырған кезде, Қазақстанның салық органдары уәкiлеттi мемлекеттiк орган арқылы қосымша ақпарат үшiн уағдаласушы мемлекеттердiң құзыреттi органдарымен хабарласа алады.

      Салық кодексінің 179-бабына сәйкес резидент емес заңды тұлғаның Қазақстан Республикасындағы тұрақты мекемемен байланысты емес табыстарына шегерiмдi жүргiзбестен төлем көзiнен табыс салығы салынуға тиiс.

*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) бұйрығымен.*

       44. Егер дивидендтердiң iс жүзiндегi иесi - уағдаласушы мемлекеттiң резидентi тұрақты мекеме арқылы екiншi уағдаласушы мемлекетте кәсiпкерлiк қызметтi жүзеге асырса немесе тұрақты базамен тәуелсiз жеке қызметтер көрсетсе және дивидендтердiң төленуiне қатысты қатысу үлесi (акцияларының пакетi) тұрақты мекемемен немесе тұрақты базамен iс жүзiнде байланысты болса Салық Конвенцияларының 10-бабының 1 және 2-тармақтарының ережелерi қолданылмайды. Мұндай жағдайда, ретiне қарай тиiстi Салық Конвенциясының 7-бабының "Кәсiпкерлiк қызметтен алынатын пайда" немесе "Тәуелсiз жеке қызмет көрсетулер" 14-бабының ережелерi қолданылады.

      Яғни дивидендтер уағдаласушы мемлекетте орналасқан және, егер олар тұрақты мекеме активтерiнiң бөлiгiн құрайтын холдингтерге қатысты немесе осы тұрақты мекемеге iс жүзiнде байланысты қандай да бiр басқа тәсiлмен төленсе, екiншi уағдаласушы мемлекеттiң резидентi болып табылатын iс жүзiндегi иесiне жататын (олар уағдаласушы мемлекеттiк iшкi салық заңдарына сәйкес салық салынуға жататын Италиямен Салық Конвенциясында көзделген ережелердi қоспағанда) тұрақты мекеменiң бөлiгi ретiнде салық салынуға жатады.

      Аталған ережелер, сондай-ақ дивидендтердiң iс жүзiндегi иесiнiң уағдаласушы мемлекетте тәуелсiз қызмет көрсету мақсаттары үшiн ол бойынша дивидендтер төленетiн холдинг iс жүзiнде байланысты тұрақты базасы болған жағдайда қолданылады.

      45. Егер компания - уағдаласушы мемлекеттiң резидентi екiншi уағдаласушы мемлекеттен пайда немесе табыс алатын болса, осы екiншi уағдаласушы мемлекет компания төлейтiн дивидендтер осы екiншi уағдаласушы мемлекеттiк резидентiне төленетiн немесе оған қатысты дивидендтер төленетiн холдинг шын мәнiнде екiншi уағдаласушы мемлекетте орналасқан тұрақты мекемемен немесе тұрақты базамен байланысты болса мұндай дивидендтерден кез келген салық ала алмайды және компанияның бөлiнбеген пайдасынан, егер төленетiн дивидендтер немесе бөлiнбеген пайда екiншi уағдаласушы мемлекетте пайда болатын табыстан толығымен немесе iшiнара тұратын болғанның өзiнде бөлiнбеген пайдадан алынатын салық алынбайды.

      46. Тұрақты мекеменiң таза табысына тиiстi Салық Конвенциясында аталған ставка бойынша салық салынады. Бұл ретте, таза табыс деген ұғым осы табыс бойынша есептелген табыс салығынан шегерiлген салық салынатын табысты бiлдiредi. Салық Конвенцияларында белгiленген, тұрақты мекеменiң таза табысына салық салу ставкасы осы нұсқаулықтың 3-қосымшасында аталған.

      Мысал.

      Түрiк компаниясының Қазақстанда орналасқан салық салынатын табысы есептi кезең iшiнде 700,0 мың теңгенi құрады. 30% ставка бойынша табыс салығы 210,0 мың теңгеге тең. Қазақстан мен Түркия арасында қолданылатын Салық Конвенциясының 10-бабының 4-тармағына сәйкес Қазақстандағы Түрiк компаниясының тұрақты мекемесiнің таза табысына салық ставкасы 10%-ке тең, яғни 49,0 мың теңге (490,0 мың теңге х 10%).

**11. Проценттерге салық салу**

      47. Салық Конвенцияларының мақсаттары үшiн "проценттер" терминi кепiлмен қамтамасыз етiлген немесе қамтамасыз етiлмеген, борышкердiң пайдасына қатысуға құқық беретiн немесе бермейтiн кез келген борыштық талаптан алынатын табысты; атап айтқанда, осы бағалы қағаздар, облигациялар мен борыштық мiндеттемелер бойынша сыйлықтар мен ұтыстарды қоса алғанда, үкiметтiк бағалы қағаздардан алынған табысты, облигациялар мен борыштық мiндеттемелерден алынған табысты бiлдiредi. Уақытылы төленбеген айыппұлдар процент ретiнде қарастырылмайды.

      Бағалы қағаздарды iс жүзiндегi иеленушiнiң оларды сатудан алатын пайдасы немесе залалы "проценттер" терминiнiң түсiнiгiне кiредi. Мұндай пайда немесе залал нақтылы жағдайға байланысты, коммерциялық қызметтен алынатын пайданы немесе залалды, капиталдың өсуiн немесе залалын немесе тиiстi Салық Конвенциясының 21-бабының ережелерiне қатысты табысты құрайды.

      48. Бiр уағдаласушы мемлекетте пайда болған және екiншi уағдаласушы мемлекеттiң резидентiне төленетiн проценттерге осы екiншi уағдаласушы мемлекетте салық салынады.

      Алайда, егер бұрын iс жүзiндегi проценттердiң иесi болған алушы екiншi уағдаласушы мемлекеттiң резидентi болып табылса, тиiстi Салық Конвенциясына сәйкес белгiленген ставка бойынша осы уағдаласушы мемлекеттiң салық заңдарына сәйкес туындаған мемлекетте мұндай проценттерге салық салынады.

      Төлем концепциясы айналымды ақша қаражатын несие берушiнiң иелiгіне ұсыну жөнiндегi мiндеттемелердi орындауды бiлдiредi.

      Бұл ретте, егер проценттер iс жүзiндегi иесiне емес агентке немесе сенiмхат бойынша алушыға немесе басқа үшiншi тұлғаға төленсе проценттерге салынатын салықтың төмендетiлген ставкасы қолданылмайды. Бұдан басқа, үшiншi мемлекетте туындайтын проценттерге немесе бiрiншi уағдаласушы мемлекетте туындайтын және осы мемлекеттiң кәсiпорнының екiншi уағдаласушы мемлекетте бар тұрақты мекемеге тиесiлi проценттерге қолданылмайды.

      Әрбiр нақты Салық Конвенциясындағы проценттерге салынатын салық ставкалары осы нұсқаулықтың 3-қосымшасында көрсетiлген.

      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.

      Мысал.

      Немiс банкi қазақстандық банкке 10 миллион теңге көлемiнде жылдық 15%-пен қысқа мерзiмдi несие бердi. Бiр жылдан кейiн қазақстандық банк 11 500 000 теңге сомасында берешегiн өтейдi. 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) бұйрығымен.*

      49. Егер оның ресми органы (Үкiметi, Ұлттық (Орталық) банкi, жергiлiктi өкiмет органдары), осы мемлекеттiң резидентi, сондай-ақ осы тұрақты мекемемен iс жүзiнде байланысты, борыштық талаптары бойынша шетел заңды тұлғасының осы мемлекетте орналасқан тұрақты мекемесi төлесе проценттер уағдаласушы мемлекетте туындаған болып саналады. Яғни, егер заң уағдаласушы мемлекетте орналасқан тұрақты мекеменiң қажетi үшiн жүзеге асырылса және оларға төленсе, онда проценттер, егер ол үшiншi мемлекеттiң резидентi болып табылса да, тұрақты мекеме иесiнiң резиденттiгi орнын есептемей-ақ тұрақты мекеме орналасқан уағдаласушы мемлекетте туындаған ретiнде қарастырылады.

      Мысал.

      Түрiк компаниясы Қазақстанда орналасқан өзiнің тұрақты мекемесi ушiн итальяндық компаниядан заем қаражатын алады. Заем бойынша проценттердi тұрақты мекеме төлейдi. Аталған проценттер Қазақстанда туындаған ретiнде қарастырылады және Италиямен Салық Конвенциясының 11-бабының 6-тармағына сәйкес Қазақстанда салық салынуға жатады.

      Проценттер әкелетiн қарыз бен тұрақты мекеменiң арасында экономикалық байланыс болмаған жағдайда, аталған проценттер тұрақты мекеме орналасқан мемлекетте туындаған ретiнде қарастырылмайды.

      Осыған байланысты тәжiрибеде 3 жағдай туындауы мүмкiн:

      1) Тұрақты мекеменiң басқармасы тұрақты мекеменiң арнайы қажеттiлiгi үшiн қарыз алады және ол бойынша несие берушiге тiкелей проценттер төлейдi.

      2) Кәсiпорынның бас офисi екiншi уағдаласушы мемлекетте орналасқан тұрақты мекеменiң қажеттiлiгi үшiн ғана арналған қарыз алады. Аталған проценттердi бас офис төлейдi, бiрақ төлемнiң соңғы ауыртпалығы тұрақты мекемеге түседi.

      3) Кәсiпорынның бас офисi әртүрлi мемлекеттерде орналасқан кейбiр тұрақты мекеме үшiн қарыз алады. Проценттердi төлеудi кәсiпорынның бас офисi жүргiзедi және проценттер бойынша төлемнiң соңғы ауыртпалығы тұрақты мекемеге түспейдi.

      Бiрiншi екi жағдайда тұрақты мекеме орналасқан мемлекет проценттер пайда болатын мемлекет ретiнде қарастырылады. Үшiншi жағдай тиiстi Салық Конвенциясының 11-бабының 5-тармағының ережелерiне қолданбайды.

      50. Әдетте, Салық Конвенцияларында уағдаласушы мемлекеттердiң мемлекеттiк органдарымен байланысты борыштық мiндеттемелер бойынша проценттерге салық салудың ерекше тәртiбi көзделген.

      51. Егер проценттердiң iс жүзiндегi иесi екiншi уағдаласушы мемлекеттiң резидентi бола отырып тұрақты мекеме арқылы осы бiрiншi аталған мемлекетте кәсiпкерлiк қызметтi жүзеге асырса немесе осы мемлекетте орналасқан тұрақты базадан және ол бойынша төленетiн борыштық талаптар iс жүзiнде осындай тұрақты мекемемен немесе тұрақты базамен байланысты болып, тәуелсiз жеке қызмет көрсетсе Салық Конвенцияларының 11-бабының 1 және 2-тармақтарының ережелерi қолданылмайды. Мұндай жағдайда, ретiне қарай тиiстi Салық Конвенциясының "Кәсiпкерлiк қызметтен алынатын пайда" 7-бабының немесе "Тәуелсiз жеке қызмет көрсетулер" 14-бабының ережелерi қолданылады.

