

Об утверждении Инструкции о порядке применения Конвенций (Соглашений) об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доход и капитал (имущество), заключенных Республикой Казахстан с иностранными государствами

Утративший силу

Совместный приказ Министра финансов Республики Казахстан от 2 декабря 1999 г. N 643 и Министра государственных доходов Республики Казахстан от 2 декабря 1999 г. N 1478. Зарегистрирован в Министерстве юстиции Республики Казахстан 6.01.2000г. за N 1021. Утратил силу приказом Министра финансов Республики Казахстан от 9 января 2009 года № 5

Сноска. Утратил силу приказом Министра финансов РК от 09.01.2009 № 5.

В целях разъяснения порядка применения положений Конвенций (Соглашений) об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доход и капитал (имущество), заключенных Республикой Казахстан с иностранными государствами, приказываем:

1. Утвердить прилагаемую Инструкцию о порядке применения Конвенций (Соглашений) об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доход и капитал (имущество), заключенных Республикой Казахстан с иностранными государствами.

2. Настоящий приказ вступает в силу со дня государственной регистрации в Министерстве юстиции Республики Казахстан.

*Министр финансов
Республики Казахстан*

*Министр государственных
доходов Республики Казахстан*

Утверждена приказом
Министра финансов
Республики Казахстан
от 2 декабря 1999 года
N 643

Утверждена приказом
Министра государственных
доходов Республики Казахстан
от 2 декабря 1999 года

N 1478

**Инструкция о порядке применения
Конвенций (Соглашений) об избежании двойного
налогообложения и предотвращении уклонения от
уплаты налогов на доход и капитал (имущество), заключенных
Республикой Казахстан с иностранными государствами**

Введение

Сноска. Первый абзац Введения в редакции - приказом Председателя
Налогового комитета Министерство финансов Республики Казахстан от 3 мая
2 0 0 7 г о д а N 2 7 8 а .

Согласно статья 2 Кодекса Республики Казахстан "О налогах и других обязательных платежах в бюджет" (Налоговый Кодекс), если международным договором, ратифицированным Республикой Казахстан, установлены иные правила, чем те, которые содержатся в Налоговом Кодексе, применяются правила указанного договора .

В настоящее время Республикой Казахстан заключены Конвенции (Соглашения) об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и капитал (имущество) (далее - "Налоговые Конвенции") со странами СНГ и странами дальнего зарубежья, перечень которых приведен в приложении 1 к настоящей Инструкции.

Основными задачами Налоговых Конвенций являются:

1. устранение двойного налогообложения доходов или имущества;
2. защита резидента одного государства от дискриминационного налогообложения в другом договариваемся государстве;
3. недопущение уклонений от налогообложения или злоупотреблений положениями Налоговых Конвенций ;
4. взаимный обмен информацией между компетентными органами договариваемых государств для обеспечения выполнения положений Н а л о г о в ы х К о н в е н ц и й ;
5. распределение прав налогообложения между договариваемыми г о с у д а р с т в а м и .

Налоговые Конвенции вступают в силу в день или на 30-ый день после направления последнего по времени уведомления о завершении предусмотренных Конституциями договариваемых государств процедур по вступлению Налоговых Конвенций в силу или в день обмена ратификационными грамотами и применяются согласно статье "Вступление в силу" конкретной Налоговой Конвенции. При этом в некоторых Налоговых Конвенциях предусмотрены ретроспективные сроки начала их применения.

П р и м е р .

Налоговая Конвенция, заключенная Республикой Казахстан с Соединенным Королевством Великобритании и Северной Ирландии, была подписана правительствами указанных государств 21 марта 1994 года, вступила в силу 21 августа 1996 года, а применяется ретроспективно с 1 января 1993 года.

Данная Инструкция разработана с целью разъяснения общих принципов применения Налоговых Конвенций. При этом в каждом конкретном случае, в

подписания Налоговой Конвенции в дополнение или вместо ранее оговоренных в
Налоговой Конвенции налогов.

П р и м е р .

В пункте 3 в) статьи 2 Налоговой Конвенции с Республикой Италия указано, что данная Налоговая Конвенция в Казахстане распространяется на налоги на прибыль и доходы, предусмотренные Указами Президента Республики Казахстан "О налогообложении прибыли и доходов предприятий" от 12.02.1994 года N 1568 и "О налогообложении дохода физических лиц" от 12.02.1994 года N 1570 (утратившими силу от 18.07.1995 года N 2367). Поскольку в Казахстане с 1 января 2002 года действует Налоговый кодекс, то в настоящее время данная Налоговая Конвенция применяется к таким налогам как корпоративный подоходный налог и индивидуальный подоходный налог.

Сноска. В пункт 4 внесены изменения - приказом Председателя Налогового комитета Министерство финансов Республики Казахстан от 3 мая 2007 года N 2 7 8 а .

3. Общие определения

5. В статье "Общие определения" Налоговой Конвенции сгруппирован ряд общих положений, необходимых для истолкования терминов, применяемых в соответствующей Налоговой Конвенции. Данные определения, если из текста соответствующей Налоговой Конвенции не вытекает иное, означают следующее:

1) "договаривающееся государство" или "другое договаривающееся государство" - в зависимости от контекста, Республика Казахстан или иностранное государство, с которым действует Налоговая Конвенция.

Положения Налоговой Конвенции, заключенной Республикой Казахстан с Соединенным Королевством Великобритании и Северной Ирландии, распространяются на резидентов, зарегистрированных в Англии, Шотландии, Уэльсе и Северной Ирландии, и не распространяются на лиц, зарегистрированных в следующих оффшорных зонах Соединенного Королевства :

остров Ангилья, Бермудские острова, Виргинские острова, Британская Антарктическая территория, Британская индо-океанская территория (архипелаг Чагос), Каймановы острова, Фолклендские острова, Гибралтар, остров Монтсеррат, острова Питкэрн, Дюси, Хендерсон и Оэно, остров Св. Елены и его зависимые территории (острова Вознесения и Тристан-да-Кунья), остров Южная Георгия и Южные Сандвичевы острова, острова Теркс и Кайкос, а также остров Мэн в Ирландском море и расположенные в проливе Ла-Манш Нормандские

острова Джерси, Гернси, Сарк, Олдерни и другие подчиненные Великобритании территории ;

2) "компетентный орган" - государственный орган, обеспечивающий выполнение положений Налоговых Конвенций. В Казахстане таким органом является Министерство финансов Республики Казахстан, которое расположено по адресу: 010000, г. Астана, проспект Победы, 11; телефон (3172) 717290, или его уполномоченным представителем, правомочным осуществлять обмен информацией с компетентными органами договаривающихся государств, и отвечающим за применение Налоговых Конвенций, является Налоговый комитет Министерства финансов Республики Казахстан, расположенный по адресу: 010000, г. Астана, проспект Победы, 11; телефон (3172) 717108. Компетентный орган договаривающегося государства указан в соответствующей Налоговой Конвенции .

П р и м е р .

В случае Соединенного Королевства компетентным органом является Управление внутренних доходов или его уполномоченный представитель; в случае Италии - Министерство Финансов; в Польше - Министр финансов или его уполномоченный представитель ;

3) "компания" - любое образование (экономическая единица), рассматриваемое в целях налогообложения как корпоративное образование. В Казахстане под термином "компания" подразумеваются юридические лица;

4) "лицо" - физическое или юридическое лицо, любое объединение лиц;

5) "международная перевозка" - в зависимости от условий конкретной Налоговой Конвенции, любая перевозка морским, речным, воздушным судном или наземным транспортом. Международной перевозкой не является перевозка, осуществляемая исключительно между пунктами, расположенными в одном договаривающемся государстве (в Казахстане или в иностранном государстве, с которым действует Налоговая Конвенция).

П р и м е р .

Согласно статье 3 Налоговой Конвенции с США, к международной перевозке относится перевозка только морским и воздушным судном; согласно статье 3 Налоговой Конвенции с Венгрией, к международным перевозкам относится перевозка морским, речным, воздушным судном и наземным транспортом; согласно статье 3 Соглашения с Турцией, международная перевозка включает транспортировку морским, воздушным и наземным транспортом. При этом перевозки, осуществляемые американскими, венгерскими или турецкими резидентами исключительно на территории Казахстана или одного из указанных государств, не являются международными.

б) "национальное лицо" - граждане и юридические лица Казахстана или государства, с которым действует Налоговая Конвенция, в зависимости от к о н т е к с т а ;

7) "предприятие договариваемого государства" или "предприятие другого договариваемого государства" - предприятие, управляемое резидентом Казахстана, или предприятие, управляемое резидентом договариваемого государства, с которым действует Налоговая Конвенция, в зависимости от к о н т е к с т а .

Сноска. В пункт 5 внесены изменения - приказом Председателя Налогового комитета Министерство финансов Республики Казахстан от 3 мая 2007 года N 2 7 8 а .

6. Термины, не рассмотренные в статье "Общие определения", как правило, даются отдельно в других статьях Налоговых Конвенций. В случае, если значение какого-либо употребляемого термина специально не оговорено в тексте соответствующей Налоговой Конвенции, то его значение в договариваемом государстве следует трактовать по законодательству этого договариваемого государства в отношении налогов, на которые распространяется Налоговая К о н в е н ц и я .

П р и м е р .

В Налоговой Конвенции между Казахстаном и США не дается значение термина "проценты", следовательно, при применении указанной Налоговой Конвенции в Казахстане данный термин следует трактовать, согласно подпункту 2) пункта 1 статьи 10 Налогового кодекса, как вознаграждения.

Сноска. В пункт 6 внесены изменения - приказом Председателя Налогового комитета Министерство финансов Республики Казахстан от 3 мая 2007 года N 2 7 8 а .

4. Определение резидентства

7. Для целей Налоговых Конвенций термин "резидент договариваемого государства" означает любое лицо, которое по законодательству этого договариваемого государства подлежит в нем налогообложению на основании его юридического адреса (места регистрации), места управления, места создания, резидентства, местожительства или любого другого критерия аналогичного характера. Не являются резидентами лица, которые подлежат налогообложению в договариваемом государстве только в отношении доходов из источников в этом договариваемом государстве или находящегося в нем капитала (и м у щ е с т в а) .

Порядок определения статуса резидентства того или иного лица в Казахстане

установлен в статье 176 Налогового кодекса.

Сноска. В пункт 7 внесены изменения - приказом Председателя Налогового комитета Министерство финансов Республики Казахстан от 3 мая 2007 года N 2 7 8 а .

8. В случае, если физическое лицо одновременно является резидентом обоих договаривающихся государств, то, согласно положениям большинства Налоговых Конвенций, его статус определяется в следующей последовательности:

-----		-----
физическое лицо имеет постоянное	да	физическое лицо считается
жилище только в одном	-----	резидентом того государства
договариваемом государстве		где расположено его
-----		постоянное жилище

!

! н е т

-----		-----
физическое лицо имеет постоянные	да	физическое лицо считается
жилища в обоих государствах, но	-----	резидентом того
более тесные личные		государства, где расположен
и экономические связи (центр		центр его жизненных
жизненных интересов) оно имеет		интересов
только в одном		договариваемом
г о с у д а р с т в е		-----

!

! н е т

-----		-----
физическое лицо не имеет	да	физическое лицо считается
постоянного жилища ни в одном	-----	резидентом того
из договаривающихся государств		государства, где оно обычно
и невозможно определить центр		проживает
его жизненных интересов,		но
обычно оно проживает		только в
одном договариваемом		государстве
-----		-----

!