      Яғни проценттерге, егер олар тұрақты мекеме активтерiнiң бөлiгiн құрайтын борыштық талап қою-қуынулардың негiзiнде немесе осы тұрақты мекемеге iс жүзiнде байланысты қандай да бiр тәсiлмен төленген болса, екiншi уағдаласушы мемлекетте орналасқан және iс жүзiндегi иесiне - уағдаласушы мемлекеттiң резидентiне тиесiлi тұрақты мекеме пайдасының бөлiгi ретiнде салық салынады.

      Аталған ереже, сондай-ақ, егер проценттердiң iс жүзiндегi иесiнiң Салық Конвенцияларының 14-бабында аталған тәуелсiз қызмет көрсетулер көрсету мақсатында екiншi уағдаласушы мемлекетте тұрақты базасы бар болған және оларға қатысты проценттер төленетiн борыштық талап қою-қуыну осы тұрақты базамен iс жүзiнде байланысты болған жағдайда қолданылады.

      52. Егер төлеушi мен проценттердiң iс жүзiндегi иесi арасында келiсiлген сомадан төленетiн проценттердiң сомасы төлеушi мен iс жүзiндегi иесi арасындағы немесе екеуiнiң және қандай да бiр үшiншi тұлға арасындағы арнаулы қатынастардың себебi бойынша асса, мұндай қатынастар болмаған жағдайда, яғни егер олар мәмiленi бәсекелi рыноктық жағдайда жүргiзсе онда Салық Конвенциясының ережелерi соңғы аталған сомаға қолданылады. Мұндай жағдайда төлемнiң артық бөлiгiне тиiстi Салық Конвенциясының басқа ережелерiн ескере отырып әрбiр уағдаласушы мемлекеттің заңдарына сәйкес салық салуға жатады.

      Мысал.

      Қазақстандық кәсiпорынды бақылайтын шетелдiк заңды тұлғаға (бас кәсiпорынға) қазақстандық кәсiпорынға проценттер төлейдi. Шетелдiк заңды тұлға Салық Конвенциясы қолданылатын уағдаласушы мемлекеттің резидентi болып табылады. Белгілi-бiр пайданы алу үшiн сонымен бiрге, тәуелсiз тараптар арасындағы ұқсас талаптар бойынша проценттер деңгейi жылдық 20%-тен аспағанымен, қазақстандық кәсiпорын шетелдiк заңды тұлғаға жылдық 32% мөлшерiнде проценттер төлейдi. Бұдан шығатын қорытынды, Қазақстан Республикасында Салық Конвенциялары 20% мөлшерiндегi процентке ғана қолданылады, 12%-ке (32% - 20%) артқан сомаға қазақстандық заңдар қолданылады. Жарлықтың 33-бабына сәйкес тұрақты мекеме құрмай Қазақстан Республикасында қызметтi жүзеге асыратын шетелдiк заңды тұлғаға қазақстандық көзден төленетiн сыйақы 15%-тiк ставка бойынша шегерiмдердi жүзеге асырмай жиынтық табыс бойынша төлем көзiне салық салуға жатады.

      Осылайша, аталған ереже: проценттер тiкелей немесе жанама бақыланған заңды және жеке тұлғаларға төленгенде немесе төлеушiлер бақылағанда жалпыға мүдделi төлеушiлерге байланысты тұлғалардың топтарына төленгенде төлеушi мен iс жүзiндегi иесi арасындағы немесе олар мен үшiншi тұлға арасындағы айрықша қарым-қатынастарға орай туындаған проценттердiң артығына қолданылады. Ерекше өзара қарымқатынастар концепциясы, сондай-ақ туыстық қарым-қатынастарды немесе некелiк байланыстарды және тұтастай алғанда, оларға қатысты проценттердi төлеу туындайтын заңды байланыстан ерекшеленетiн мүдделердiң кез келген жалпылығын қамтиды.

      Оларға қатысты проценттер төленетiн борыштық талаптарды құру немесе беру арқылы қандай да бiр пайда алу үшiн Салық Конвенцияларын пайдалануға жол берiлмейтiндiгiн айта кету керек. Бұл жағдайда аумақтың салық органдарының Қазақстан Республикасының құзыреттi органы немесе оның уәкiлеттi өкiлi арқылы уағдаласушы мемлекеттiң құзыреттi органына немесе оның уәкiлетті өкiлiне қосымша ақпарат алу үшiн хабарласуына құқығы бар.

**12. Роялтиге салық салу**

      53. Салық Конвенцияларының мақсаттары үшiн "роялти" әдебиет, өнер және ғылым шығармаларына, кинофильмдерге, бағдарламалық қамтамасыз етуге кез келген авторлық құқықтарды бергенi үшiн және пайдалану құқығын ұсынғаны үшiн төленген төлемнiң кез келген түрін; кез келген патент, сауда маркасы, дизайн немесе модель, жоспар, құпия формуласы немесе процесс үшiн, өнеркәсiптiк, коммерциялық немесе ғылымы тәжiрибеге қатысты ақпараттар үшiн төленген төлемдердi; өнеркәсiптiк, коммерциялық немесе ғылыми тәжiрибенi пайдаланғаны немесе жабдықтарды пайдаланғаны немесе ұсынғаны үшiн төленген төлемдердi бiлдiредi.

      Минералды ресурстарды, көздердi немесе басқа да табиғи ресурстарды әзiрлегенi үшiн ауыспалы немесе тiркелген төлемдер тиiстi Салық Конвенциясының 6-бабында реттеледi және Салық Конвенцияларының бұл баптарының ережелерiне енбеген.

      "Роялти" терминiнiң дәл анықтамасы тиiстi Салық Конвенциясында нақтылы берiлген. 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) бұйрығымен.*

       54. Уағдаласушы мемлекетте туындаған және екiншi уағдаласушы мемлекеттiң резидентiне төленетiн роялтиге осы мемлекетте салық салынуы мүмкiн.

      Алайда, егер алушы роялтидiң iс жүзiндегi иесi бола отырып, екiншi уағдаласушы мемлекеттiң резидентi болып табылса, тиiстi Салық Конвенциясында белгiленген ставка бойынша осы мемлекеттiң салық заңдарына сәйкес олар туындайтын мемлекетте мұндай роялтиге салық салынады.

      Бұл ретте, егер роялти iс жүзiндегi иесiне емес, агентке немесе сенiмхат бойынша алушыға немесе басқа үшiншi тұлғаға төленсе роялтиге салынатын салық ставкасын төмендету қолданылмайды. Бұдан басқа, бұл бап үшiншi мемлекетте туындаған роялтиге, сондай-ақ уағдаласушы мемлекетте туындаған және осы мемлекет кәсiпорнының екiншi уағдаласушы мемлекетте бар тұрақты мекемесiне тиесiлi 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.

      Әрбiр нақтылы Салық Конвенциясында роялтиге салынатын салық ставкасы осы нұсқаулықтың 3-қосымшасында көрсетiлген.

*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) бұйрығымен.*

      55. Егер мемлекеттiң өзi, оның жергiлiктi органдары, осы уағдаласушы мемлекеттiң резидентi, сондай-ақ осы мемлекетте орналасқан осы тұрақты мекемемен iс жүзiнде байланысты мiндеттемелер бойынша осы мемлекетте орналасқан шетел заңды тұлғасының тұрақты мекемесi төлесе уағдаласушы мемлекетте пайда болған деп саналады.

      Мысал.

      Салық Конвенциялары қолданылатын мемлекеттің заңды тұлғасы ғылыми жаңалық ашуға деген патенттің иесi болып табылады. Белгiлi-бiр төлем үшiн бұл жаңалықтарды пайдалану құқығы Қазақстан Республикасының резидентiне беріледi. Бұл жағдайда роялтидің пайда болған орны осы ғылыми жаңалық пайдаланылатын Қазақстан болып табылады.

      56. Егер роялтидiң iс жүзiндегi иесi уағдаласушы мемлекеттiң резидентi бола отырып тұрақты мекеме арқылы екiншi уағдаласушы мемлекетте кәсiпкерлiк қызметтi жүзеге асырса немесе екiншi уағдаласушы мемлекетте орналасқан тұрақты база арқылы тәуелсiз жеке қызметтер және осы тұрақты мекемемен немесе тұрақты базамен iс жүзiнде байланысты ол бойынша роялти төленетiн мiндеттеме көрсетсе, Салық Конвенцияларының 12-бабының 1 және 2-тармақтарының ережелерi қолданылмайды. Мұндай жағдайда, ретiне қарай тиiстi Салық Конвенциясының "Кәсiпкерлiк қызметтен алынатын пайда" 7-бабының немесе "Тәуелсiз жеке қызмет көрсетулер" 14-бабының ережелерi қолданылады.

      Яғни роялтиге, егер олар тұрақты мекеме активтерiнiң бөлiгiн құрайтын құқықтардың немесе мүлiктердiң негiзiнде немесе осы тұрақты мекемемен iс жүзiнде байланысты қандай да бiр тәсiлмен төленетiн болса, iс жүзiндегi иесiне - уағдаласушы мемлекеттiң резидентiне тиесiлi тұрақты мекеменiң екiншi уағдаласушы мемлекетiнде орналасқан пайданың бөлiгi ретiнде салық салынады.

      Аталған ереже, сондай-ақ, егер роялтидiң iс жүзiндегi иесiнiң, олар бойынша роялти төленетiн құқық немесе мүлiк iс жүзiнде байланысты Салық Конвенцияларының 14-бабында аталған тәуелсiз қызмет көрсетулер мақсатында екiншi уағдаласушы мемлекетте тұрақты базасы болса қолданылады.

      57. Егер төлеушi мен проценттердiң iс жүзiндегi иесi арасында келiсiлген сомадан төленетiн роялтидiң сомасы төлеушiмен iс жүзiндегi иесi арасындағы немесе екеуiнiң және қандай да бiр үшiншi тұлға арасындағы арнаулы қатынастардың себебi бойынша асса, мұндай қатынастар болмаған жағдайда, яғни егер олар мәмiленi бәсекелi рыноктық жағдайда жүргiзсе онда Салық Конвенцияларының ережелерi соңғы аталған сомаға қолданылады. Мұндай жағдайда төлемнiң артық бөлiгiне, тиiстi Салық Конвенциясының басқа ережелерi ескерiле отырып, әрбiр уағдаласушы мемлекеттiң заңдарына сәйкес салық салуға жатады.

      Мысал.

      Қазақстандық кәсiпорын бағдарламалық қамтамасыз еткенi үшiн Қазақстанда тұрақты мекемесi жоқ шетелдiк заңды тұлғаға - бас кәсіпорынға 100 мың теңге мөлшерiнде роялти төлейдi. Шетелдiк заңды тұлға Салық Конвенциясы қолданылатын мемлекеттің резидентi болып табылады. Сонымен қатар, ұқсас мәмілелер бойынша тәуелсiз субъектілер арасындағы төлемдер 60 мың теңгеден аспайды. Сондықтан, Қазақстанда Салық Конвенцияларының iс-әрекетi 60 мың мөлшерiндегi роялтиге ғана қолданылады, ал 40 мың теңгеге артқан сомаға қазақстандық заңдардың ережесi қолданылады, яғни артқан сомаларға 20%-тiк ставка бойынша шегерiмдердi жүзеге асырмай, жиынтық табыс бойынша төлем көздерiнен салық салуға жатады.

      Осылайша, аталған ереже: роялти төлеушi тiкелей немесе жанама бақылаған немесе бақыланған жеке немесе заңды тұлғаларға төленсе немесе төлеушiге тиесiлi немесе онымен жалпы мүддесi бiр тұлғаларға тиесiлi тұлғалар топтарына төленген болғанда төлеушi мен iс жүзiндегi иесi арасындағы немесе олар мен үшiншi тұлға арасындағы айрықша қарым-қатынастарға орай туындаған артық төлемдерге қолданылады. Ерекше өзара қарым-қатынастар концепциясы, сондай-ақ туыстық қарым-қатынастарды немесе некелiк байланыстарды және тұтастай алғанда, роялти төлеуге әкеп соғатын құқықтық байланыстан ерекшеленетiн мүдделердiң кез келген жалпылығын қамтиды. Роялти төленетiндерге қатысты құқықты немесе мүлiктi құру немесе беру жолымен қандай да бiр пайда алу үшiн Салық Конвенцияларының ережелерiн пайдалануға рұқсат етiлмейдi. Бұл жағдайда аумақтық салық органдарының Қазақстан Республикасының құзыреттi органы арқылы уағдаласушы мемлекеттiң құзыреттi органына немесе оның уәкiлеттi өкiлiне қосымша ақпарат алу үшiн хабарласуына құқығы бар.

*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. Мүлiк құнының өсiмiнен алынатын табыстар**

      58. Екiншi уағдаласушы мемлекетте орналасқан жылжымайтын мүлiктi (ауыл және орман шаруашылықтарынан алынған табыстарды қоса алғанда) кез келген пайдаланудан немесе иелiктен айырудан уағдаласушы мемлекеттiң резидентi алған табысқа оның салық заңдарына сәйкес осы уағдаласушы мемлекетте, яғни жылжымайтын мүлiк орналасқан орны бойынша салық салынады. "Жылжымайтын мүлiк" терминiнiң анықтамасы осы нұсқаулықтың 22-тармағында берiлген.

      "Мүлiктi иелiктен шығару" терминi, атап айтқанда, мүлiктi сатуға немесе алмастыруға байланысты туындаған, сондай-ақ жеке-жеке иелiктен шығарудан, экспроприациядан, материалдық запастардың орнына компанияға трансферттен, сату құқығынан, мүлiктi сыйға беруден және тiптi, қайтыс болғаннан кейiн беруден мүлiк құнының өсiмiн бiлдiредi.

      Уағдаласушы мемлекетте орналасқан тұрақты мекеменiң немесе тұрақты базаның мүлкiн екiншi уағдаласушы мемлекет резидентiнiң бас офисiне немесе екiншi уағдаласушы мемлекетте орналасқан оның басқа тұрақты мекемесiне немесе тұрақты базасына аудару мүлiктi иелiктен аудару ретiнде қарастырылады. Бұл ретте, мұндай иелiктен айыру (аудару) кезiнде туындайтын пайда немесе мүлiк құнының өсiмi Салық Келiсiмдерiнiң 7-бабына сәйкес осы мүлiктi иелiктен айыратын тұрақты мекеме немесе тұрақты база орналасқан уағдаласушы мемлекетте салық салынуға жатады.

      Мүлiк құнының өсiмiнен алынатын табыс бухгалтерлiк есеп туралы Қазақстан Республикасының заңдарына сәйкес мүлiктi сату құны мен оның баланстық құны арасындағы айырмашылық ретiнде айқындалады.

      59. Салық Конвенцияларының көбiсiнiң шарттары бойынша активтерi осы екiншi уағдаласушы мемлекетте орналасқан жылжымайтын мүлiктен құралған заңды тұлғаның (акционерлiк қоғамның, серiктестiктiң, әрiптестiктiң, трастаның) капиталындағы акцияларын немесе қатысу үлесiн иелiктен айырудан алған уағдаласушы мемлекет резидентiнiң табыстарына осы уағдаласушы мемлекетте, яғни жылжымайтын мүлiк орналасқан орны бойынша салық салынады. Әдетте, аталған ережелер ресми танылған биржада маңызды және тұрақты негiзде 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.

      Мысал.

      Қазақстанда тұрақты мекемесi жоқ компания - Ұлыбританияның резидентi басқа шетел компаниясына өзiнiң еншiлес кәсіпорнының акцияларын сатады. Сатылатын кәсіпорын активтерiнің 80%-тi Қазақстанда орналасқан жылжымайтын мүлiктен 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 иелiктен айырудан алынған табыстарға қосымша, кейбiр Салық Конвенцияларының ережелерiне сәйкес акцияларды, компанияның немесе екiншi уағдаласушы мемлекеттiң резидентi болып табылатын заңды тұлғаның капиталына қатысу құқығын немесе басқа құқығын айырудан уағдаласушы мемлекеттiң резидентi алған табыстар, егер табыстарды алушы тиiстi Салық Конвенциясында белгiленген уақыт кезеңi iшiнде компанияның немесе басқа заңды тұлғаның капиталына тiкелей немесе жанама қатысудан табыс алған жағдайда, осы уағдаласушы мемлекетте салық салынады.

      Мысал.

      Компания-АҚШ резидентi қазақстандық кәсiпорын акцияларының 30%-iне иелiк етедi. Американдық компания еншiлес кәсiпорынды басқаруға 2 жыл бойы қатысты және канада компаниясының акцияларының өз үлесiн сатуды шештi, Қазақстан мен АҚШ арасында қолданылатын Салық Конвенциясының 13-бабының 3-тармағына сәйкес американдық компанияның қазақстандық кәсiпорынды 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 резидентiнiң табыстарына екiншi уағдаласушы мемлекетте орналасқан тұрақты мекеменiң немесе тұрақты базаның жылжымалы мүлкiн иелiктен айырудан, сондай-ақ тұрақты мекеменiң немесе тұрақты базаның өзiн (бүкiл кәсiпорыннан бөлек немесе жиынтығымен бiрге алғанда) иелiктен айырудан алатын табыстарына тұрақты мекеме немесе тұрақты база орналасқан орын бойынша осы екiншi уағдаласушы мемлекетте салық салынады.

      Мысал.

      Салық Конвенциясы қолданылатын шет мемлекеттiң резидентi өзiнің кәсiпорнын осы кәсiпорынның Қазақстанда орналасқан тұрақты мекемесiмен қоса басқа тұлғаға сатады. Салық Конвенциясының шарттарына сәйкес осы кәсiпорынның тұрақты мекемесiн сатудан алған табысына Қазақстанның салық заңдарына сәйкес Қазақстан Республикасында салық салынады.

      Сатып алу - компаниялардың бiрi - сатып алушы, екiншi компанияның таза активтерiне және операцияларына активтердi берудiң, мiндеттемелер қабылдаудың немесе акциялардың эмиссиясының орнына бақылау алатын компаниялардың бiрлестiгi. Яғни компанияларды сатудан алынатын табыстар осы компанияның сату құны мен оның таза активтерiнiң арасындағы айырмашылық болып табылады. Бұл ретте компанияның таза активтерi дегенiмiз - мiндеттемелердi есептемегендегi активтер. Тиiсiнше, компанияның таза активтерiнiң құны компанияның баланстық құны мен мiндеттемелердiң құны арасындағы айырмашылық ретiнде айқындалады және көрсетiлген өлшем компанияның жеке капиталының құнына тең.

      Бұл ретте, ақшаны және бағалы қағаздарды қоса алғанда, жылжымайтын мүлiкке жатпайтын мүлiк жылжымалы мүлiк деп танылады.

      61. Уағдаласушы мемлекет резидентiнiң тиiстi Салық Конвенциясының мәтiнiне қарай халықаралық тасымалдарда пайдаланылатын теңiз, әуе кемелерiн немесе жер үстi көлiгiн немесе осындай көлiк құралдарын пайдалануға байланысты жылжымалы мүлiктi иелiктен айырудан алатын табыстарына тек осы уағдаласушы мемлекетте ғана салық салынады.

      62. Тиiстi Салық Конвенциясының "Мүлiк құнының өсiмiнен алынатын табыстар" 13-бабында көзделгендерден өзге кез келген мүлiктi иелiктен айырудан алынатын табыстарға мүлiктi шеттетушi тұлға резидент болып табылатын уағдаласушы мемлекетте ғана салық салынады.

**14. Жеке қызмет көрсетулер**

      63. Салық Конвенцияларының мақсаттары үшiн жеке тұлғалар көрсеткен қызметтер жеке қызмет көрсетулер болып табылады. Бұл ретте, қызмет көрсетулер жеке кәсiпкерлер көрсететiн тәуелсiз (кәсiби) және жалдау жөнiндегi жұмыстарға байланысты тәуелдi болып бөлiнедi.

      64. Егер, уағдаласушы мемлекеттiң жеке заңды тұлғасы-резидентi тұрақты база арқылы екiншi уағдаласушы мемлекетте тәуелсiз сипаттағы кәсiби қызметтер көрсетсе немесе басқа қызметтi жүзеге асырса немесе бұл тұлға, егер оның осындай қызмет көрсету және қызмет жүргiзу үшiн тұрақты базасы болмаса да екiншi уағдаласушы мемлекетте кез келген 12 айлық кезеңде кемi 183 күн екiншi уағдаласушы мемлекетте тұрса, онда осы тұлға алған табысқа осы екiншi уағдаласушы мемлекетте салық салынады.

      Салық Конвенцияларының 14-бабының ережелерi коммерциялық табыс жөнiндегi ережелерге ұқсас және Салық конвенцияларының 7-бабының ережелерi сияқты дәл сол принциптерге негiзделген.

      65. "Кәсiби қызметтер көрсету" терминi атап айтқанда, тәуелсiз ғылыми, әдеби, бiлiм беру немесе оқытушылық қызметтi, сондай-ақ дәрiгерлердiң, тiс дәрiгерлерiнiң, заңгерлердiң, инженерлердiң, сәулеткерлердiң және бухгалтерлердiң тәуелсiз қызметтерiн қамтиды.

      Мысал.

      Фабриканың медпунктiндегi жұмыстан дәрiгер алған сыйақы тиiстi Салық Конвенциясының "Тәуелдi жеке қызметтер көрсету" бабының ережелерiне сәйкес салық салуға жатады.