! н е т

государства постоянное учреждение, применяется такой же порядок обложения всех доходов, получаемых в данном государстве, как и порядок, действующий для резидентов. Однако, в этом случае нерезиденты в отличие от резидентов данного договаривающегося государства не уплачивают в указанном государстве налоги от своих доходов, возникающих в других странах от предпринимательской деятельности.

Сноска. В пункт 11 внесены изменения - приказом Председателя Налогового комитета Министерство финансов Республики Казахстан от 3 мая 2007 года N 2 7 8 а .

12. Для целей Налоговых Конвенций термин "постоянное учреждение" означает постоянное место деятельности, через которое резидент одного договаривающегося государства (юридическое или физическое лицо) осуществляет полностью или частично предпринимательскую деятельность в другом договаривающемся государстве.

Место деятельности в договаривающемся государстве включает любые помещения, средства или установки, используемые для проведения бизнеса резидентом другого договаривающегося государства, независимо от того, используются они исключительно для этой цели или нет. Место деятельности может также существовать и без организации специального помещения для ведения предпринимательской деятельности резидента другого договаривающегося государства, достаточно иметь в своем распоряжении некоторое географическое пространство. Не имеет значения, принадлежат или арендуются находящиеся в распоряжении резидента другого договаривающегося государства помещения, средства или установки. Местом деятельности в договаривающемся государстве может быть, например, место на рынке, рудник или "офисный отель", где резидент другого договаривающегося государства последовательно занимает различные комнаты.

П р и м е р .

Российский торговец приезжает в Костанай каждую неделю на три дня. Он приобретает цветы в крупном оптовом супермаркете Троицка, перевозит их на грузовике и реализует в розницу в ларьке на костанайском рынке. Торговец не имеет постоянного ларька на рынке. Каждый раз, когда он приезжает на рынок, руководство рынка выделяет ему ларек в цветочной секции. Поскольку коммерческая деятельность российского торговца осуществляется регулярно на костанайском рынке, такая деятельность ведет к образованию постоянного учреждения в Казахстане, следовательно, его доходы, полученные от реализации цветов, подлежат налогообложению в Костанаве.

Также место деятельности может находиться на другом предприятии. Например, там, где резидент другого договаривающегося государства имеет

постоянно в своем распоряжении некоторые помещения или их часть в здании, не принадлежащем ему.

Постоянное учреждение может считаться существующим, если место деятельности имеет определенную степень постоянства, то есть если оно не носит временного характера. Если место деятельности было организовано не для временного пользования, оно может составить постоянное учреждение, даже если на практике оно существует в течение очень короткого периода времени ввиду специфического характера деятельности резидента другого договариваемого государства или вследствие особых обстоятельств (например, смерть налогоплательщика, неудачные инвестиции) оно было ликвидировано. Там, где место деятельности было предназначено изначально для краткого временного пользования, но в дальнейшем используется в течение длительного периода времени, то оно становится постоянным местом деятельности и - ретроспективно - постоянным учреждением.

В случае, если через постоянное место в одном договариваемом государстве осуществляется полная или частичная деятельность резидента другого договариваемого государства, данное место деятельности будет рассматриваться как постоянное учреждение. При этом деятельность не обязательно должна быть производственного характера. Более того, деятельность не обязательно должна быть постоянной, то есть производиться без перерыва в операциях, но эти операции должны иметь регулярный характер.

В случае передачи или сдачи в аренду третьим лицам материального имущества (такого как сооружение, промышленное, коммерческое или научное оборудование, помещение) или нематериального имущества (такого как патенты, процедуры или им подобное) резидентом одного договариваемого государства через постоянное место деятельности на территории другого договариваемого государства, то такая деятельность создает из места деятельности постоянное учреждение. То же самое происходит, если капитал (имущество) передается через постоянное место деятельности. Если резидент одного договариваемого государства передает в аренду сооружение, промышленное, коммерческое, научное оборудование, помещение или нематериальное имущество резиденту другого договариваемого государства, не имея постоянного места деятельности в другом договариваемом государстве, то арендованное сооружение, оборудование, помещение или нематериальная собственность не будут составлять постоянное учреждение арендодателя при условии, что контракт ограничивается арендой материального или нематериального имущества. Если же арендодатель посылает персонал для управления, обслуживания, наблюдения и содержания оборудования, находящегося под ответственностью и контролем арендодателя, то деятельность

арендодателя не ограничивается арендой и составит постоянное учреждение в этом другом договариваемом государстве.

Постоянное учреждение также включает любое другое постоянное место регулярного осуществления деятельности, связанное с установкой, монтажом, сборкой, наладкой, обслуживанием, эксплуатацией игровых и прочих автоматов, продажей продукции с расположенных на территории договариваемого государства и принадлежащих резиденту другого договариваемого государства или арендуемых им складов и осуществлением иных видов деятельности по извлечению дохода на территории договариваемого государства .

Постоянное учреждение начинает свое существование как только резидент другого договариваемого государства начинает проводить свою деятельность в договариваемом государстве через постоянное место деятельности. Оно прекращает свое существование при ликвидации постоянного места деятельности или с момента приостановки проводимой через него деятельности, то есть тогда, когда все акты и действия, связанные с предыдущей деятельностью постоянного учреждения, прекращаются. Временная приостановка операций не рассматривается как закрытие постоянного учреждения.

Если постоянное место деятельности сдается в аренду другому юридическому или физическому лицу и служит для проведения деятельности такого лица, а не арендодателя, то постоянное учреждение арендодателя прекращает свое существование, за исключением, когда арендодатель продолжает проводить свою коммерческую деятельность через это постоянное место деятельности .

13 . и с к л ю ч е н

Сноска. Пункт 13 исключен - приказом Председателя Налогового комитета Министерство финансов Республики Казахстан от 3 мая 2007 года N 278a .

14. Соответствующей Конвенцией определяется, какие виды деятельности образуют постоянное учреждение, но в целом, ниже приводятся примеры видов деятельности, которые должны создавать постоянные учреждения:

- 1) место управления ;
- 2) отделение (филиал, представительство);
- 3) контора (офис) ;
- 4) фабрика , мастерская ;
- 5) шахта, рудник, нефтяная и газовая скважина, карьер или любое другое место добычи природных ресурсов. Выражение "любое другое место добычи природных ресурсов" должно толковаться широко. В данный термин, например, включаются места добычи углеводородов, наземные или морские скважины.

В данном пункте содержится далеко не исчерпывающий список примеров,

каждый из которых может рассматриваться как составляющий постоянного учреждения .

15. Следующие виды работ и услуг, осуществляемых резидентами договаривающегося государства в другом договаривающемся государстве, образуют постоянное учреждение только в том случае, если их продолжительность составляет, как правило, более 6 или 12 месяцев, иногда более 3 месяцев (конкретные сроки указываются в каждой Налоговой Конвенции)

1) строительная площадка, строительный, монтажный или сборочный объект, а также услуги по наблюдению за выполнением этих работ;

2) установка (в том числе буровая), сооружение или судно, используемые для разведки природных ресурсов, и услуги по наблюдению за выполнением этих работ ;

3) оказание услуг, включая консультационные (по одному или связанным проектам), в пределах страны через служащих или персонал, нанятых для этой цели .

Под строительной площадкой (объектом), в частности, понимается место осуществления деятельности по возведению и (или) реконструкции объектов недвижимости, в том числе строительство зданий, сооружений и (или) проведение монтажных работ, строительство и (или) реконструкция мостов, дорог, каналов, укладка трубопроводов, монтаж энергетического, технологического или иного оборудования и (или) осуществление прочих схожих работ. Строительная площадка (объект) прекращает свое существование со дня, следующего за днем подписания акта приемки объекта в эксплуатацию (объемов выполненных работ) и полной оплаты строительства.

Планирование и надзор за строительством объекта или разведкой природных ресурсов включаются в термины "строительство" или "разведка", если они ведутся самим подрядчиком. Тем не менее, планирование и надзор в другом договаривающемся государстве не включаются в состав строительных или разведочных работ, если они осуществляются резидентом договаривающегося государства, чья деятельность в связи с данным строительством ограничивается только планированием или надзором. Если такой резидент специализируется на оказании проектировочных или наблюдательных услуг и занимается в другом договаривающемся государстве данной деятельностью неоднократно, то этот резидент создает постоянное учреждение в этом другом договаривающемся государстве .

Услуги рассматриваются как оказываемые резидентом договаривающегося государства в другом договаривающемся государстве со дня начала осуществления им деятельности (оказания услуг) в этом другом

договариваемом государстве до полного ее завершения по одному или связанным проектам.

Строительная площадка или разведочное оборудование (судно или установка), или место оказания услуг не считаются прекратившими свое существование, если работы на них временно приостановлены. Сезонные или другие временные перерывы включаются в общую продолжительность при определении срока действия площадки, оборудования (установки или судна) или места оказания услуг. Сезонные перерывы включают перерывы из-за плохих погодных условий, кроме того, временные приостановки могут быть вызваны многими причинами, например, недостатком материала или рабочей силы.

Пример.

Подрядчик начал работу по строительству дороги 1 мая предыдущего года, остановил работу 1 ноября этого же года из-за плохих погодных условий или недостатка оборотных средств, но возобновил работу 1 февраля следующего года и завершил дорогу 1 июня следующего года, его строительный проект рассматривается как постоянное учреждение, так как прошло 13 месяцев между датой начала работы (1 мая предыдущего года) и датой окончательного завершения (1 июня следующего года).

Если резидент другого договариваемого государства, действуя через постоянное учреждение и являясь генеральным подрядчиком, поручает выполнение части подрядных работ другим лицам (субподрядчикам), то период времени, затраченный субподрядчиками на выполнение работ, считается временем, затраченным самим генеральным подрядчиком. При этом субподрядчики - резиденты другого договариваемого государства будут рассматриваться как постоянные учреждения, если их деятельность там продолжается более срока, установленного соответствующей Налоговой Конвенцией. Положение о регистрации распространяется также на субподрядчиков, осуществляющих деятельность в Республике Казахстан.

Если между подрядчиком и заказчиком (застройщиком) подписан акт приема предусмотренного договором между этими лицами комплекса работ, но при этом работы на объекте продолжаются на основании договора между заказчиком и третьим лицом-подрядчиком, и это третье лицо и упомянутый подрядчик являются между собой связанными сторонами, определяемыми в соответствии Международными стандартами финансовой отчетности (IAS), то период времени, затраченный третьим лицом на выполнение работ, считается временем, затраченным первым подрядчиком.

Сама природа строительного или монтажного проекта может быть таковой, что деятельность подрядчика будет перемещаться постоянно или, по крайней мере, время от времени, по мере завершения проекта. Так обстоит дело при

строительстве дорог, каналов, землечерпания водных путей или прокладки трубопроводов. В этом случае, тот факт, что рабочая сила не присутствует в течение установленного Налоговой Конвенцией срока в одном определенном месте, не имеет значения.

Деятельность, производимая в каждой определенной точке, является частью единого проекта, и данный проект рассматривается как постоянное учреждение, если в целом он продолжается более срока, установленного соответствующей Налоговой Конвенцией. При этом резидент другого договариваемого государства не должен регистрироваться для налоговых целей по каждому месту осуществления работ по строительству дорог, каналов, землечерпания водных путей или прокладки трубопроводов, регистрация осуществляется по месту регистрации лица, выплачивающего доход.

Строительные или разведочные работы, осуществляемые на нескольких контрактах в рамках одного или связанных проектов, будут рассматриваться в комплексе и создавать отдельную единицу в связи с тем, что они формируют единое коммерческое и географическое целое.

П р и м е р .

Строительство жилого микрорайона в Астане, осуществляемое турецкой строительной компанией, рассматривается как единое целое (проект или связанные проекты), несмотря на то, что оно осуществляется на основании нескольких контрактах.