      "Тұрақты база" терминi, мысалы, дәрiгердiң кабинетін, сәулеткердiң немесе адвокаттың офисiн құрайды. Тәуелсiз жеке қызмет көрсететiн тұлғаның, кез келген басқа мемлекетте, оның резиденциясы мемлекетiнен басқа, бұл сияқты мекемесi болмауы мүмкiн. Бiрақ егер екiншi уағдаласушы мемлекетте тiркелген немесе тұрақты сипаттағы қызмет орталығы болса, онда екiншi уағдаласушы мемлекет осы тұлғаның айтылған қызметтен алынған табысына салық салуы мүмкiн.

      66. Екiншi уағдаласушы мемлекеттегi жалдану жұмыстарынан уағдаласушы мемлекеттiң заңды тұлғасы-резидентi алған жалақыға және осындай басқа сыйақыға осы басқа мемлекетте салық салынады.

      67. Екiншi уағдаласушы мемлекеттегi жалдану жұмыстарынан уағдаласушы мемлекеттiң заңды тұлғасы-резидентi алған жалақыға және осындай басқа сыйақыға алғашқы аталған мемлекетте салық салынады, егер бiр мезгiлде мынадай талаптар орындалса:

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

      Осы тарауда қарастырылған қызмет түрлерiн жүзеге асыру мақсатында екiншi уағдаласушы мемлекетте шетелдiк заңды тұлғаның 183 күндiк кезеңде болуын есептеуде "iс жүзiндегi қатысқан күндер" әдiсi қолданылады. Осы әдiске сай мынадай күндер: күннiң бөлiгi, келген күнi, кеткен күнi және демалыс күндерi (сенбi және жексенбi), ұлттық мерекелер, қызметке дейiн, жұмыс қызметiне дейiн, кезiнде және одан кейiн алынған демалыс, қысқаша үзiлiстер (оқуы, ереуiлдер, кәсiпорынның жабылуы, жабдықталудың тежелуi және басқа себептер), ауырған күндерi (егер олар мұндай жағдайда босатылуға құқығы болған осы тұлғаның жолға шығуына кедергi келтiрген жағдайлардан басқа) және отбасындағы қаза немесе ауру сияқты оның қызметі жүзеге асырылатын, уағдаласушы мемлекет iшiнде өткiзiлген барлық басқа күндер есептемеге енгiзiледi. Жалдану жұмыстары жүзеге асырылатын уағдаласушы мемлекеттен тыс өткiзiлген кез келген толық күн, ол демалыс, қызметтiк iссапар мақсатында немесе кез келген басқа себеппен жүргiзілгендiгiне қарамастан, есепке алынбауы тиiс. Шетелдiк жеке тұлға, қысқа уақытқа болса да уағдаласушы мемлекетте болған күн осы уағдаласушы мемлекетте 183-күндiк кезең есебiнiң мақсаттары үшiн болған күн ретiнде қаралады.

      Шетелдiк жеке тұлғаның уағдаласушы мемлекеттердiң бiрiнде болуы шетелдiк жеке тұлғаны жалдаушы уағдаласушы мемлекет резидентiнiң есебiнде көрсетiледi. Бұдан басқа, көрсетiлген деректер Қазақстан Республикасының визалық және төлқұжаттық жұмыс бөлiмiнде (бұдан әрi "ВЖТБ") құжатты түрде қамтып көрсетiлгендiктен, Қазақстан Республикасының салық органдары шетелдiк жеке тұлғаның аталған уағдаласушы мемлекетте iс жүзiнде болған күнiн есептеу кезiнде шетелдiк жеке тұлғаны жалдаушы уағдаласушы мемлекеттiң резидентiнен алынған ақпаратты растау үшiн ВЖТБ-не сұрау салып өтiнiш жасай алады.

      2) екiншi уағдаласушы мемлекеттің резидентi болып табылмайтын жұмыс берушi (жұмыс берушi атынан) сыйақы төленедi.

      Қызметкер қызметiне басшылық жасауды жүзеге асыратын жұмыс күшiн пайдаланушы iс жүзiндегi жұмыс берушi болып табылады, еңбек қызметiн жүзеге асыру үшiн жағдай жасайды (қаражаттар мен еңбек құралдарын бередi, нұсқаулар бередi, қызметкерлерге жалақы төлейдi) қызметтi жүзеге асыру орнында қызметкер үшiн жауап бередi. Құрылтайшысы шетелде орналасқан шетелдiк делдал жұмыс күшiн пайдаланушы болып табылмайды.

      3) жұмыс берушiнiң екiншi уағдаласушы мемлекеттегi тұрақты мекемесi немесе тұрақты базасы сыйақы төлемейдi. Яғни, егер жұмыс берушiнiң жалдану жұмыстары жүзеге асырылатын екiншi уағдаласушы мемлекетте кәсiби қызметтер көрсету немесе тәуелсiз сипаттағы басқа да қызмет жүргiзу үшiн тұрақты мекемесi немесе тұрақты базасы болмаса және шетелдiк жеке тұлғаға сыйақыларды тұрақты мекеме немесе тұрақты база төлесе, онда олар жалдану жұмыстары жүзеге асырылатын уағдаласушы мемлекетте салық салынуға жатады.

      68. Халықаралық тасымалда пайдаланылатын, тиiстi Салық Конвенцияларында аталған көлiк құралдарын пайдалану жөнiндегi жұмыстардан жеке тұлғаның алған сыйақысына аталған көлiк құралдарын пайдаланатын кәсiпорын резидентiнiң орналасқан орны бойынша салық салынады. Алайда, жекелеген Салық Конвенцияларының ережелерi бойынша аталған сыйақыға жеке тұлғалардың резиденттiк орны бойынша салық салынады.

      Мысал.

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

**15. Директорлардың сыйақыларына салық салу**

      69. Директорлар кеңесiнiң мүшесi ретiнде жеке тұлға - уағдаласушы мемлекет резиденті немесе екiншi уағдаласушы мемлекеттiң қолайлы органы алатын сыйақылар мен ұқсас төлемдер осы кәсiпорынның резиденттiк орны бойынша осы екiншi уағдаласушы мемлекетте салық салынады.

      Мысал.

      Салық Конвенциясы қолданылатын шет мемлекеттің резидентi қазақстандық кәсiпорын директорлар кеңесiнің мүшесi болып табылады, ол үшiн тиiстi сыйақылар алады. Салық Конвенцияларының шарттарына сай мұндай сыйақыларға Қазақстанда салық салынады.

      Директорлар кеңесi мүшесiнiң сонымен қатар басқа да функциялары болса, мәселен, қарапайым қызметшiнiң, кеңесшiнiң, консультанттың және сол сияқты функцияларын атқаратын болса, онда осындай басқа функцияларға қатысты осы тұлғаға төленетiн сыйақылар "Директорлардың қаламақыларына салық салу" 16-бабының ережелерiмен реттелмейдi.

**16. Әртiстерге және спортшыларға салық салу**

      70. Салық Конвенцияларының Тәуелсiз жеке қызметтер көрсету және Тәуелдi жеке қызметтер көрсету баптарының ережелерiне қарамай уағдаласушы мемлекеттiң резиденті болып табылатын театр, кино, радио, теледидар әртiстерiнiң, музыканттардың және спортшылардың екiншi уағдаласушы мемлекетте жүзеге асырған қызметтерiнен, осы қызметтердiң тәуелдi немесе тәуелсiз сипатына қарамай, алған табыстарына осы екiншi уағдаласушы мемлекетте салық салынады. Бұл ретте, аталған табыстардың кiмге - әртiстiң өзiне (спортшыға) немесе басқа тұлғаға төленетiндiгiнiң мәнi жоқ.

      Мысал.

      Ресей музыканттары мен әртiстерi Қазақстанда концерт өткiздi. Қазақстан Республикасы мен Ресей Федерациясы арасындағы Салық Конвенцияларының ережелерiне сай Ресей музыканттары мен әртiстерінің Қазақстанда көрсеткен өнерлерiнен алған табыстарына Қазақстанның салық заңдарына сәйкес Қазақстанда салық салынады, яғни аталған табыстар 20%-тiк ставка бойынша шегерiмдер жасалмай, жиынтық табыс бойынша төлем көзiнен салық салуға жатады.

      Салық Конвенцияларының осы бабы, егер ойын-сауық элементi болса, саяси, әлеуметтiк, дiни немесе қайырымдылық сипаттағы қызметтен табысқа қолданылады.

      Егер жеке тұлға бiр уақытта шоудың басшысы немесе оның актерi немесе теледидар бағдарламасының немесе фильмнiң директоры және продюсерi болып, бiр уақытта оған қатысса, онда мұндай тұлғаның қызметін көрсетулер ұйымдастырылған уағдаласушы мемлекетте айқындау қажет. Осы уағдаласушы мемлекеттегi оның қызметi атқарушылық сипатта болса, онда Салық Конвенцияларының осы бабы осы уағдаласушы мемлекетте алынған жиынтық кiрiске қолданылатын болады. Егер атқарушы элемент уағдаласушы мемлекетте жүзеге асырылатын қызметтің елеусiз бөлiгiн орындайтын болса, онда осы мемлекетте алынатын жиынтық кiрiс Салық Конвенцияларының осы бабының ережелерiмен реттелмейдi. Басқа жағдайларда алынатын кiрiстi қызмет элементiне қарай бөлу қажет.

      "Спортшы" ұғымы дәстүрлi атлетикалық сайыстардың қатысушыларымен (жүгiрушiлер, секiрушiлер, жүзушiлер) шектелiп қалмайды, ол сонымен қатар, мәселен, гольф ойыншыларын, жокейлердi футболшыларды, крикет ойыншыларын, теннисшiлердi, автожарысшыларды қамтиды. Салық Конвенцияларының осы бабы сондай-ақ спорт қызметiнiң басқа да түрлерiнен алынатын табысқа, мәселен, бильярдтан, шахматтық турнирлерден, бриджден және с.с. алынатын табысқа қолданылады.

      Тиiстi Салық Конвенциясының 17-бабының 1-тармағы өнер қызметкерi немесе спортшы тiкелей немесе жанама алған табысқа қолданылады. Егер табыс жеке тұлғаға немесе оның импресариосына немесе агентке (мәселен, оркестрдің музыканты, әрбiр жеке өнер көрсету үшiн айлық жалақы алатын болса) тiкелей төленбесе, онда басқа мемлекетте өткiзiлген өнер көрсетуге салық салынбайды. Егер жеке кәсiпкер өнер қызметкерiн немесе спортшыны жалдайтын болса, жеке тұлғаға төленетiн кез келген сыйақының тиiстi үлесіне өнер көрсету жүргiзiлетiн уағдаласушы мемлекетте салық салынады. Бұдан басқа, уағдаласушы мемлекеттiң аумағында өнер көрсетуден алынатын және жеке тұлғаның пайдасына заңды тұлғаға аударылатын табыс, егер табыс iс жүзiнде жеке тұлғаға төленбесе де осы уағдаласушы мемлекетте салық салынуға жатады.

      Жарнамадан немесе демеушiлiктен алынатын табыс немесе уағдаласушы мемлекеттегi көрсетулермен тiкелей немесе жанама байланысты басқа да табыстар осы уағдаласушы мемлекетте салық салынуға жатады.