Сноска. В пункт 15 внесены изменения - приказом Председателя Налогового комитета Министерство финансов Республики Казахстан от 3 мая 2007 года N 2 7 8 а .

16. Не образуют постоянное учреждение следующие виды деятельности, осуществляемые резидентами другого договариваемого государства в этом договариваемом государстве как по отдельности, так и вместе в любой комбинации, и, носящие подготовительный или вспомогательный характер:

1) содержание запасов товаров или изделий, принадлежащих резиденту другого договариваемого государства, и использование сооружений исключительно для целей хранения, демонстрации или доставки этих товаров или изделий. В случае осуществления реализации товаров или изделий с выставки или с мест хранения, такая деятельность попадает под положение пункта 1 статьи 5 соответствующей Налоговой Конвенции.

П р и м е р .

Казахстанское предприятие организует на территории Российской Федерации выставку своих товаров. Использование площади для проведения выставки, а также сама эта выставка не образуют постоянное учреждение казахстанского резидента в России.

2) содержание запасов товаров или изделий, принадлежащих резиденту другого договаривающегося государства, исключительно для целей переработки другим юридическим или физическим лицом.

П р и м е р .

Казахстанское предприятие вывозит принадлежащее ему сырье в Россию для дальнейшей переработки российским предприятием. Согласно статье 5 Налоговой Конвенции, действующей между обоими договаривающимися государствами, содержание на территории России данного запаса сырья не образует постоянного учреждения Казахстанского предприятия.

3) содержание постоянного места деятельности исключительно для целей закупки товаров или изделий, сбора информации, осуществления любой другой деятельности подготовительного или вспомогательного характера.

4) содержание постоянного места деятельности исключительно для осуществления любой комбинации видов деятельности, перечисленных в вышеупомянутых подпунктах, при условии, что совокупная деятельность постоянного места деятельности, возникающая в результате такой комбинации, имеет подготовительный или вспомогательный характер. Например, постоянное место деятельности, созданное с единственной целью рекламы, снабжения информацией, или для проведения научных исследований, обслуживания патента или контракта по ноу-хау, не образует постоянное учреждение, если такая деятельность носит подготовительный или вспомогательный характер.

Решающим критерием при определении подготовительной или вспомогательной деятельности является деятельность постоянного места деятельности, которая сама по себе не может составлять основную и значительную часть деятельности резидента другого договаривающегося государства. Каждый индивидуальный случай должен быть рассмотрен в отдельности. Там, где основная деятельность постоянного места деятельности идентична с основной деятельностью резидента другого договаривающегося государства, то оно не ведет подготовительную или вспомогательную деятельность. Например, обслуживание патента и ноу-хау является видом деятельности предприятия в данном договаривающемся государстве. Кроме того, в случае, если данное предприятие осуществляет аналогичную деятельность (обслуживание патента и ноу-хау) в другом договаривающемся государстве через постоянное место деятельности, то это место деятельности не может воспользоваться преимуществами подпункта е) пункта 4 статьи 5 соответствующей Налоговой Конвенции и, соответственно, будет рассматриваться как постоянное учреждение в этом другом договаривающемся государстве.

Если резидент другого договаривающегося государства учреждает так

называемый "орган управления" в странах, в которых находятся дочерние предприятия, постоянные учреждения, агенты или лицензиаты, и такой орган имеет функции надзора и координации за всеми отделами предприятия, находящимися в данном регионе, то постоянное учреждение обычно считается существующим, поскольку орган управления будет рассматриваться как место управления в значении пункта 2 статьи 5 соответствующей Налоговой Конвенции. Там, где крупное международное предприятие (полицентрическое предприятие) передало все функции управления своим региональным органам управления, то есть функции головного предприятия ограничены только надзором, то региональные органы управления должны рассматриваться как "места управления" в значении подпункта а) пункта 2 статьи 5 соответствующей Налоговой Конвенции. Управление предприятием или даже его отдельной частью является существенной частью предпринимательской деятельности и не имеет подготовительного или вспомогательного характера в значении подпункта е) пункта 4 статьи 5 соответствующей Налоговой Конвенции.

Если предприятие содержит постоянное место деятельности в другом договариваемся государстве не только для хранения или поставки товаров, но и, например, для снабжения клиентов запчастями, для обслуживания или ремонта этой техники, такое постоянное место деятельности образует постоянное учреждение, поскольку такая деятельность выходит за пределы простой поставки, указанной в подпункте а) пункта 4 статьи 5 соответствующей Налоговой Конвенции. Постоянное учреждение также существует, если предприятие не только предоставляет через постоянное место деятельности в другом договариваемся государстве информацию, но также составляет и предоставляет планы, чертежи, расчеты и прочее, специально разработанные для каждого клиента индивидуально, или в случае, если исследовательское учреждение займется производством.

Подпункт е) пункта 4 статьи 5 соответствующей Налоговой Конвенции будет применяться в случае, если деятельность постоянного места деятельности в другом договариваемся государстве должна проводиться только для головного предприятия. Если же услуги в другом договариваемся государстве предоставляются не только головному предприятию, но и другим предприятиям, например, дочерним компаниям, это место деятельности образует постоянное учреждение в этом другом договариваемся государстве, не попадая под положение подпункта е) пункта 4 статьи 5 соответствующей Налоговой Конвенции.

П р и м е р .

Компания Convey Ltd. - резидент страны А поставляет промышленное конвейерное оборудование для использования в производстве продукции,

например, продуктов питания или дисководов. Данная компания открыла представительский офис в стране В для обеспечения технической поддержки агенту по дистрибуции в стране В (независимая компания, являющаяся резидентом страны В). Учитывая права собственности на данную продукцию, Convey Ltd. предпочитает, чтобы один из ее собственных сотрудников обеспечивал техническое обслуживание. Сотрудник в другом договариваемом государстве изучает потребности потребителей, разрабатывает проект и дает предложения. Заявки направляются через агента по дистрибуции. Компания Convey Ltd. не имеет банковского счета в стране В. В данном примере указанное представительство образует постоянное учреждение в этом другом договариваемом государстве потому, что рекомендации, предоставляемые данным сотрудником, учитываются компанией Convey Ltd. при решении коммерческих вопросов, то есть деятельность данного сотрудника не является подготовительной или вспомогательной.

Постоянное учреждение считается существующим, если через постоянное место деятельности осуществляется любая деятельность, перечисленная в пункте 4 статьи 5 соответствующей Налоговой Конвенции, не только от имени предприятия, которому принадлежит постоянное место деятельности, но также от имени других предприятий.

П р и м е р .

Резидент государства А имеет рекламное агентство в государстве В, которое осуществляет рекламную деятельность не только для своего предприятия, но и принимает заказы от других предприятий. Данное агентство указанного резидента образует постоянное учреждение в государстве В, и доходы от рекламной деятельности постоянного учреждения подлежат налогообложению в г о с у д а р с т в е В .

Постоянное место деятельности, используемое как для деятельности, указанной в пункте 4 статьи 5 соответствующей Налоговой Конвенции, так и для другой предпринимательской деятельности, рассматривается как единое постоянное учреждение и облагается налогом по обоим видам деятельности.

П р и м е р .

Иностранное юридическое лицо содержит в договариваемом государстве товарный склад, через которого осуществляется реализация произведенной продукции указанного лица. Доходы от поставки, хранения и реализации продукции подлежат налогообложению в этом государстве, так как товарный склад является постоянным учреждением иностранного юридического лица.

17. Не образует постоянное учреждение деятельность, осуществляемая резидентом договариваемого государства в другом договариваемом государстве через агента с независимым статусом (брокера, комиссионера и так

далее), при условии, что данный агент действует в рамках своей обычной деятельности.

П р и м е р .

Казахстанское предприятие осуществляет сделку с ценными бумагами за рубежом в государстве, с которым действует Налоговая Конвенция. Для указанной цели привлекается специализированная брокерская компания. Данная брокерская компания не образует постоянное учреждение казахстанского предприятия в этом договариваемом государстве, так как она является агентом с независимым статусом и действует в рамках своей обычной деятельности.

Лицо, действующее от имени предприятия, не образует постоянное учреждение данного предприятия только в том случае, если:

- оно является независимым от предприятия как юридически, так и экономически и

- оно действует в рамках своей обычной деятельности, когда действует от имени предприятия.

Если деятельность лица, действующего от имени предприятия, подвергается подробным инструкциям или всецелому контролю предприятием или полностью или почти полностью посвящается предприятию, такое лицо не может считаться независимым от предприятия.

Другой важный критерий основывается на том, кто несет предпринимательский риск: указанное лицо или предприятие. В случае если предпринимательский риск несет данное лицо (агент), оно является независимым от предприятия, например, брокер, комиссионер, работающие на комиссионной основе, являются независимыми агентами в силу того, что они осуществляют деятельность самостоятельно.

Если лицо, используя место деятельности предприятия - резидента другого договариваемого государства, осуществляет деятельность в этом государстве, экономически схожую скорее с деятельностью указанного предприятия, чем с характером собственных деловых операций, то такое лицо не будет рассматриваться как действующее в рамках своего обычного бизнеса.

П р и м е р .

Уполномоченный агент не только осуществляет в Казахстане реализацию товаров или продукции предприятия иностранного государства, с которым действует Налоговая Конвенция, от своего собственного имени, но действует в отношении этого предприятия как постоянный агент, уполномоченный заключать контракты. В этом случае в отношении этой особой деятельности уполномоченный агент рассматривается как постоянное учреждение данного иностранного предприятия, так как он действует вне рамок своего обычного

б и з н е с а .

В случае страховой компании, она считается имеющей постоянное учреждение в другом договариваемся государстве, если данная компания осуществляет сбор страховых взносов или страхование рисков в другом договариваемся государстве через учрежденного там агента, то есть данный агент рассматривается как постоянное учреждение страховой компании, согласно пункту 5 статьи 5 соответствующей Налоговой Конвенции.

18. Несмотря на положения пунктов 1 и 2 статьи 5 соответствующей Налоговой Конвенции, осуществление деятельности резидентом договариваемся государства в другом договариваемся государстве через лицо (физическое или юридическое), которое не является агентом с независимым статусом согласно пункту 6 статьи 5 соответствующей Налоговой Конвенции, приводит к образованию постоянного учреждения в следующих случаях:

1) если указанное лицо имеет и обычно использует полномочия заключать контракты от имени резидента на территории другого договариваемся государства ;

2) если деятельность указанного лица не ограничивается видами деятельности, перечисленными в пункте 4 статьи 5 соответствующей Налоговой Конвенции .

П р и м е р .

Иностранная компания-резидент государства, с которым действует Налоговая Конвенция, нанимает физическое лицо для заключения контрактов в Казахстане от имени этой компании на реализацию ее товаров. Деятельность этой иностранной компании, осуществляемой через указанное физическое лицо, образует постоянное учреждение на территории Казахстана.

Общепринятый принцип заключается в том, что предприятие рассматривается как имеющее постоянное учреждение в другом договариваемся государстве, если при некоторых условиях там действует лицо, представляющее это предприятие, даже если данное предприятие не имеет постоянного места деятельности в другом договариваемся государстве в значении пунктов 1 и 2 статьи 5 соответствующей Налоговой Конвенции. При этом действующее лицо должно отвечать следующим требованиям:

1) обладать полномочиями заключать контракты в другом договариваемся государстве от имени предприятия, при этом полномочия должны быть фактическими, а не формальными. То есть лицо, учитывая сферу его полномочий или деятельности, должно быть вовлечено в некоторой степени в коммерческую деятельность предприятия в указанном государстве. Выражение "полномочия заключать контракты от имени предприятия" не ограничивается применением данного пункта к лицам, непосредственно заключающим контракты от имени

предприятия. Оно также относится к лицам, которые, заключая контракты, накладывают обязательства на данное предприятие, даже если контракты заключены не от имени предприятия. Указанные полномочия предусматривают заключения контрактов, связанных с деятельностью данного предприятия. Не имеет значения, располагает ли это лицо полномочиями вовлекать служащих для содействия данному лицу, если лицо имеет полномочия заключать от имени предприятия контракты, связанные только с внутренними операциями. Более того, полномочия должны быть реализованы в другом договариваемом государстве и определены на основе коммерческих реалий.

2) Обычно использует эти полномочия многократно, а не в отдельных случаях. Лицо, имеющее полномочия обговаривать положения контракта для предприятия, можно считать использующим свои полномочия в данном государстве, даже если контракт подписывается другим лицом в государстве, в котором находится данное предприятие.

3) Является зависимым, наемным или иным лицом, не являющимся независимым агентом согласно пункту 6 статьи 5 соответствующей Налоговой Конвенции.

4) Его деятельность не ограничивается видами деятельности, упомянутыми в пункте 4 статьи 5 соответствующей Налоговой Конвенции. Таким образом, содержание постоянного места деятельности с единственной целью, указанной в данном пункте, не считается постоянным учреждением, лицо, чья деятельность ограничивается этой целью, также не создает постоянное учреждение. Постоянное учреждение предприятия существует, по мере того, как лицо действует от имени предприятия, то есть не только использует полномочия по заключению контрактов, но и осуществляет любую другую деятельность от имени предприятия.

П р и м е р .

Производственная компания Manufacturer Inc., зарегистрированная как корпорация в США, планирует реализовывать свою продукцию в Казахстане и нанимает специалиста Иванова Б.Н. своим агентом в Казахстане. Ранее он работал агентом на различные иностранные компании, но теперь он уделяет все свое время деятельности компании Manufacturer. Иванов Б.Н. получает заявки у потребителей и передает их по факсу в головной офис компании Manufacturer, направляя рекомендации по дальнейшим действиям. Канцелярский ассистент менеджера по сбыту в головном офисе получил указания следовать всем рекомендациям Иванова Б.Н. Заявки выполняются посредством прямых поставок из головного офиса лицу, подавшему заявки. Учитывая, что американская корпорация вовлекает в свою деятельность уполномоченного агента, принимая его рекомендации, деятельность американской компании через зависимого

агента образует в Казахстане постоянное учреждение, соответственно, доходы указанного агента подлежат налогообложению в этом договариваемом государстве .

19. В случае, если компания - резидент одного договариваемого государства контролируется резидентом другого договариваемого государства или компанией, осуществляющей деятельность в этом другом государстве (либо через постоянное учреждение, либо другим образом), сама по себе контролируемая компания не превращается в постоянное учреждение контролирующей компании, поскольку дочерняя компания является независимым юридическим лицом. Даже когда деятельность, проводимая дочерней компанией, осуществляется под руководством материнской компании, указанная деятельность не образует постоянное учреждение материнской компании .

П р и м е р .

90% пакета акций зарегистрированного в Казахстане акционерного общества принадлежит иностранной фирме. Несмотря на то, что акционерное общество контролируется резидентом другого договариваемого государства, оно не является постоянным учреждением иностранной компании, так как зарегистрировано по законодательству Республики Казахстан как самостоятельное юридическое лицо .

20. Тем не менее, дочерняя компания будет являться постоянным учреждением материнской компании в тех же самых условиях, указанных в пункте 5 статьи 5 соответствующей Налоговой Конвенции, как и в отношении любой другой неродственной компании: если дочерняя компания не может рассматриваться как независимый агент в значении пункта 6 статьи 5 соответствующей Налоговой Конвенции, и если она обладает и обычно использует полномочия по заключению контрактов от имени материнской компании .

Положения настоящего пункта должны также применяться к деятельности, которую одна дочерняя компания проводит для любой другой дочерней компании, родственной с одной и той же материнской компанией.

Раздел 2. Налогообложение доходов

6. Доход от недвижимого имущества

21. Доходы, полученные резидентом договариваемого государства от недвижимого имущества (включая доходы от сельского или лесного хозяйств), находящегося в другом договариваемом государстве, подлежат

налогообложению только в этом другом договариваемся государстве, в котором находится недвижимое имущество.

22. Термин "недвижимое имущество" определяется по законодательству договариваемого государства, в котором находится имущество.

Согласно пункту 1 статьи 117 Гражданского Кодекса Республики Казахстан от 27 декабря 1994 года к недвижимому имуществу (недвижимым вещам, недвижимости) относятся: земельные участки, здания, сооружения, многолетние насаждения и иное имущество, прочно связанное с землей, то есть объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно.

Согласно положениям Налоговых Конвенций, термин в любом случае включает имущество, вспомогательное по отношению к недвижимому имуществу, а также средства и права, которые всегда должны рассматриваться как недвижимое имущество: скот, оборудование, используемые в сельском и лесном хозяйствах, права, к которым применяются положения общего права в отношении земельной собственности, узурфрукт недвижимого имущества и права на переменные или фиксированные платежи в качестве компенсации за разработку или право на разработку минеральных ресурсов, источников и других природных ресурсов.

Морские, речные, воздушные суда или наземный транспорт, в зависимости от положений соответствующей Налоговой Конвенции, не рассматриваются как недвижимое имущество.

Сноска. В пункт 22 внесены изменения - приказом Председателя Налогового комитета Министерство финансов Республики Казахстан от 3 мая 2007 года N 278а .

23. Доходы от недвижимого имущества включают доходы от прямого использования, сдачи в аренду или использования недвижимого имущества в любой другой форме.

То есть доходы от недвижимого имущества облагаются налогом в государстве, в котором находится недвижимое имущество, независимо от формы эксплуатации имущества.

24. Доходы от недвижимого имущества также включают доходы от недвижимого имущества промышленных, коммерческих и прочих предприятий и доходы от недвижимого имущества, используемого для оказания независимых личных (индивидуальных) услуг.

7. Прибыль от предпринимательской деятельности

25. Прибыль резидента договариваемого государства, осуществляющего деятельность в другом договариваемом государстве через постоянное

учреждение, облагается налогом в другом договариваемся государстве, в котором расположено постоянное учреждение. При этом прибыль облагается налогом только в той части, которая относится: к постоянному учреждению, а также, согласно положениям соответствующих Налоговых Конвенций, к продажам в этом другом договариваемся государстве товаров или изделий, схожих с товарами или изделиями, реализуемыми через постоянное учреждение, к предпринимательской деятельности, осуществляемой в этом другом договариваемся государстве, которая по своему характеру совпадает или схожа с предпринимательской деятельностью, осуществляемой через постоянное учреждение .

П р и м е р .

Турецкая компания специализируется на ведении гостиничного хозяйства, оказании услуг в сфере общественного питания и прочих услуг населению через постоянное учреждение, расположенное в Казахстане. Доходы, получаемые турецкой компанией за услуги, предоставляемые постоянным учреждением на территории Казахстана, подлежат налогообложению в Республике Казахстан.

При этом под "схожими товарами (работами, услугами)" следует понимать идентичные или однородные товары (работы, услуги).

Идентичными признаются товары (работы, услуги), имеющие одинаковые характерные для них признаки. При определении идентичности товаров (работ, услуг) учитываются их физические характеристики, качество и репутация на рынке, страна происхождения и производитель.

Однородными признаются товары (работы, услуги), которые, не являясь идентичными, имеют сходные характеристики и состоят из схожих компонентов, что позволяет им выполнять одни и те же функции и быть коммерчески взаимозаменяемыми. При определении однородности товаров (работ, услуг) учитываются их качество, наличие товарного знака, репутация на рынке, страна происхождения .

Сноска. В пункт 25 внесены изменения - приказом Председателя Налогового комитета Министерство финансов Республики Казахстан от 3 мая 2007 года N 2 7 8 а .

26. Иностранное юридическое лицо, осуществляющее предпринимательскую деятельность через постоянное учреждение, обязаны вести достоверный и полный бухгалтерский учет и финансовую отчетность в соответствии с Законом Республики Казахстан 28 февраля 2007 года "О бухгалтерском учете и финансовой отчетности" .

В случае нарушения законодательства Республики Казахстан о бухгалтерском учете, в частности, неведения или нарушения ведения бухгалтерского учета, уничтожения или утраты учетных документов и прочих

нарушений, виновные лица привлекаются к ответственности в соответствии с законодательством Республики Казахстан о бухгалтерском учете.

Для налоговых целей иностранные юридические лица, осуществляющие деятельность через постоянное учреждение в Республике Казахстан, обязаны вести налоговый учет и заполнять налоговые декларации по корпоративному подоходному налогу.

В случае несвоевременного представления налоговых деклараций, занижения сумм налогов в декларациях, недостоверного отражения в учете проводимых хозяйственных операций иностранными юридическими лицами, осуществляющими предпринимательскую деятельность в Республике Казахстан через постоянное учреждение, на виновных лиц налагаются предусмотренные налоговым законодательством Республики Казахстан штрафные санкции.

Сноска. В пункт 26 внесены изменения - приказом Председателя Налогового комитета Министерство финансов Республики Казахстан от 3 мая 2007 года N 278а.

27. Иностранные юридические и физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность в Республике Казахстан, а также резиденты Республики Казахстан в работе должны использовать государственный и, при необходимости, другие языки, то есть делопроизводство должно вестись на указанных языках, согласно статье 8 Закона Республики Казахстан от 11.07.1997 г. "О языках в Республике Казахстан".

Все сделки физических и юридических лиц в Республике Казахстан, совершаемые в письменной форме, должны быть зафиксированы на государственном и русском языках, с приложением в необходимых случаях нотариально заверенного перевода на другие языки. Сделки с иностранными физическими и юридическими лицами, совершаемые в письменной форме, должны быть зафиксированы на государственном и приемлемом для сторон языках.

Согласно статье 24 упомянутого Закона о языках, первые руководители организаций любой формы собственности, а также юридические и физические лица, виновные в нарушении законодательства Республики Казахстан о языках, несут ответственность в соответствии с законодательством Республики Казахстан.

28. Если резидент договаривающегося государства осуществляет предпринимательскую деятельность в другом договаривающемся государстве через постоянное учреждение, то в другом договаривающемся государстве к этому постоянному учреждению относится прибыль, которую оно могло бы получить, если бы оно было обособленным и отдельным предприятием, занятым такой же или аналогичной деятельностью, при таких же или аналогичных

условиях и действовало независимо от предприятия, постоянным учреждением которого оно является.

При этом существуют два правила:

1) прибыль постоянного учреждения должна рассчитываться так, как если бы постоянное учреждение было отдельным юридическим лицом, независимым от предприятия, постоянным учреждением которого оно является (метод отдельного учета).

Налоговым органам при проверке необходимо рассматривать информацию, указанную в бухгалтерских и налоговых отчетности постоянного учреждения и иностранного юридического лица. В случае, если иностранное юридическое лицо получает реальные доходы на основе деятельности постоянного учреждения, расположенного в договариваемом государстве, налогооблагаемые доходы постоянного учреждения следует откорректировать путем начисления доходов и расходов как отдельному юридическому лицу.

2) Прибыль постоянного учреждения должна рассчитываться так, как если бы постоянное учреждение действовало самостоятельно, независимо от иностранного юридического лица (принцип на расстоянии вытянутой руки).