      Екінші уағдаласушы мемлекеттің резиденттерi болып табылатын өнер қызметкерлерiне 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) бұйрығымен.*

      71. Егер өнер қызметкерi немесе спортшы жүзеге асыратын жеке қызметтен алынатын табыс өзiнiң түрiнде болса, өнер қызметкерiнiң немесе спортшының өзiне емес, басқа тұлғаға есептеледi, бұл табыс "Кәсiпкерлiк қызметтен алынатын табыс" 7, "Тәуелсiз жеке қызмет көрсетулер" 14, "Тәуелдi жеке қызмет көрсетiлер" 15-баптарының ережелерiне қарамастан, өнер қызметкерiнiң немесе спортшының қызметi жүзеге асырылатын уағдаласушы мемлекетте салық салынуы мүмкін.

      Тәжiрибе жүзiндегi үш негiзгi жағдай:

      1) Әкiмшiлiк компания өнер көрсеткенi үшiн табыс алған жағдайда, мәселен, спортшылар топтары (әкiмшiлiк 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 мүшелерi өнер көрсетiлiп жатқан уағдаласушы мемлекетте кез келген сыйақы немесе оған есептелген табыс бойынша осы өнер көрсету үшiн тиiстi Салық Конвенциясының 17-бабының 1-тармағына сәйкес салық салынуға жатады. Алайда, егер топ мүшелерiне кезең-кезеңдi тiркелген сыйақылар төленетiн болса және әр түрлi өнер көрсетулер бойынша осы табысты бөлуде қиындықтар болса, онда тиiстi Салық Конвенциясының 17-бабының 2-тармағына сәйкес заңды тұлғаға осы уағдаласушы мемлекетте өнер көрсеткенi үшiн төленетiн табыс салық салынуға жатады.

      3) Егер өнер қызметкерiнiң немесе спортшының өнер көрсеткенi үшiн сыйақылар өнер қызметкерiне немесе спортшыға емес, басқа тұлғаға, мәселен, әртiстiк компанияға төленсе, онда тиiстi Салық Конвенциясының 17-бабының 2-тармағына сәйкес көрсетiлген сыйақылар сол сияқты өнер көрсету жүргiзiлетiн уағдаласушы мемлекетте салық салынуға жатады.

      Яғни өнер қызметкерлерiнiң немесе спортшылардың уағдаласушы мемлекетте өнер көрсетуiнен алынатын табыс, олар өнер қызметкерiне 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 қызметкерлерiнiң немесе спортшылардың екiншi уағдаласушы мемлекеттегi қызметiн уағдаласушы мемлекеттердiң қоғамдық қорлары қаржыландырса немесе уағдаласушы мемлекеттер арасында жасасқан мәдени ынтымақтастық туралы келiсiм негiзiнде жүзеге асырылса, онда өнер қызметкерлерiнiң немесе спортшылардың өз қызметтерiнен алған табыстарына осы уағдаласушы мемлекетте салық салуға жатпайды.

      Мысал.

      Қазақстан мен Қырғызстанның арасындағы жасасқан мәдени ынтымақтастық туралы келiсiм негiзiнде қазақстандық әртiстер Қырғызстанға шақырылды. Қырғызстанмен арада қолданылатын Салық Конвенциясының 17-бабының 3-тармағына сай қазақстандық әртiстердің Қырғызстанда алған табыстарына Қырғызстанда салық салуға жатпайды.

      Мысал.

      Англияның резидентi, гольфтің кәсiби ойыншысы Джон Вуд ашық чемпионатқа қатысу үшiн Қазақстанға келдi. Қазақстанда болған уақытында Вуд мынадай табыстарды алды:

      1) Вуд турнирде 20000 доллар - үшiншi сыйлықпен марапатталды;

      2) Ол кешке турнир басталарға дейiн Қазақстан теледидары бойынша тiкелей эфирде трансляцияланатын спорттық бағдарламада интервью бердi. Интервью үшiн сыйақы 5000 долларды құрайды. Вудпен интервью сол сияқты Англияның теледидары бойынша берiлдi. Қайталанған трансляция үшiн Вудке 2000 доллар төлендi.

      3) Вуд апта сайынғы газетте бөлiмдi жүргiзедi, онда ол гольф бойынша турнирлердің қорытындыларына жалпы түсiнiктеме жасайды. Оған Қазақстанда өткен турнир туралы газеттегi түсiнiктеме үшiн 6000 доллар төлендi.

      4) Вуд Утопиядағы жарнама агенттiгiнен оның отбасының Сrunсhу ҒIакеs құрғақ таңғы ас туралы жарнамалық роликке қатысқаны үшiн 10000 доллар алады. Жарнамалық ролик ашық чемпионат кезiнде теледидар арқылы Қазақстанды қоса алғанда, әр түрлi елдерде беріледi. Ролик сол сияқты Вудтың отаны Англияда да көрсетiлдi.

      5) Ол трикотаж киiмдерiн шығаратын Рrоnglе компаниясымен эксклюзивтi келiсiм-шарт жасасты, оған сәйкес ол барлық бас турнирлерде Рrоnglе-дiң джемперiн киюi тиiс. Келiсiм-шарт бойынша ол жылдық бiржолғы сыйақы алады. Сыйақының сомасы Вуд жыл бойы қатысқан әрбiр теледидарлық турнирде алған орынды есептейтiн формулаға негiзделген.

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

      Қандай табыс Қазақстанда салық салынуға жатады?

      Гольфтың кәсiби ойыншысы Вуд алған табыстар Қазақстанда салық салынуға жата ма, соны айқындау үшiн табыс көзi Қазақстанда ма екен соны айқындау қажет. Табыс көзi туралы ереже төлемдердi жүзеге асыратын тұлғаны, оның тұрған орнын және төлемдердің мақсатын белгiлеуге негiзделедi. Айтылған мемлекеттер арасында Қосарланған салық салуды болдырмау туралы конвенция әрекет ететiн ескергенде, табыстарға салық салу тәртiбi мынадай:

      1) Турнирдің марапаттау сомасы:

      Гольф бойынша турнир Қазақстанда өткендiктен, турнирдi ұйымдастырушылар 20000 доллар сомасында сыйлық төлейдi. Салық Конвенциясының 17-бабының 1-тармағына сәйкес өзiнің жеке қызметi нәтижесiнде Вудтың спортшы ретiнде алған табысы Қазақстанда салық салынуға жатады. Салық салу тәртiбi мемлекеттің iшкi салық заңдарына байланысты. Қазақстанның салық заңдарына сәйкес төлем көзiнде төленетiн табыстың жалпы сомасына салық салынады.

      2) Интервью үшiн және қайталама трансляция үшiн сыйақы:

      Қазақстанның теледидары арқылы трансляцияланатын спорттық бағдарлама бойынша интервью үшiн 5000 доллар мөлшерiндегi сыйақы Вуд гольфтің кәсiби ойыншысы ретiнде теледидарға шыққаны үшiн алған ақы ретiнде қаралады. Мұндай жағдайда интервью үшiн сыйақы Қазақстанда салық салынуға жатады.

      Қайталама трансляцияға келетiн болсақ, ол Қазақстанда тiкелей эфирде интервьюге қатысуға алғашқы келiсiм-шарттан болып отырғанын болжап, сондай-ақ сыйақыны Қазақстанның теледидар компаниясы төлеп отырғанын ескере отырып, көрсетiлген сомаға Қазақстанда салық салынады.

      3) Газетте бөлiм жүргiзу:

      Турнир жөнiнде газет бағанын жүргiзу "оның гольфтің кәсiби ойыншысы ретiндегi қызметiнен" "оның жұрт алдындағы өнер көрсетуiнен" болып отырған жоқ, яғни Салық Конвенциясының 17-бабының ережелерi қолданылмайды. Вудтың гольф ойындары бойынша түсiнiктемешi ретiндегi дербес қызметi осы Салық Конвенциясының 14-бабын қарауға әкеп тiрейдi және егер Вуд мырзаның Қазақстанда тұрақты базасы болса, онда сыйақыларға Қазақстанда салық салынады.

      4) Телевизиялық жарнама үшiн алынған сыйақы:

      10000 доллар соманың сипатын айқындап алу қажет. Бұл Вудтың жарнамалық роликке түскенi ушiн жарнама агенттiгiнен алынған табыс немесе атақты гольф ойыншысының атын пайдаланғаны үшiн табыс. Бәрiнен бұрын, осы сома оның атын пайдаланғаны үшiн төленедi, өйткенi жарнамалық ролик Вуд қатысқан гольф бойынша чемпионат кезiнде трансляцияланды, Төлем Вудтың спортшы ретiнде жеке қызметiнен алынған болып қаралуы тиiс және Қазақстанда салық салынуға жатады. Екiншi жағынан, егер жарнама агенттiгi агент болып табылса және жарнамалық роликке түсу туралы келiсiм-шарт Вуд пен Сrunсhу ҒIакеs құрғақ таңғы асты шығару жөнiндегi компаниямен жасалса төлем атақты ойыншы Вудтың мәртебесiн пайдаланғаны үшiн ақы ретiнде, яғни роялти төлеу ретiнде қаралады. Олай болса, роялтиге Қазақстан Республикасы мен Ұлыбритания мен Солтүстiк Ирландияның Бiрiккен Корольдiгi арасындағы Салық Конвенциясында қаралған ставка бойынша Қазақстанда салық салынады. Алайда, егер роялти төлеудi Қазақстанның резидентi емес, үшiншi елдің резидентi жүргiзсе, роялтиге салық салу тәртiбi Ұлыбритания мен Солтүстiк Ирландияның Бiрiккен Корольдiгi және үшiншi мемлекет арасындағы Салық Конвенциясының ережелерiне байланысты.

      5) Рrоnglе фирмасының спорттық киiмiн кигенi үшiн төлем:

      Вудқа барлық негiзгi турнирлерде өздерiнің свитерлерiн кигенi үшiн Рrоnglе фирмасы төлейтiн жыл сайынғы бiр жолғы төлемге Салық Конвенциясының 17-бабының ережелерi қолданылуы мүмкiн индоссаментке төленетiн төлем түрiн бiлдiредi, өйткенi әртiс пен спортшы алған табыс және оның жұрт алдындағы өнерi арасындағы тiкелей байланыс 17-баптың ережелерiн демеушiлiк қызметтен алынатын төлемдерге және жарнама үшiн сыйақыларға қолданудың негiзгi шарты болып табылады. Бiр жолғы төлем қолайлы әдiс негiзiнде турнирлер арасында, мәселен, Қазақстанда өткiзiлгенге ұқсас әрбiр турнир күндерi санының барлық негiзгi турнирлер күндерiнің жалпы санына қатынастарына бөлiнуге тиiс.

      Осындай бөлу әдiсi Вудтың бiр жолғы төлем сомасына әсер ететiн барлық турнирлерде алған орындарын бiрқатар дәрежеде ескередi. Сондықтан, айтылған бөлу негiзiнде айқындалған сыйақының сомасы турнирде Вуд алған үшiншi орынды немесе Қазақстанда ұйымдастырылған турнирге қатысқаны үшiн Вудқа берiлген соманы назарға ала отырып, Қазақстанда салық салынуға жатады.