В случае, когда товары поставлены иностранным юридическим лицом постоянному учреждению по ценам, не соответствующим упомянутому принципу, и прибыль, таким образом, скорректирована постоянным учреждением в пользу иностранного юридического лица или наоборот, установленные между связанными сторонами цены могут быть откорректированы в соответствии с положениями внутреннего законодательства договариваемого государства, на территории которого расположено постоянное учреждение.

Однако необходимо учитывать, что иностранное юридическое лицо может, учитывая коммерческие причины, поставлять товары постоянному учреждению по ценам ниже рыночных, что может быть совершенно естественным коммерческим методом создания конкурентной позиции иностранного юридического лица и не должно рассматриваться как попытка перевода прибыли из одного договариваемого государства в другое.

При определении рыночных цен также необходимо учитывать, что рыночные цены на товары меняются в зависимости от количества товаров и периода их поставки.

Принцип рыночных цен также распространяется на начисление прибыли, получаемой постоянным учреждением от операций с другими постоянными учреждениями предприятия, с ассоциированными предприятиями и их постоянными учреждениями.

В случае, если имущество, составляющее часть коммерческого актива

постоянного учреждения, расположенного в одном договариваемся государстве, переводится в главный офис или другое постоянное учреждение резидента другого договариваемого государства, то данный перевод рассматривается как реализация имущества и подлежит налогообложению в первом договариваемся государстве, согласно пункту 2 статьи 7 соответствующей **Налоговой Конвенции**.

Однако, перевод безнадежных долгов, возникающий в рамках международных банковских операций, не должен рассматриваться как осуществление операций между независимыми предприятиями, поскольку данный перевод осуществляется не из должных коммерческих или налоговых причин с целью максимизации налоговых льгот, получаемых банком, и, таким образом, не влияет на сумму прибыли его постоянного учреждения.

Возможно существуют коммерческие рынки по переводу таких ссуд из одного банка в другой и обстоятельства внутреннего перевода могут рассматриваться как осуществление операций между независимыми банками. Например, если банк закрывает иностранное отделение и должен перевести долги либо обратно в свой главный офис, либо в другое отделение; или при открытии в другом договариваемся государстве нового отделения и последующем переводе ссуд, предоставленных резидентам договариваемого государства главным офисом или другими отделениями, то такие переводы, осуществляемые в коммерческих целях, должны считаться как соответствующие условиям открытого рынка долговых обязательств на дату перевода.

Сноска. В пункт 28 внесены изменения - приказом Председателя Налогового комитета Министерство финансов Республики Казахстан от 3 мая 2007 года N 2 7 8 а .

29. При определении прибыли постоянного учреждения допускается вычет документально подтвержденных расходов, действительно понесенных для целей предпринимательской деятельности постоянного учреждения, включая управленческие и общеадминистративные расходы, независимо от того, где эти **р а с х о д ы** **п о н е с е н ы** .

Общеадминистративные или управленческие расходы постоянного учреждения **определяются** **следующим** **образом**:

1) рассчитывается коэффициент оборота или валовой прибыли постоянного учреждения как соотношение сумм оборота или валовой прибыли постоянного учреждения к обороту или валовой прибыли предприятия в целом;

2) сумма общеадминистративных и управленческих расходов постоянного учреждения определяется как произведение суммы общеадминистративных и управленческих расходов предприятия в целом и коэффициента оборота или валовой **прибыли** **постоянного** **учреждения**.

То есть учитывается пропорциональная доля указанных расходов, понесенных главным офисом на нужды постоянного учреждения. При этом начисленные расходы постоянного учреждения должны точно соответствовать фактической сумме и подтверждаться бухгалтерскими документами и финансовыми (бухгалтерскими) отчетностями постоянного учреждения и предприятия в целом (отчетность, предоставляемая юридическим лицом своим акционерам).

В случае прав на нематериальное имущество (роялти), правила, касающиеся отношений между предприятиями одной и той же группы, не могут применяться к отношениям между отделениями (постоянными учреждениями) одного и того же предприятия. Чрезвычайно трудно будет приписать "право владения" на нематериальное имущество только одному отделению (постоянному учреждению) предприятия и указать, что это отделение (постоянное учреждение) предприятия должно получать роялти от других отделений (постоянных учреждений) как если бы это было независимое предприятие. Поскольку существует только одно юридическое лицо, то невозможно наделить правом собственности какое-либо одно отделение (постоянное учреждение) предприятия. Поэтому, расходы на разработку нематериального имущества следует рассматривать как приписываемые всем отделениям (постоянным учреждениям) предприятия, пользующимися данной разработкой. Кроме того, необходимо правильно распределить фактические расходы по созданию нематериального имущества между различными отделениями (постоянными учреждениями) предприятия без учета прибыли или роялти.

Если постоянное учреждение оказывает специальные услуги предприятию, которому оно принадлежит, и, если эти услуги дают реальную выгоду предприятию и расходы на постоянное учреждение представляют значительную часть расходов предприятия, то договаривающееся государство, в котором расположено данное постоянное учреждение, может облагать налогом стоимость услуг и прибыль, включенную в их стоимость.

30. Постоянное учреждение иностранного юридического лица не имеет права на вычет из налогооблагаемой прибыли следующих сумм, выплаченных своему головному предприятию или любому другому предприятию указанного лица:

- 1) роялти, гонорары, сборы и другие платежи за предоставленную ссуду или использование патентов или других прав;
- 2) комиссионные за услуги, оказанные головным предприятием, в том числе за управление (эффективный менеджмент);
- 3) проценты по ссудам, полученным от головного предприятия или других предприятий данного иностранного юридического лица.

П р и м е р .

Расположенное в Казахстане постоянное учреждение иностранной компании выплачивает головному офису, находящемуся в Лондоне, комиссионные за управление. Кроме того, постоянное учреждение выплачивает проценты за полученную ссуду другому офису этой компании, находящемуся в Москве. Указанные платежи не подлежат отнесению на вычет при определении облагаемого дохода постоянного учреждения в Казахстане.

Также не относятся на вычеты постоянному учреждению суммы расходов, понесенных постоянным учреждением от имени головного предприятия.

П р и м е р .

Расположенное в Казахстане постоянное учреждение рекламирует от имени своего головного предприятия продукцию, которую это предприятие производит. Но постоянное учреждение не оперирует с рекламируемой продукцией. Расходы, понесенные постоянным учреждением от имени головного предприятия, не относятся на вычеты при определении налогооблагаемой прибыли постоянного учреждения. В случае отражения в учете указанных расходов постоянным учреждением, при подсчете окончательной суммы прибыли постоянного учреждения в налоговых целях, прибыль постоянного учреждения должна быть увеличена на сумму указанных расходов.

Никакая прибыль не относится к постоянному учреждению на основании лишь закупки постоянным учреждением товаров или изделий для предприятия. Например, постоянное учреждение, занимающееся коммерческой деятельностью, производит закупки товаров для предприятия. Любые расходы, связанные с закупочной деятельностью, также будут исключены при подсчете налогооблагаемой прибыли постоянного учреждения.

П р и м е р .

Постоянное учреждение иностранного резидента приобретает для головного офиса сырье. Передача этого сырья головному предприятию не является реализацией и не включается в облагаемый доход постоянного учреждения.

Таким образом, внутренние расчеты между иностранным юридическим лицом и его постоянным учреждением не учитываются при формировании прибыли (дохода) этого постоянного учреждения.

31. Согласно положениям некоторых Налоговых Конвенций, если в договариваемом государстве определение прибыли постоянного учреждения на основе пропорционального распределения общей суммы прибыли предприятия по его различным подразделениям, является обычной практикой, ничто в пункте 2 соответствующей Налоговой Конвенции не запрещает договариваемому государству определять налогооблагаемую прибыль посредством такого распределения, как это обычно принято. Выбранный метод распределения должен давать результаты, соответствующие принципам,

содержащимся в статье 7 Налоговых Конвенций.

То есть в некоторых случаях прибыль, начисляемая постоянному учреждению, определяется не на основе счетов или рыночной оценки поступающих активов, а простым распределением совокупной прибыли предприятия по различным формулам.

Метод распределения совокупной прибыли предприятия заключается в том, что пропорциональная часть прибыли предприятия относится к одному из его отделений (постоянных учреждений), полагая, что все отделения (постоянные учреждения) предприятия внесли свой вклад в прибыльность целого предприятия. В таких случаях применяются критерии, основанные на поступлениях предприятия, его расходах или структуре его капитала. Первый критерий охватывает методы начисления, основанные на обороте или комиссионных; второй основан на заработной плате работников и служащих; третий - на доле совокупных оборотных средств предприятия, приписываемой каждому отделению (постоянному учреждению).

Применение каждого критерия зависит от обстоятельств, в которых он используется. На предприятиях, оказывающих услуги или производящих ликвидные товары, чистая прибыль будет распределяться на основании оборота. Для страховых компаний необходимо распределить совокупную прибыль в соответствии с взносами, поступающими от владельцев полисов в каждом договариваемом государстве. В случае предприятия, производящего продукцию с высокой стоимостью сырьевого материала или труда, прибыль будет более тесно связана с расходами. В случае банковских или финансовых предприятий доля совокупных оборотных средств будет наиболее уместным к р и т е р и е м .

Главная цель любого критерия, касающегося распределения совокупной прибыли, заключается в приближении размера налогооблагаемой прибыли к фактической сумме. Однако, прибыль, начисленная постоянному учреждению на основе распределения, должна определяться также в соответствии со счетами постоянного учреждения, если они отражают реальные факты. Поскольку метод начисления прибыли, основанный на распределении совокупной прибыли, менее эффективен, чем метод, касающийся только деятельности постоянного учреждения, то первый метод должен быть использован только в исключительных случаях, если он стал частью сложившейся практики и принят в договариваемом государстве как налоговыми органами, так и налогоплательщиками или в качестве подтверждения достоверности начисленной прибыли постоянного учреждения.

32. Прибыль постоянного учреждения ежегодно определяется одинаковым способом, если только не имеется достаточных и веских причин для изменения

т а к о г о

п о р я д к а .

33. В случае, когда прибыль включает виды доходов, о которых говорится в других статьях Налоговых Конвенций, то положения этих статей не затрагиваются положениями статьи 7 Налоговых Конвенций. Это вытекает из того, что данная статья Налоговых Конвенций в основном применяется к промышленным или коммерческим доходам, которые не принадлежат к категориям дохода, охватываемым особыми статьями, и в дополнение к дивидендам, процентам и роялти, которые, согласно пунктам 4 статей 10 и 11, пункту 3 статьи 12 и пункту 2 статьи 21 соответствующих Налоговых Конвенций, попадают в рамки настоящей статьи. Таким образом, статьи дохода, охваченные особыми статьями, могут, с учетом положений Налоговых Конвенций, облагаться налогом либо отдельно, либо как промышленная или коммерческая прибыль в соответствии с налоговым законодательством договаривающегося государства, в котором расположено данное постоянное учреждение.

8. Прибыль от международных перевозок

34. Прибыль, получаемая резидентом договаривающегося государства от эксплуатации в международных перевозках морских и воздушных судов или наземного транспорта, в зависимости от положений соответствующей Налоговой Конвенции, облагается налогом в этом договаривающемся государстве.

35. Прибыль, получаемая резидентом договаривающегося государства от участия в совместной деятельности (предприятии), в пуле или в международном транспортном агентстве, облагается налогом в этом договаривающемся г о с у д а р с т в е .

Доходы от пассажирских или грузоперевозок, осуществляемых на территории одного договаривающегося государства, не попадают под положение данной статьи соответствующей Налоговой Конвенции.

П р и м е р .