      6) Гольф таяқшасында Вудтың қолын суреттегенi үшiн жыл сайынғы төлем:

      Аталған төлем оның спорттық жетiстiктерi үшiн емес, Вудтың атын пайдаланғаны үшiн жүргiзiледi. Көрсетiлген сома Вудқа роялти төлеу ретiнде қаралады. Егер төлемдi Қазақстанның резидентi жүргiзсе, оған Қазақстан Республикасы мен Ұлыбритания мен Солтүстiк Ирландияның Бiрiккен Корольдiгi арасындағы Салық Конвенциясында қаралған ставка бойынша Қазақстанда салық салынады. Егер төлемдi Қазақстанның бейрезидентi жүргiзсе, онда Вудтың табысының сомасына Қазақстанда салық салынбайды, егер осы соманы үшiншi мемлекеттің резидентi төлейтiн болса, роялтиге салық салу тәртiбi Ұлыбритания мен Солтүстiк Ирландияның Бiрiккен Корольдiгi және үшiншi мемлекет арасындағы Салық Конвенциясының ережелерi сәйкес қарастырылады.

**17. Зейнетақыларға және басқа да әлеуметтiк**

**төлемдерге салық салу**

      73. Жеке тұлғаға оның бұрын iстеген жұмыстары үшiн төленетiн зейнетақыға аталған тұлғаның резиденттiк орны бойынша ғана салық салынады.

      Мысал.

      Қазақстан резидентi Салық Конвенциясы қолданылатын шет мемлекеттен өзінің бұрынғы еңбегi үшiн зейнетақы алады. Осы зейнетақыға зейнетақыны алушының резиденттiк орны бойынша Қазақстанда ғана салық салынады.

      74. Уағдаласушы мемлекет жеке тұлғасына-резидентiне төленетiн кез келген аннуитеттерге тұлғаның резиденттiк орны бойынша ғана салық салынады.

      "Аннуитеттер" ("жыл сайынғы рента") терминi өтемақы ретiнде белгiлi бiр кезең уақыт iшiнде белгiленген мерзiмде кезең-кезеңде төленетiн белгiлi бiр соманы бiлдiредi.

      Мысал.

      Қазақстанның заңды тұлғасы-резидентi Салық Конвенциясы қолданылатын шет мемлекеттен оған келтiрiлген зиян үшiн өтемақыны тұрақты алып тұрады. Осы өтемақыға алушы тұлғаның резиденттiк орны бойынша Қазақстанда ғана салық салынады.

      Салық Конвенцияларының жекелеген шарттары бойынша уағдаласушы мемлекеттiң әлеуметтiк сақтандыру жүйесi ережелерiне сәйкес төленетiн әлеуметтiк жәрдемақыға осы мемлекетте, яғни олар пайда болған орын бойынша төленетiндiгiн атап айту керек.

      Мысал.

      Канадада тұратын Қазақстанның бүрынғы азаматы әлеуметтiк қорғау туралы заңдар бойынша төленетiн жәрдемақыны Қазақстаннан алып тұрады. Канадада қолданылатын Салық Конвенциясының I8-бабының 3-тармағына сай мұндай жәрдемақыға жәрдемақы төленетiн орны бойынша тек Қазақстанда ғана салық салынады.

      75. Бiрқатар Салық Конвенцияларында уағдаласушы мемлекетте пайда болған және екiншi уағдаласушы мемлекеттiң заңды тұлғасына резидентiне төленетін алименттерге және басқа ұқсас төлемдерге тек осы басқа мемлекетте ғана салық салынатындығы жеке айтылады.

      Мысал.

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

**18. Мемлекеттiк қызмет**

      76. Осы мемлекет немесе аталған ресми органдар үшiн жүзеге асырған қызметiне осы уағдаласушы мемлекеттің заңды тұлғасына резидентiне уағдаласушы мемлекеттiң, оның жергiлiктi өкiмет органы төлеген жалақыға және басқа да ұқсас сыйақыларға тек осы мемлекетте ғана салық салынады.

      Мысал.

      Мемлекеттiк қызметшi болып табылатын Қазақстанның азаматы оның шет мемлекеттегi қызметi үшiн Қазақстанның мемлекеттiк органдарынан жалақы алады. Осы шет мемлекет қолданатын Салық Конвенцияларының шарттарына сай аталған жалақыға тек Қазақстанда ғана салық салынады.

      Осы тармақтың негiзгi принципi мемлекеттiк қызметшiнiң аталған табыстарына салық салудың ерекше құқығы уағдаласушы мемлекетке - осы табыстардың төлем көзiне жататындығында.

      Салық Конвенциясының осы бабының ережелерi мемлекет қана емес, сонымен қатар саяси-әкiмшiлiк бөлiмшелер мен жергiлiктi өкiмет органдары жүзеге асыратын төлемдерге де қолданылады.

      Алайда, уағдаласушы мемлекеттiң ресми органдары екiншi уағдаласушы мемлекеттiң заңды тұлғасына-резидентiне олардың осы мемлекетте жүзеге асырған қызметi үшiн сыйақы төлесе, онда мұндай сыйақыға, аталған жеке тұлға тек осы қызметтi орындау мақсаты үшiн ғана екiншi уағдаласушы мемлекеттiң резидентi болмаған жағдайда, тек осы басқа мемлекетте ғана салық салынады.

      Мысал.

      Қазақстан азаматы шет мемлекеттің ресми органдарынан осы мемлекет үшiн Қазақстан Республикасындағы қызметiне 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 мемлекеттiң резиденттерi немесе азаматтары болып табылатын шетелдiк дипломатиялық миссиялар мен консульдықтардың персоналының бiрқатар санаттарына төленетiн сыйақыға салық салуға рұқсат етiледi.

      77. Осы уағдаласушы мемлекеттiң заңды тұлғасына-резидентiне оның бұрынғы мемлекеттiк қызметi үшiн уағдаласушы мемлекет немесе жергiлiктi өкiмет органы, немесе олар құрған қорлардан төленетiн зейнетақыға тек осы мемлекетте ғана, яғни зейнетақы төленетiн орны бойынша салық салынады.

      Мысал.

      Қазiргi уақытта демалыста жүрген Қазақстанның заңды тұлғасы - бұрынғы мемлекеттiк қызметшi шет мемлекетте жүзеге асырған бұрынғы қызметi үшiн Қазақстан Республикасындағы көздерден зейнетақы алады. Аталған зейнетақыға тек Қазақстанда ғана салық салынады.

      Алайда, егер жеке тұлға осы басқа мемлекеттiң резидентi және азаматы болып табылса осы басқа мемлекетте салық салынады.

      Осылайша, отставкаға шыққан мемлекеттiк қызметшiлерге төленетiн зейнетақыларға қызметшiлерге олардың активтi қызмет кезеңiнде төленетiн жалақысы мен сыйақысына сияқты салық салудың ұқсас тәртiбi қолданылатынын ескерсек, олай болса, Салық Конвенцияларының 19-бабының 1-тармағының б) тармақшасындағы ерекшелiк сонымен қатар Салық Конвенцияларының зейнетақыларға қатысты осы бабының 2-тармағының б) тармақшасына да енгiзiлген. Яғни зейнетақыға резиденттiк мемлекеттiң салық салу құқығының алғашқы шарты зейнеткер оның резиденттерiнiң немесе ұлттық тұлғаларының бiрi болуы тиiстігінде болып табылады.

      Салық Конвенцияларының 19-бабының 2-тармағының а) тармақшасындағы "олар құрған қорлардан" ұғымы зейнетақы тiкелей мемлекет, әкiмшiлiк бөлiмше немесе жергiлiктi өкiмет органы арқылы төленiп қана қоймай, сондай-ақ олар құрған жеке қорлардан төленетiн жағдайды да қамтиды.

      78. "Тәуелдi жеке қызметтер көрсету", "Директорлардың сыйақылары" немесе "Зейнетақылар және басқа да ұқсас сыйақылар" баптарының ережелерi уағдаласушы мемлекет немесе оның жергiлiктi өкiмет органы жүзеге асыратын кәсiпкерлiк қызметке байланысты ырыздықақыға, жалақыға және басқа ұқсас сыйақыларға қолданылады.

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

**19. Студенттердiң, тағлымдамадан өтушiлердiң**

**(практиканттардың), оқытушылардың және зерттеушiлердiң**

**табыстарына салық салу**

      79. Уағдаласушы мемлекеттiң резидентi болып табылатын және бiлiм алу немесе тағлымдамадан өту мақсатында екiншi уағдаласушы мемлекетте тұрып жатқан студент немесе тағлымдамадан өтушi алатын төлемдер, егер олардың өмiр сүруi, бiлiм алуы немесе тағлымдамадан өтуi үшiн осы мемлекеттен тыс жерде аталған төлемдер жүзеге асырылған жағдайда осы басқа мемлекетте салық салудан босатылады.

      Мысал.

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

      Жекелеген Салық Конвенцияларының шарттары бойынша салықтық жеңiлдiктердi берудiң шектi мерзiмi белгiленген (әдетте келген күннен бастап 2 немесе 5 жыл).

      80. Бiрқатар Салық Конвенцияларының шарттары бойынша екiншi уағдаласушы мемлекетте жүзеге асырылған зерттеушiлiк немесе оқытушылық қызметтен уағдаласушы мемлекет резидентiнiң алған табысына да осылайша, белгiлi бiр уақыт кезеңi (әдетте келген күннен бастап 2 немесе 5 жыл) iшiнде осы екiншi уағдаласушы мемлекетте салық салынады. Тәртiп бойынша, мұндай жеңiлдiктер қоғамдық мүддеге қайшы, ең бастысы жекелеген тұлғаның немесе тұлғалардың тобының жеке мүдделерi үшiн жүзеге асырылған зерттеулерге қолданылмайды.

      Мысал.

      Қазақстан резидентi университетте сабақ беру үшiн тұрып жатады. Венгриямен арада қолданылатын Салық Конвенциясының 20-бабының 3-тармағына сай Қазақстан резидентiнiң аталған қызметтен алған табысына оның Венгрияға келген сәтiнен бастап 2 жыл iшiнде Қазақстанда салық салуға жатады және Венгрияда салық салудан босатылады.

**20. Басқа табыстарға салық салу**

      81. Салық Конвенцияларында қаралмаған, уағдаласушы мемлекет резидентiне төленетiн 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 үшiн көзделген Салық Конвенцияларының ережелерi қолданылады, яғни табыс төленген орны бойынша салық салынады.

      82. Егер екiншi уағдаласушы мемлекеттiң резидентi тұрақты мекеме арқылы алғашқы аталған мемлекетте кәсіпкерлiк қызметтi жүзеге асырса және табыстар төленетiн құқық немесе мүлiк iс жүзiнде тұрақты мекемемен немесе тұрақты базамен байланысты болса, Салық Конвенциясының "Жылжымайтын мүлiктен алынған табыс" бабында анықталған жылжымайтын мүлiктен алынған өзге табыстарға қолданылмайды. Мұндай жағдайда, жағдайға байланысты Салық Конвенцияларының 7 "Тұрақты мекемелерден алынатын табыс" немесе 14 "Тәуелсiз жеке қызметтер көрсету" баптарының ережелерi қолданылады.