Немецкая авиакомпания осуществляет рейс из г.Бонн (ФРГ) в г.Алматы (Казахстан) транзитом через г.Астана (Казахстан). Один и тот же экипаж обеспечивает обслуживание маршрута Бонн-Астана и Астана-Алматы. Стоимость билета Астана-Алматы значительно ниже стоимости билетов, предлагаемых национальными авиакомпаниями. Более половины пассажиров, вылетевших из г. Бонн, выходит в г. Астана, почти то же количество пассажиров садится в г. Астана для полета в г. Алматы. Между указанными государствами действует Конвенция об избежании двойного налогообложения.

- Доходам от пассажирских авиаперевозок из г. Бонн до г. Астана или до г. Алматы облагаются налогом в соответствии со статьей 8 упомянутой Налоговой

К о н в е н ц и и ;

- Доходы, полученные от авиаперевозок из г. Астаны до г. Алматы этого маршрута, подлежат налогообложению согласно положению статьи 7 соответствующей Налоговой Конвенции, поскольку пассажирские авиаперевозки между упомянутыми пунктами в пределах одного государства (Казахстана) не являются международными.

36. Согласно положениям некоторых Налоговых Конвенций, прибыль, получаемая резидентом договаривающегося государства от сдачи в аренду транспортных средств, а также контейнеров и относящегося к ним оборудования для эксплуатации их в международных перевозках, также облагается налогом в этом договариваемся государстве.

При этом прибыль, получаемая от аренды морских, воздушных судов или наземного транспорта, в зависимости от положений соответствующей Налоговой Конвенции, по полностью оборудованному, снабженному чартеру с экипажем, должна рассматриваться как прибыль от перевозки пассажиров или грузов. В противном случае, крупная доля коммерческой деятельности морских, воздушных или наземных перевозок выпадает из области применения этого положения. Тем не менее, статья 7, а не статья 8 Налоговых Конвенций применяется к прибыли от аренды морских или воздушных судов или транспортных средств, зафрахтованных без экипажа, за исключением, если данный источник дохода резидента договаривающегося государства, специализирующегося на эксплуатации транспортных средств в международных перевозках, не является постоянным.

Если резидент договаривающегося государства, вовлеченный в международные перевозки, осуществляет непосредственную доставку товаров грузополучателю в другом договариваемся государстве, то такая внутренняя транспортировка на территории другого договаривающегося государства попадает в сферу международной эксплуатации морских, воздушных судов или наземного транспорта, в зависимости от положений соответствующей Налоговой Конвенции, и, таким образом, попадает под действие положения статьи 8 Налоговых Конвенций.

37. В соответствии с положениями Налоговой Конвенции со Швецией в отношении прибыли, получаемой авиатранспортным консорциумом "Скандинавская Система Авиалиний" (SAS), положения пункта 1 статьи 8 данной Налоговой Конвенции применяются только к той части прибыли, которая относится к участию в этом консорциуме АВ Аэротранспорта (АВА), шведского партнера "Скандинавской Системы Авиалиний" (SAS).

38. Инвестиционный доход от предприятий, осуществляющих эксплуатацию морского, воздушного или наземного транспорта в международных перевозках (

например, доход от фондов, облигаций, займов, доход от участия в капитале, акций) подвергается налогообложению, обычно применяемому к этому виду дохода.

39. В случае непосредственного осуществления постоянным учреждением иностранного юридического лица международных перевозок (транспортные средства эксплуатируются постоянным учреждением и учтены на его балансе), доходы постоянного учреждения, получаемые от эксплуатации транспортных средств в международных перевозках, облагаются налогом в договариваемом государстве, где расположено это постоянное учреждение.

Если же постоянное учреждение иностранного юридического лица, расположенное на территории договариваемого государства, не осуществляет международные перевозки, а занимается продажей билетов, обслуживанием транспортных средств (ремонт, заправка и так далее), то доходы от эксплуатации транспортных средств в международных перевозках облагаются налогом по месту резидентства иностранного юридического лица, эксплуатирующего указанные транспортные средства. Например, если товары доставляются на собственных судах иностранного юридического лица в принадлежащее ему постоянное учреждение в договариваемом государстве, то никакая прибыль, полученная предприятием, действующим через своего собственного транспортировщика, не может быть начислена постоянному учреждению. Данное положение распространяется также в случае, когда постоянное учреждение располагает сооружениями для эксплуатации морского, воздушного или наземного транспорта, в зависимости от положений соответствующей Налоговой Конвенции (например, пристани для выгрузки товаров) или несет издержки в связи с перевозками товаров предприятия (заработная плата персонала). В этом случае, расходы постоянного учреждения по эксплуатации морских, речных, воздушных или железнодорожного транспорта в зависимости от положений соответствующей Налоговой Конвенции, должны быть начислены не постоянному учреждению, а самому предприятию, так как никакая прибыль, полученная от перевозок, не начисляется постоянному учреждению.

9. Налогообложение ассоциированных предприятий (материнская и дочерние или связанные компании и компании под общим управлением)

40. Согласно статье 9 "Ассоциированные предприятия" Налоговых конвенций, если между двумя ассоциированными предприятиями в их коммерческих и финансовых взаимоотношениях создаются или устанавливаются условия, отличающиеся от применяемых между независимыми предприятиями,

то любая прибыль, которая могла быть начислена одному из них, но из-за наличия этих условий не была ему начислена, может быть включена в прибыль этого предприятия и, соответственно, обложена налогом.

Поскольку прибыль по сделкам, совершаемым как между независимыми, так и между ассоциированными предприятиями, определяется с учетом цены сделки, а цена сделки между ассоциированными предприятиями является объектом контроля в соответствии с Законом Республики Казахстан от 5 января 2001 года "О государственном контроле при применении трансфертных цен", то порядок определения рыночных цен, допустимого отклонения цены сделки от рыночной цены и, соответственно, прибыли ассоциированного предприятия устанавливается исходя из положений, предусмотренных для сделок между независимыми предприятиями (сторонами) Законом Республики Казахстан от 5 января 2001 года "О государственном контроле при применении трансфертных ц е н " .

П р и м е р .

Иностранная компания-резидент государства, с которым действует Налоговая Конвенция, владеет определенным пакетом акций казахстанского предприятия. С целью искусственного увеличения вычетов казахстанского предприятия и занижения облагаемого дохода, иностранное предприятие выставляет счета за маркетинговые услуги по завышенным ценам. Поскольку иностранная компания и казахстанское предприятие являются связанными сторонами, и иностранной компанией выставлены счета по ценам, не соответствующим рыночным, то применяются положения Закона Республики Казахстан от 5 января 2001 года "О государственном контроле при применении трансфертных цен".

Сноска. В пункт 40 внесены изменения - приказом Председателя Налогового комитета Министерство финансов Республики Казахстан от 3 мая 2007 года N 2 7 8 а .

41. Если договаривающееся государство увеличило на определенную сумму облагаемый доход налогоплательщика, как указано выше, то другое договаривающееся государство может сделать соответствующие корректировки суммы взимаемого с такой прибыли налога. При определении такой корректировки должны быть учтены другие положения конкретной Налоговой Конвенции, компетентные органы при необходимости могут консультироваться д р у г с д р у г о м .

П р и м е р .

Российское предприятие владеет определенным пакетом акций казахстанского предприятия. С целью искусственного занижения своего облагаемого дохода казахстанское предприятие приобретает у российского предприятия товары по завышенным ценам. Налоговые органы Казахстана при

проверке обнаружили завышение расходов и увеличили облагаемый доход казахстанского предприятия на выявленную сумму. По условиям статьи 9 Налоговой Конвенции между Казахстаном и Россией налоговые органы России, в случае включения в облагаемый доход стоимости реализованных товаров, могут принять произведенные корректировки размера облагаемого дохода на сумму искусственного завышения.

Таким образом, поправка налогооблагаемой прибыли в другом договариваемом государстве не осуществляется автоматически на основании увеличения указанной прибыли в первом договариваемом государстве. Указанная поправка производится только, в случае, если сумма скорректированной прибыли отражает реальную прибыль, рассчитанную на основе конкурентных рыночных цен. То есть пункт 2 статьи 9 Налоговых Конвенций может не применяться там, где прибыль одного связанного предприятия увеличилась до уровня, превышающего сумму прибыли, рассчитанной на основе рыночных цен.

10. Налогообложение дивидендов

42. Для целей Налоговых Конвенций термин "дивиденды" означает доход от акций или других прав, не являющихся долговыми требованиями; доход от участия в прибыли, а также доход от других корпоративных прав, который подлежит такому же налоговому регулированию как доход от акций в соответствии с законодательством договариваемого государства, резидентом которого является компания, распределяющая прибыль. Определение уподобляет акциям все ценные бумаги, выпускаемые компаниями, дающие право на участие в прибыли компании, не будучи долговыми исками, например, такие, как акции "жуиссанс" или права "жуиссанс", акции учредителей или другие права участия в п р и б ы л и .

Определение дивидендов дается в подпункте 6) пункта 1 статьи 10 Налогового кодекса .

Данная статья Налоговых Конвенций касается только дивидендов, выплачиваемых резидентом одного договариваемого государства резиденту другого договариваемого государства. Она не применяется, таким образом, к дивидендам, выплачиваемым резидентом третьего государства или резидентом договариваемого государства, но приписываемым постоянному учреждению, расположенному в другом договариваемом государстве.

Кроме того, данная статья Налоговых Конвенций рассматривает не только дивиденды, как таковые, но и проценты на ссуды постольку, поскольку ссудодатель разделяет риск компании, то есть погашение ссуды в значительной

мере зависит от коммерческого успеха предприятия. Таким образом, статьи 10 и 11 Налоговых Конвенций не препятствуют применению режима к такому типу процентов, как к дивидендам. Вопрос о том, разделяет ли ссудодатель риск предприятия, должен быть определен в каждом индивидуальном случае с учетом
в с е х о б с т о я т е л ь с т в :

- 1) ссуда значительно превышает все другие вклады в капитал предприятия (или была взята для компенсации значительной части утраченного капитала) и в значительной мере не соответствует погашаемым активам,
- 2) кредитор участвует во всей прибыли компании,
- 3) иски других кредиторов или платежи дивидендов приоритетней погашения с с у д ы ,
- 4) размеры или выплаты процентов будут зависеть от прибыли компании,
- 5) контракт по займу не содержит фиксированных положений об окончательной д а т е п о г а ш е н и я .

Сноска. В пункт 42 внесены изменения - приказом Председателя Налогового комитета Министерство финансов Республики Казахстан от 3 мая 2007 года N 2 7 8 а .

43. Дивиденды, выплачиваемые резидентом договаривающегося государства иностранному участнику (акционеру), являющемуся резидентом другого договаривающегося государства, могут облагаться налогом в другом договаривающемся г о с у д а р с т в е .

Однако, такие дивиденды облагаются налогом в договаривающемся государстве, резидентом которого является компания, выплачивающая дивиденды, в соответствии с законодательством этого договаривающегося государства, по ставке, установленной в соответствующей Налоговой Конвенции , если фактический владелец дивидендов является резидентом другого договаривающегося государства. При этом обязательным для применения пониженной ставки налога на дивиденды является условие, при котором доля иностранного участника в капитале лица, распределяющего дивиденды, должна составлять не менее уровня, установленного в соответствующей Налоговой К о н в е н ц и и .

П р и м е р .

Согласно статье 10 Налоговой Конвенции, действующей между Казахстаном и Польшей, дивиденды, выплачиваемые казахстанским предприятием польскому участнику (акционеру), облагаются налогом в Казахстане по ставке 10% только в том случае, если доля акций польского участника в капитале казахстанского предприятия составляет не менее 20%.