      Осылайша, Салық Конвенцияларының 21-бабының 2-тармағы, егер бiр уағдаласушы мемлекет резидентiнiң екiншi уағдаласушы мемлекеттегi табысы тұрақты мекеменiң немесе тұрақты базаның қызметiне байланысты болған жағдайда, Салық Конвенцияларының осы бабының 1-тармағының ережелерiнен ерекшелiктi қарастырады.

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

      Жоғарыда айтылғандай, Салық Конвенцияларының 21-бабының 2-тармағы жылжымайтын мүлiктен алынатын табысқа қолданылмайды, оған жылжымайтын мүлiк тұрған уағдаласушы мемлекеттiң Салық Конвенцияларының 6-бабының 4-тармағына сәйкес салық салудың алғашқы құқығы бар. Осылайша, бiр уағдаласушы мемлекетте тұрған және екiншi уағдаласушы мемлекетте тұрған уағдаласушы мемлекет резидентiнiң тұрақты мекемесiнiң немесе тұрақты базасының коммерциялық мүлкiнiң бөлiгiн құрайтын жылжымайтын мүлiктен алынатын табысқа салық мүлiк тұрған тек бiрiншi аталған мемлекетте ғана салық салынуға тиiс.

      Осы тармақ сонымен қатар табыстың iс жүзiндегi иесi мен төлеушiсi бiр уақытта сол уағдаласушы мемлекеттiң резиденттерi болып табылатын және табыстың iс жүзiндегi иесiнiң екiншi уағдаласушы мемлекетте бар тұрақты мекемесiне немесе тұрақты базасына есептелетiн жағдайды қамтиды. Бұл жағдайда табысқа салық салу құқығы тұрақты мекеме немесе тұрақты база тұрған уағдаласушы мемлекетке берiледi.

**21. Дипломатиялық өкiлдiктер мен консульдық**

**мекемелердiң қызметкерлерi**

      83. Салық Конвенцияларында ешнәрсе де халықаралық құқықтың жалпы нормаларымен немесе арнаулы келiсiмдердiң ережелерiне сәйкес дипломатиялық өкiлдiктер мен консульдық мекемелердiң қызметкерлерiне берiлген салықтық артықшылықтарды қозғамайды.

      Қазақстан Республикасындағы шетел мемлекеттерiнiң дипломатиялық өкiлдiктер мен консульдық мекемелердiң қызметкерлерiне салық салу тәртiбi өзiне Қазақстан Республикасы Жоғарғы Кеңесiнiң 1993 жылғы 31 наурыздағы қаулысы негiзiнде Қазақстан Республикасы бiрiккен 1961 жылғы Дипломатиялық қатынастар туралы Вена Конвенциясының (бұдан әрi - "Вена Конвенциясы") ережелерiне сәйкес жүргiзiледi.

      Салық Конвенцияларының 4-бабының ережелерiне қарамастан, егер Қазақстан Республикасының екiншi уағдаласушы мемлекетте орналасқан дипломатиялық өкiлдiгiнiң немесе консульдық мекемесiнiң қызметкерi болып табылатын жеке тұлғасы Қазақстан Республикасының резидентi болып табылса, онда осы жеке тұлғаның табыстары мен мүлкi Қазақстан Республикасында салық салынуға жатады.

**3-тарау. Мүлiкке (капиталға) салық салу**

**21. Мүлiк (капитал )**

      84. Осы нұсқаулықтың 2-тармағында айтылғанындай, көптеген Салық Конвенцияларының ережелерi сондай-ақ, мүлiкке (капиталға) тiкелей салынатын салыққа қолданылады. Қазақстан Республикасында мұндай салықтар нақтылы Салық Конвенциясының шарттарына байланысты жеке алғанда да және бiрге алғанда да заңды және жеке тұлғалардың мүлкiне салынатын салық болып табылады.

      Тиiстi Салық Конвенцияларының iс-әрекетiне жататын уағдаласушы мемлекеттердiң мүлкiне (капиталына) салынатын салықтардың тізбесi осы нұсқаулықтың I-қосымшасында аталған.

      Мысал.

      Өзбекстанмен арада қолданылатын Салық Конвенциясының 2-бабына сай, аталған Келiсiм, Қазақстанда жеке тұлғалардың мүлкiне салынатын салыққа, Өзбекстанда - кәсiпорындардың және жеке тұлғалардың мүлкiне салынатын салыққа ғана қолданылады. Сонымен қатар, Әзiрбайжанмен арада қолданылатын Салық Конвенциясындай, Қазақстанда да аталған Салық Конвенциясының 2-бабына сай заңды тұлғалардың мүлкiне салық салу қолданылады.

      85. Уағдаласушы мемлекеттiң резидентіне тиесiлi, бiрақ екiншi уағдаласушы мемлекетте орналасқан жылжымайтын мүлiкке жылжымайтын мүлiктiң орналасқан орны бойынша осы екiншi уағдаласушы мемлекетте ғана салық салынады. Бұл ретте, осы мүлiктiң осы екiншi уағдаласушы мемлекетте орналасқан тұрақты мекемеге немесе уағдаласушы мемлекет резидентiнiң тәуелсiз жеке қызметтер көрсету үшiн екiншi уағдаласушы мемлекетте бар тұрақты базасына жататын-жатпайтындығы ешқандай мәнге ие емес.

       Мысал.

       Қазақстанда орналасқан үй және ғимарат шет мемлекет заңды тұлғасына жатады. Сондықтан, аталған үй мен ғимаратқа Қазақстандағы мүлiкке салынатын салық салынады.

      86. Екiншi уағдаласушы мемлекеттiң резидентi екiншi уағдаласушы мемлекетте иелiк ететiн тұрақты мекемесiнiң немесе тұрақты базасының кәсiпкерлiк мекемесiнiң бөлiгiн құрайтын жылжымалы мүлiкке осы екiншi уағдаласушы мемлекетте салық салынады.

      87. Тиiстi Салық Конвенцияларында белгiленген халықаралық тасымалдарда пайдаланылатын көлiк құралдарының тізбесiне және осы көлiк құралдарын пайдалануға байланысты жылжитын мүлiктерге осы көлiк құралдары пайдаланылатын тұлғаның резиденттiк орны бойынша салық салынады.

      88. Мүлiктiң барлық басқа элементтерiне олардың иесiнiң резиденттiк орны бойынша салық салынады.

**4-бөлім. Арнайы ережелер**

**23. тарау** алынып тасталды

**24. Қосарланған салық салуды болдырмау**

      96. Егер бiр уағдаласушы мемлекеттiң резидентi тиiсті Салық Конвенциясының ережелерiне сәйкес екiншi уағдаласушы мемлекетте салық салынатын табыс алса немесе мүлкi (капиталы) болса, алғашқы аталған мемлекет:

      а) осы резиденттiң табысына осы екiншi уағдаласушы мемлекетте төленген табыс салығына тең соманы салықтан шығарып тастауға,

      б) осы резиденттiң мүлкiне салынатын салықтан мүлiкке (капиталға) салынатын салыққа тең соманы шығарып тастауға рұқсат етедi.

      Осы шегерiмдер, кез келген жағдайда, осы екiншi уағдаласушы мемлекетте әрекет ететiн салық ставкалары бойынша осындай табыстарға немесе мүлiкке (капиталға) есептелуi мүмкiн, яғни шегерiм берiлгенге дейiн есептелген табыс пен мүлiкке (капиталға) салынатын салықтар табыстарға немесе мүлiкке (капиталға) салынатын салықтардың сомасынан аспауы тиiс.

      97. Егер, тиiстi Салық Конвенциясының ережелерiне сәйкес, уағдаласушы мемлекет резидентiнiң алған табыстары немесе мүлкi (капиталы) осы уағдаласушы мемлекетте салық салынудан босатылған болса, ол соған қарамастан, резиденттiң табысының немесе мүлкiнiң (капиталының) қалған бөлiгiне соманы есептеу кезiнде оның табысының немесе мүлкiнiң (капиталының) салық салынудан босатылған сомасын ескеруi мүмкiн.

      Мысал.

      Салық Конвенциясы қолданылатын шет мемлекетке салық салынатын табыс 100 мың АҚШ долларын құрады. Осы шет мемлекетте салық салу ставкасы - 35% құрайды. Тиiсiнше, төленген салық сомасы 35 мың АҚШ долларын құрады, осы табысқа салынатын салық Қазақстанда 30 мың АҚШ долларын құрады және iс жүзiндегi нақты есепке алу осы өлшемге жасалуы тиiс. Осы салық төлеушi Қазақстанда 1 миллион АҚШ долларында табыс алды, онда оның Қазақстандағы салық салынатын базасы 1 миллион АҚШ доллары+ 100 мың АҚШ долларын =11 00 000 АҚШ долларын құрайды, Қазақстандағы салық салу ставкасы - 30%. Жиынтық табысқа салынатын салық қазақстандық ставка бойынша 1100 мың АҚШ доллары х 30% =330 мың АҚШ доллары, екiншi Уағдаласушы мемлекетте iс жүзiнде төленген салықты ескере отырып Қазақстанда өндiрiп алуға 30 мың АҚШ доллары ұсынылуы тиiс (330 мың АҚШ доллары - 30 мың АҚШ доллары).

      Осылайша, тиiстi Салық Конвенциясының 23-бабы тек қана резиденцияның мемлекетiне ғана қолданылады не екiншi уағдаласушы мемлекеттiң әрекетiн атап көрсетпейдi.

      Егер уағдаласушы мемлекеттiң резидентi екiншi уағдаласушы мемлекетте орналасқан тұрақты мекеме немесе тұрақты база арқылы дәл осы мемлекеттен табыстар алатын болса, онда осы екiншi уағдаласушы мемлекет тұрақты мекемеге немесе тұрақты базаға есептелетiн табыстарға (резиденттiк мемлекетте тұрған жылжымайтын мүлiктен алынатын табысты қоспағанда) салық салатын болады. Мұндай жағдайда резиденттiк мемлекет аталған табыс резиденттiк мемлекетке түсiп отырғанына қарамастан, тұрақты мекемеге немесе тұрақты базаға есептелетiн табыстар бойынша Салық Конвенциясының 23-бабының ережелерiне сәйкес салықтық жеңiлдiктер беруi тиiс.

      Егер уағдаласушы мемлекеттiң резидентi екiншi уағдаласушы мемлекетте орналасқан тұрақты мекеме немесе тұрақты база арқылы есептелетін табыстар үшiншi мемлекеттен табыстар алатын болса, осы екiншi уағдаласушы мемлекет осындай тұрақты мекемеге немесе тұрақты базаға есептелетiн табыстарға (үшiншi мемлекетте тұрған жылжымайтын мүлiктен алынатын табысты қоспағанда) салық салатын болады. Резиденттiк мемлекет екiншi уағдаласушы мемлекетте орналасқан тұрақты мекемеге немесе тұрақты базаға есептелетiн табыстарға қатысты Салық Конвенциясының 23-бабының ережелерiне сәйкес салықтық жеңiлдiктер беруi тиiс.