Во всех остальных случаях дивиденды облагаются налогом по ставке 15%.

При этом пониженная ставка налога на дивиденды не применяется, если

дивиденды выплачиваются не фактическому владельцу, а агенту или получателю по доверенности или другому третьему лицу.

Ставки налога на дивиденды в каждой конкретной Налоговой Конвенции приведены в приложении 3 к настоящей инструкции.

Налоговые льготы по дивидендам не будут предоставляться при условии, что холдинг был приобретен с единственной целью воспользоваться льготами этого положения, например, когда компания с холдингом менее уровня, установленного соответствующей Налоговой Конвенцией, незадолго до выплаты дивидендов увеличила свой холдинг в целях получения льгот соответствующей Налоговой Конвенции или необходимый холдинг был приобретен для получения э т и х л ь г о т .

П р и м е р .

Польская компания А приобрела в 1998 году 15% акций казахстанского предприятия В. В ноябре 1999 года указанная компания приобретает до 40% акций предприятия В. Дивиденды, выплачиваемые по итогам 1999 года, подлежат налогообложению в соответствии с налоговым законодательством Республики Казахстан, поскольку в течение 1999 года нерезидент владел только 15% акций казахстанского предприятия, 40-процентный пакет акций был приобретен только в конце 1999 года.

При рассмотрении таких случаев, налоговые органы Казахстана могут через уполномоченный государственный орган обратиться за дополнительной информацией к компетентным органам договаривающихся государств.

Согласно статье 179 Налогового кодекса доходы юридического лица-нерезидента в форме дивидендов, не связанные с постоянным учреждением в Республике Казахстан, подлежат обложению подоходным налогом у источника выплаты без осуществления вычетов.

Сноска. В пункт 43 внесены изменения - приказом Председателя Налогового комитета Министерство финансов Республики Казахстан от 3 мая 2007 года N 2 7 8 а .

44. Положения пунктов 1 и 2 статьи 10 Налоговых Конвенций не применяются, если фактический владелец дивидендов - резидент договаривающегося государства осуществляет предпринимательскую деятельность в другом договариваемся государстве через постоянное учреждение или оказывает независимые личные услуги с постоянной базой и доля участия (пакет акций), в отношении которой выплачиваются дивиденды, фактически связана с постоянным учреждением или постоянной базой. В таком случае применяются положения статьи 7 "Прибыль от предпринимательской деятельности" или статьи 14 "Независимые личные услуги" соответствующей Налоговой Конвенции, в зависимости от обстоятельств.

То есть дивиденды подлежат налогообложению как часть прибыли постоянного учреждения, расположенного в договариваемом государстве и принадлежащего фактическому владельцу, являющемуся резидентом другого договариваемого государства (за исключением положения, предусмотренного в Налоговой Конвенции с Италией, в котором они подлежат налогообложению согласно внутреннему налоговому законодательству договариваемого государства), если они выплачиваются относительно холдингов, составляющих часть активов постоянного учреждения или каким-либо другим образом фактически связаны с этим постоянным учреждением.

Указанные правила применяются также в случае, когда фактический владелец дивидендов располагает в договариваемом государстве для целей оказания независимых личных услуг постоянной базой, с которой фактически связан холдинг, по которому выплачиваются дивиденды.

45. Если компания-резидент договариваемого государства получает прибыль или доход из другого договариваемого государства, это другое договариваемое государство не может взимать любой налог с дивидендов, выплачиваемых компанией, кроме случаев, когда такие дивиденды выплачиваются резиденту этого другого договариваемого государства или холдингу, в отношении которого выплачиваются дивиденды, действительно связан с постоянным учреждением или постоянной базой, расположенными в другом договариваемом государстве, и с нераспределенной прибылью компании не взимается налог на нераспределенную прибыль, даже если выплачиваемые дивиденды или нераспределенная прибыль состоят полностью или частично из дохода, образующегося в другом договариваемом государстве.

46. Чистый доход постоянного учреждения облагается налогом по ставке, указанной в соответствующей Налоговой Конвенции. При этом под чистым доходом понимается налогооблагаемый доход за минусом подоходного налога, начисленного по этому доходу. Ставки налога на чистый доход постоянного учреждения, установленные в Налоговых Конвенциях, указаны в приложении 3 к настоящей инструкции.

П р и м е р .

Налогооблагаемый доход расположенного в Казахстане постоянного учреждения турецкой компании за отчетный период составил 700,0 тысяч тенге. Подоходный налог по ставке 30% равен 210,0 тысяч тенге. Тогда чистый доход постоянного учреждения составит 490,0 тысяч тенге (700,0-210,0 тысяч тенге). Согласно пункту 4 статьи 10 Налогового Соглашения, действующего между Казахстаном и Турцией, ставка налога на чистый доход постоянного учреждения турецкой компании в Казахстане составляет 10%, соответственно сумма

указанного налога равна 49,0 тысяч тенге (490,0 тысяч тенге x 10%).

11. Налогообложение процентов

47. Для целей Налоговых Конвенций термин "проценты" означает доход от долговых требований любого вида, обеспеченных или необеспеченных залогом, дающих или не дающих право на участие в прибыли должников; в частности, доход от правительственных ценных бумаг, доход от облигаций или долговых обязательств, включая премии и выигрыши по этим ценным бумагам, облигациям и долговым обязательствам. Штрафы за несвоевременные выплаты не рассматриваются в качестве процентов.

Прибыль или убыток, полученные фактическим владельцем ценных бумаг от их реализации, не входят в понятие термина "проценты". Такая прибыль или убыток может, в зависимости от конкретной ситуации, составлять прибыль или убыток от коммерческой деятельности, прирост капитала или убыток, или доход, попадающий под положения статьи 21 соответствующей Налоговой Конвенции.

48. Проценты, возникающие в одном договариваемся государстве и выплачиваемые резиденту другого договариваемся государства, облагаются налогом в этом другом договариваемся государстве.

Однако, такие проценты облагаются налогом также в договариваемся государстве, в котором они возникают, в соответствии с налоговым законодательством этого договариваемся государства, по ставке, установленной соответствующей Налоговой Конвенцией, если получатель, будучи фактическим владельцем процентов, является резидентом другого договариваемся государства.

Концепция выплаты означает выполнение обязательств по предоставлению оборотных денежных средств в распоряжение кредитора.

При этом пониженная ставка налога на проценты не применяется, если проценты выплачиваются не фактическому владельцу, а агенту или получателю по доверенности или другому третьему лицу. Кроме того, она не применяется к процентам, возникающим в третьем государстве или к процентам, возникающим в одном договариваемся государстве и приписываемым постоянному учреждению, которое предприятие этого государства имеет в другом договариваемся государстве.

Ставки налога на проценты в каждой конкретной Налоговой Конвенции указаны в приложении 3 к настоящей инструкции.

Проценты (вознаграждения), выплачиваемые резиденту договариваемся государства, не связанные с постоянным учреждением в другом договариваемся государстве, подлежат обложению в другом

договариваемся государстве подоходным налогом в порядке, определенном законодательством этого другого договариваемого государства.

П р и м е р .

Немецкий банк выдал краткосрочный кредит казахстанскому банку в размере 10 миллионов тенге по 15% годовых. Через год казахстанский банк погашает задолженность в сумме 11 500 000 тенге. Проценты в сумме 1 500 000 тенге подлежат обложению в Казахстане подоходным налогом у источника выплаты без осуществления вычетов по ставке, определенной статьей 180 Налогового к о д е к с а .

Сноска. В пункт 48 внесены изменения - приказом Председателя Налогового комитета Министерство финансов Республики Казахстан от 3 мая 2007 года N 2 7 8 а .

49. Проценты считаются возникшими в договариваемся государстве, если выплачиваются его официальными органами (Правительством, Национальным (Центральным) банком, местными органами власти), резидентами этого договариваемого государства, а также расположенными в этом договариваемся государстве постоянными учреждениями иностранных юридических лиц по долговым требованиям, фактически связанным с этими постоянными учреждениями. То есть, если заем был осуществлен для потребностей постоянного учреждения, расположенного в договариваемся государстве, и им же они выплачиваются, то проценты будут рассматриваться как возникшие в договариваемся государстве, в котором расположено постоянное учреждение, без учета места резиденции владельца постоянного учреждения, даже если он является резидентом третьего государства.

П р и м е р .

Турецкая компания приобретает заемные средства у итальянской компании для своего постоянного учреждения, расположенного в Казахстане. Проценты по займу выплачиваются постоянным учреждением. Указанные проценты будут рассматриваться как возникшие в Казахстане и, согласно положениям пункта 6 статьи 11 Налоговой Конвенции с Италией, подлежат налогообложению в К а з а х с т а н е .

В случае же отсутствия экономической связи между ссудой, приносящей проценты, и постоянным учреждением, указанные проценты не рассматриваются как возникшие в государстве, где расположено постоянное учреждение.

В этой связи на практике возможно возникновение 3 случаев:

1) Правление постоянного учреждения получает ссуду для специальных потребностей постоянного учреждения и выплачивает по ней проценты непосредственно кредитору .

2) Главный офис предприятия получает ссуду, предназначенную только на

потребности постоянного учреждения, расположенного в другом договариваемом государстве. Указанные проценты выплачиваются главным офисом, но конечное бремя платежа ложится на постоянное учреждение.

3) Главный офис предприятия получает ссуду для нескольких постоянных учреждений, находящихся в различных государствах. Выплата процентов производится главным офисом предприятия, и конечное бремя платежа по процентам не ложится на постоянные учреждения.

В первых двух случаях государство, в котором расположено постоянное учреждение, рассматривается как государство возникновения процентов. Третий случай не попадает под действие положения пункта 5 статьи 11 соответствующей Налоговой Конвенции.

50. Как правило, в Налоговых Конвенциях предусмотрен особый порядок налогообложения процентов по долговым обязательствам, связанным с государственными органами договариваемых государств.

51. Положения пунктов 1 и 2 статьи 11 Налоговых Конвенций не применяются, если фактический владелец процентов, являясь резидентом договариваемого государства, осуществляет предпринимательскую деятельность в другом договариваемом государстве через постоянное учреждение или оказывает независимые личные услуги с расположенной в другом договариваемом государстве постоянной базы и долговое требование, по которому выплачиваются проценты, действительно связано с таким постоянным учреждением или постоянной базой. В таком случае применяются положения статьи 7 "Прибыль от предпринимательской деятельности" или статьи 14 "Независимые личные услуги" соответствующей Налоговой Конвенции, в зависимости от обстоятельств.

То есть проценты облагаются налогом как часть прибыли постоянного учреждения, находящегося в другом договариваемом государстве и принадлежащего фактическому владельцу - резиденту договариваемого государства, если они выплачиваются на основании долговых исков, составляющих часть активов постоянного учреждения, или каким-то образом фактически связанных с этим постоянным учреждением.

Упомянутое правило применяется также в случае, если фактический владелец процентов обладает в другом договариваемом государстве постоянной базой в целях оказания независимых личных услуг, указанных в статье 14 Налоговых Конвенций, и долговой иск, в отношении которого выплачиваются проценты, фактически связан с этой постоянной базой.

52. Если по причине специальных отношений между плательщиком и фактическим владельцем или между ними обоими и каким-либо третьим лицом, сумма выплачиваемых процентов превышает сумму, которая была бы

согласована между плательщиком и фактическим владельцем процентов при отсутствии таких отношений, то есть если бы они проводили сделку в конкурентных рыночных условиях, то положения Налоговой Конвенции применяются только к последней упомянутой сумме. В этом случае избыточная часть платежа подлежит налогообложению в соответствии с законодательством каждого договаривающегося государства с учетом других положений соответствующей Налоговой Конвенции.