      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 жатқызу жүргізілмейді.

*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) бұйрығымен.*

       98. Әрбiр нақтылы жағдайда есеп беру тәртiбi Салық Конвенциясының "Қосарланған салық салдыруды болдырмау" бабында көзделген.

**25. Кемсiтпеу**

      99. Уағдаласушы мемлекеттiң резидентi екiншi Уағдаласушы мемлекетте сондай жағдайларда осы басқа мемлекеттiң ұлттық тұлғасынан салық салудың өзге немесе анағұрлым ауыртпалығына ұшырамауы тиiс. Осы норма, сондай-ақ уағдаласушы мемлекеттердiң бiрде-бiреуiнiң резиденттер болып табылмайтын тұлғаларға қолданылады.

      100. Уағдаласушы мемлекет кәсiпорнының екiншi уағдаласушы мемлекеттегi тұрақты мекемесiне салық салу осы басқа мемлекетте осы тәрiздi қызметтi жүзеге асыратын осы басқа мемлекеттiң кәсiпорындарын салық салудан гөрi бiршама қолайлы болуға тиiс емес. Осы ереже уағдаласушы мемлекеттi олардың азаматтық мәртебесi немесе ол өз резиденттерiне беретiн отбасылық жағдайы негiзiнде салық салу мақсаттары үшiн осындай жеке салық жеңiлдiктерiн, жеңiлдiктер мен шегерiмдер берудi екiншi уағдаласушы мемлекеттiң резиденттерiне мiндеттеушi ретiнде түсiндiрiлмеуi тиiс.

      101. Екiншi уағдаласушы мемлекеттiң резидентi қатысушы (акционер) болып табылатын уағдаласушы мемлекеттiң кәсiпорны осы бiрiншi аталған басқа мемлекетте осы бiрiншi аталған мемлекеттiң қалған осы тәрiздi кәсiпорнынан өзгеше немесе анағұрлым ауыртпалық салық салуға ұшырамауы тиiс.

**26. Өзара келiсiм рәсiмi**

      102. Егер тұлға бiр және екi уағдаласушы мемлекеттiң әрекетi Салық Конвенциясының ережесiне сәйкес емес деп санаса салық салуына мәжбүр етедi, ол осы мемлекеттiң iшкi заңдарында көзделген қорғау құралдарына қарамастан өзiнiң iсiн ол резидент немесе ұлттық тұлға болып табылатын уағдаласушы мемлекеттiң құзыреттi органының қарауына бередi.

      Мысал.

      Қазақстан Республикасының резидент салық төлеушісі Салық Конвенциясы қолданылатын мемлекетте қызметiн жүзеге асырады және тиісті Салық Конвенциясында көзделген жеңiлдiктерге құқығы бар. Алайда, оны осы екінші уағдаласушы мемлекетте Салық Конвенциясының ережелерiне сәйкес емес салық салуға ұшыратты. Бұл жағдайда Қазақстанның салық төлеушiсi өзінің iсiн Салық Конвенциясына сәйкес келмейтiн қосарланған салық салуды болдырмау мақсатында уағдаласушы мемлекеттің құзыреттi органымен өзара келiсiм бойынша iстi шешуге ұмтылатын Салық Конвенцияларының мәселелерiнде Қазақстан Республикасының құзыреттi органының уәкілетті өкiлi болып табылатын Қазақстан Республикасының Қаржы министрлiгi Салық комитетінің қарауына жiбере алады.

*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) бұйрығымен.*

       103. Уағдаласушы мемлекеттердiң құзыреттi органдары Салық Конвенцияларын пайымдау немесе қолдану кезiнде туындайтын кез келген қиындықтарды немесе күдiктердi өзара келiсiммен шешуге ұмтылатын болады. Олар сондай-ақ Салық Конвенциялар бойынша ережелерiн түсiнiсуде келiсiмге жету мақсатында бiр бiрiмен кеңесе тiкелей байланысқа шыға алады.

      104. Егер уағдаласушы мемлекеттердiң құзыреттi органдары Салық конвенцияларының жеке ережелерiне сәйкес даулы мәселелер бойынша келiсiмге келiсе алмаған жағдайда аталынған мәселелердiң шешiмiн сот арқылы шешу қарастырылған.

**27. Уағдаласушы мемлекеттердiң құзыреттi органдарының**

**өзара әрекет ету тәртiбi**

      105. Салық Конвенцияларының ережелерiн немесе Конвенция қамтитын салықтарға қатысты Уағдаласушы мемлекеттердiң ұлттық заңдарын тиiсiнше қолдануды қамтамасыз ету үшiн Уағдаласушы мемлекеттердiң құзыретті органдары қажеттi ақпараттармен алмасады. Уағдаласушы мемлекет алған кез келген ақпарат осы мемлекеттiң iшкi заңдары шеңберiнде алынған ақпарат ретiнде құпия болып саналады.

      Мысал.

      Салық Конвенцияларын қолдану:

      I) Төлеушi резидент болып табылатын Қазақстанның құзыреттi органы 12-бапты қолдана отырып, Салық Конвенциясы қолданылатын шет мемлекеттің құзыреттi органынан соманы алушы осы шет мемлекетті резидентi және роялтидің iс жүзiнде иесi болып табылатындығы туралы ақпарат сұрайды.

      2) Қазақстанның құзыреттi органы уағдаласушы мемлекеттің құзыреттi органынан әртүрлi мемлекеттердегi ассоцияландырылған компаниялар арасындағы салық салынатын пайданы бөлу немесе Қазақстандағы тұрақты мекемедегi есептерде және екiншi уағдаласушы мемлекеттегi бас офисiнің есептерiнде көрсетiлген пайданы түзету үшiн қажеттi ақпарат сұрай алады.

      3) Қазақстанның құзыреттi органы уағдаласушы мемлекеттің құзыреттi органынан сондай-ақ екi шетелдiк компания өздерiмен өзара байланысты болып табыла ма немесе олар осы басқа мемлекеттің резидентi болып табылатындығы бiр холдингтiк компанияға жататынығы туралы ақпарат сұрай алады.

      Ұлттық заңдардың қолданылуы:

      1) Қазақстандағы А компаниясы Салық Конвенциясы қолданатын мемлекеттегi Б тәуелсiз компаниясына тауарлар жеткiзедi. А компаниясының салық салынатын табысын айқындау кезiнде Қазақстанның құзыреттi органы шет мемлекеттің құзыреттi органынан Б компаниясы тауар үшiн қандай баға төлегендігi туралы ақпарат сұрай алады.

      2) Қазақстандағы жауапкершілігi шектеулi серiктестiк А мемлекетiндегi кәсiпорынға Б(салық салу мүмкiн мемлекетiндегi жеңiлдiгi бар мемлекетте) компания арқылы тауарлар сатады. Аталған кәсіпорындар ассоцияландырылған немесе ассоцияланбаған болуы мүмкiн. Салық Конвенциялары Қазақстан және Б мемлекетi арасында да не А және Б мемлекеттерi арасында жасалынбаған, Қазақстанның А мемлекетiмен жасасқан Салық Конвенциясына сәйкес Қазақстанның құзыреттi органы салық компания - төлеушi есептеген пайдаға өзiнің салық заңдарының ережесiн дұрыс қолдануды қамтамасыз ету үшiн А мемлекетiндегi құзыреттi органынан А мемлекеттiнде тауар үшiн кәсiпорын төлеген баға туралы ақпарат сұрай алады.

      3) Қазақстанның құзыреттi органы салық төлеушi - компанияға Қазақстан және А мемлекетi арасындағы Конвенцияға сәйкес салық салу мақсатында тiкелей салыстыру арқылы Қазақстанда компания белгiлеген бағаларды тексеру үшiн iскерлiк байланыстары жоқ Қазақстандағы компания Б мемлекетiнде компания немесе компанияның тобы белгiлеген бағалар туралы ақпарат сұрай алады. Алайда, ақпарат алмасу осы жағдайда атап айтқанда, iскерлiк және басқа құпияларға қатысты ережелердi ескере отырып қиын және iскер болуы мүмкiн екендiгiн ескеру керек (мысал.Үстемдiк позициямен айналысатын компаниялар немесе компания топтары белгiлеген бағалар).

      Ақпарат алмасу уағдаласушы мемлекеттердiң құзыреттi органдары немесе оның уәкiлеттi өкiлдiктерi арасында жүзеге асырылады.

      106. Салық Конвенцияларының 26-бабының 1-тармағының ережесi ешбiр жағдайда да уағдаласушы мемлекетке мыналарға:

      1) осы немесе екiншi уағдаласушы мемлекеттiң заңдарына және әкiмшiлiк тәжiрибесiне келтiретiн туғызатын әкiмшiлiк шаралар қабылдауға;

      2) осы немесе екiншi уағдаласушы мемлекеттiң заңдары бойынша немесе әдеттегi әкiмшiлiк тәжiрибе барысында алуға болмайтын ақпарат беруге;

      3) қандай да бiр сауда, кәсiпкерлiк, өнеркәсiптік, коммерциялық немесе кәсiби құпияны немесе сауда процесiн ашатын ақпаратты, немесе мемлекеттiк тәжiрибеге (қоғамдық тәртiпке) қайшылық туғызатын ақпаратты беруге мiндеттеу ретiнде түсiндiрiлмейдi.

      107. Кейбiр Салық Конвенцияларының ережелерi бойынша уағдаласушы мемлекеттердiң құзыреттi органдары салықтарды проценттермен, шығындармен және осындай салықтарға жататын азаматтық айыппұлдармен қоса жинауға көмектесуге мiндеттенедi.

                                                                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
Біріккен
Корольдігі  | табыс салығы;
корпорацияларға салынатын салық;
мүлік құнының өсімінен алынатын
табысқа салынатын салық  |
| 2  | Италия
Республикасы  | жеке табыс салығы;
корпарациялық 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, қолөнер
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;
мүлiкке 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, өнеркәсiптiк және
коммерциялық қызметтен алынатын
табысқа, мүлiк құнының өсiмiнен
алынатын табысқа және табыстың
басқа да түрлерiне) салынатын
салық;
капиталға (жиынтық мүлiкке,
жылжитын немесе жылжымайтын
мүлiкке, акционерлiк капиталдың
төленген бөлiгiне және резервіне
және капиталдың басқа да
түрлерiне) 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  | Процен-
ттер  | 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
инвестиция-
лар
2) 75%/10%
3) қалған
жағдайларда
15%  | 10%  | 10%  | 1) егер
тұрақты
мекемеге
Үкімет
(орталық
банк)
кепілдік
берген 500
мың АҚШ
долларынан
артық
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
жағдайларда
15%  | 10%  | 10%  | 5%  |
| 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,
осы
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%  |

      Мысалы:

      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 сомасынан 5 процент;

      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