П р и м е р .

Казахстанское предприятие выплачивает проценты иностранному юридическому лицу (головному предприятию), контролирующему казахстанское предприятие. Иностранное юридическое лицо является резидентом договаривающегося государства, с которым действует Налоговая Конвенция. Для получения определенной выгоды, казахстанское предприятие выплачивает иностранному юридическому лицу проценты в размере 32% годовых, в то время как на рынке уровень процентов по аналогичному требованию между независимыми сторонами не превышает 20% годовых. Следовательно, в Республике Казахстан действие Налоговой Конвенции распространяется только на проценты в размере 20%, а к сумме завышения в 12% (32%-20%) применяется казахстанское законодательство, то есть они подлежат налогообложению у источника выплаты по совокупному доходу без осуществления вычетов по с т а в к е 1 5 % .

Таким образом, упомянутое положение применяется к излишку процентов, возникшему ввиду особых отношений между плательщиком и фактическим владельцем или между ними и третьим лицом: когда проценты выплачивались физическим и юридическим лицам, которые прямо или косвенно контролировали или контролировались плательщиком, или выплачивались группе лиц, связанных с плательщиком общими интересами. Концепция особых взаимоотношений также включает кровные отношения или матримониальные связи и, в целом, любую общность интересов, отличающуюся от юридической связи, в отношении которой возникает выплата процентов.

Следует отметить, что не допускается использование положений Налоговых Конвенций для получения каких-либо выгод путем создания или передачи долговых требований, в отношении которых выплачиваются проценты. В данном случае территориальные налоговые органы имеют право обратиться за дополнительной информацией в компетентный орган договаривающегося государства через компетентный орган Республики Казахстан или его уполномоченный представитель.

12. Налогообложение роялти

53. Для целей Налоговых Конвенций термин "роялти" означает платежи любого вида за использование или за предоставление права использования любых авторских прав на произведения литературы, искусства и науки, кинофильмы, программное обеспечение; платеж за любой патент, торговую марку, дизайн или модель, план, секретную формулу или процесс, за информацию, касающуюся промышленного, коммерческого или научного опыта; платеж за использование или предоставление права использования промышленного, коммерческого или научного оборудования.

Переменные или фиксированные платежи за разработку минеральных ресурсов, источников или других природных ресурсов регулируются статьей 6 соответствующей Налоговой Конвенции и не включены в положения данной статьи Налоговых Конвенций.

Точное определение термина "роялти" дается конкретно в соответствующей Налоговой Конвенции. В случае передачи права собственности на имущество, выплата не может рассматриваться как роялти. Под роялти понимаются платежи за использование или за право использования имущества.

Пример: Приобретение кинофильма на диске в магазине не является роялти; приобретение права на трансляцию этого же фильма по телеканалам - является р о я л т и .

Сноска. В пункт 53 внесены изменения - приказом Председателя Налогового комитета Министерство финансов Республики Казахстан от 3 мая 2007 года N 2 7 8 а .

54. Роялти, возникающие в договариваемся государстве и выплачиваемые резиденту другого договариваемся государства, могут облагаться налогом в этом договариваемся государстве.

Однако, такие роялти облагаются налогом в договариваемся государстве, в котором они возникают, в соответствии с налоговым законодательством этого договариваемся государства, по ставке, установленной в соответствующей Налоговой Конвенции, если получатель, будучи фактическим владельцем роялти, является резидентом другого договариваемся государства.

При этом пониженная ставка налога на роялти не применяется, если роялти выплачиваются не фактическому владельцу, а агенту или получателю по доверенности или другому третьему лицу. Кроме того, данная статья не применяется к роялти, возникшим в третьем государстве, а также роялти, возникшим в договариваемся государстве и приписываемым постоянному учреждению, которое предприятие этого государства имеет в другом договариваемся государстве.

Роялти, выплачиваемые резиденту договаривающего государства, не связанные с постоянным учреждением в другом договаривающемся государстве, подлежат обложению в другом договаривающемся государстве подоходным налогом в порядке, определенном законодательством этого другого договаривающегося государства.

Ставки налога на роялти в каждой конкретной Налоговой Конвенции указаны в приложении 3 к настоящей инструкции.

Сноска. В пункт 54 внесены изменения - приказом Председателя Налогового комитета Министерство финансов Республики Казахстан от 3 мая 2007 года N 2 7 8 а .

55. Роялти считаются возникшими в договаривающемся государстве, если выплачиваются самим государством, его местными органами власти, резидентами этого договаривающегося государства, а также расположенными в этом договаривающемся государстве постоянными учреждениями иностранных юридических лиц по обязательствам, фактически связанным с этими постоянными учреждениями.

П р и м е р .

Юридическое лицо государства, с которым действует Налоговая Конвенция, является владельцем патента на научное изобретение. Право пользования этим изобретением за определенную плату передается резиденту Республики Казахстан. В данном случае местом возникновения роялти является Казахстан, в котором используется это научное изобретение.

56. Положения пунктов 1 и 2 статьи 12 Налоговых Конвенций не применяются, если фактический владелец роялти, являясь резидентом договаривающегося государства, осуществляет предпринимательскую деятельность в другом договаривающемся государстве через постоянное учреждение или оказывает независимые личные услуги с расположенной в другом договаривающемся государстве постоянной базы и обязательство (право или имущество), по которому выплачиваются роялти, действительно связано с этим постоянным учреждением или постоянной базой. В таком случае применяются положения статьи 7 "Прибыль от предпринимательской деятельности" или статьи 14 "Независимые личные услуги" соответствующей Налоговой Конвенции, в зависимости от обстоятельств.

То есть роялти облагаются налогом как часть прибыли находящегося в другом договаривающемся государстве постоянного учреждения, принадлежащего фактическому владельцу - резиденту договаривающегося государства, если они выплачиваются на основании прав или имущества, составляющих часть активов постоянного учреждения, или каким-либо образом фактически связанных с этим постоянным учреждением.

Упомянутое положение применяется также в случае, если фактический владелец роялти имеет в другом договариваемом государстве постоянную базу в целях оказания независимых личных услуг, указанных в статье 14 Налоговых Конвенций, с которой фактически связаны право или имущество, по которым выплачиваются роялти.

57. Если по причине специальных отношений между плательщиком и фактическим владельцем или между ними обоими и каким-либо третьим лицом, сумма выплачиваемых роялти превышает сумму, которая была бы согласована между плательщиком и фактическим владельцем роялти при отсутствии таких отношений, то есть если бы они проводили сделку в конкурентных рыночных условиях, то положения Налоговой Конвенции применяются только к последней упомянутой сумме. В этом случае избыточная часть платежа подлежит налогообложению в соответствии с законодательством каждого договариваемого государства с учетом других положений Налоговой Конвенции.

П р и м е р .

Казахстанское предприятие выплачивает роялти за программное обеспечение в размере 100 тысяч тенге иностранному юридическому лицу - головному предприятию, не имеющему в Казахстане постоянного учреждения. Иностранное юридическое лицо является резидентом государства, с которым действует Налоговая Конвенция. В то время между независимыми субъектами платеж по аналогичной сделке не превышает 60 тысяч тенге. Следовательно, в Казахстане положение Налоговой Конвенции с указанным государством распространяется только на роялти в размере 60 тысяч тенге, а к сумме превышения в 40 тысяч тенге применяются положения казахстанского законодательства, то есть завышенная сумма подлежит налогообложению у источника выплаты по совокупному доходу без осуществления вычетов по ставке 20%.

Таким образом, упомянутое положение применяется к чрезмерным платежам, возникшим ввиду особых отношений между плательщиком и фактическим владельцем или между ними обоими и третьим лицом: когда роялти выплачиваются физическому или юридическому лицу, которые прямо или косвенно контролировали или контролировались плательщиком, или выплачивались группе лиц, принадлежащих плательщику или имеющих с ней общие интересы. Концепция особых взаимоотношений также охватывает кровные или матримониальные связи и, в целом, любую общность интересов, отличающуюся от правовой связи, ведущей к уплате роялти.

Не допускается использование положений Налоговых Конвенций для получения каких-либо выгод путем создания или передачи права или имущества, в отношении которых выплачиваются роялти. В данном случае территориальные

налоговые органы имеют право обратиться за дополнительной информацией в компетентный орган договаривающегося государства через компетентный орган Республики Казахстан или его уполномоченный представитель.

Сноска. В пункт 57 внесены изменения - приказом Председателя Налогового комитета Министерство финансов Республики Казахстан от 3 мая 2007 года N 2 7 8 а .

13. Доходы от прироста стоимости имущества

58. Доходы, получаемые резидентом договаривающегося государства от отчуждения недвижимого имущества, расположенного в другом договаривающемся государстве (включая доходы от сельского и лесного хозяйств), облагаются налогом только в этом другом договаривающемся государстве согласно его налоговому законодательству, то есть по месту расположения недвижимого имущества. Определение термина "недвижимое имущество" дается в пункте 22 настоящей инструкции.

Термин "отчуждение имущества" означает, в частности, прирост стоимости имущества, возникающий в связи с реализацией или обменом имущества, а также от частичного отчуждения, экспроприации, трансферта в компанию в обмен на материальные запасы, права продажи, дарения и даже посмертной п е р е д а ч и и м у щ е с т в а .

Перевод имущества постоянного учреждения или постоянной базы, расположенного в договаривающемся государстве, в главный офис резидента другого договаривающегося государства или в другое его постоянное учреждение или постоянную базу, расположенных в другом договаривающемся государстве, рассматривается как отчуждение имущества. При этом прибыль или прирост стоимости имущества, возникающая при таком отчуждении (перевод), подлежит налогообложению в договаривающемся государстве, где расположено постоянное учреждение или постоянная база, отчуждающее данное имущество, согласно статье 7 Налоговых Конвенций.

Доход от прироста стоимости имущества определяется как разница между стоимостью реализации имущества и его балансовой стоимостью в соответствии с законодательством Республики Казахстан о бухгалтерском учете.

59. По условиям большинства Налоговых Конвенций доходы резидента договаривающегося государства от отчуждения акций или доли участия в капитале юридического лица (акционерного общества, товарищества, партнерства, траста), активы которого в основном состоят из недвижимого имущества, расположенного в другом договаривающемся государстве, облагаются налогом в этом другом договаривающемся государстве, то есть по

месту расположения недвижимого имущества. Как правило, указанное положение не относится к акциям, которыми торгуют на существенной и регулярной основе на официально признанной бирже.

Доходы юридического или физического лица, являющегося нерезидентом, от прироста стоимости при реализации акций, выпущенных нерезидентами, если более 50 процентов стоимости таких акций юридического лица-нерезидента составляет имущество, находящееся в Республике Казахстан, подлежат налогообложению в Республике Казахстан по ставке 20 процентов.

Исчисление подоходного налога производится налогоплательщиком-нерезидентом самостоятельно и налог подлежит уплате не позднее десяти рабочих дней после срока, установленного Налоговым кодексом для сдачи декларации по корпоративному или индивидуальному подоходному налогу, с обязательным представлением декларации в налоговый орган по месту регистрации юридического лица-резидента, имущество которого составляет более 50 процентов реализованных акций или активов юридического лица - н е р е з и д е н т а .

При этом физические или юридические лица, являющиеся нерезидентами, обязаны пройти государственную регистрацию в качестве налогоплательщиков по месту регистрации юридического лица-резидента, имущество которого составляет более 50 процентов стоимости реализованных акций или активов юридического лица-нерезидента.

П р и м е р .

Компания-резидент Великобритании, не имеющая в Казахстане постоянного учреждения, продает акции своего дочернего предприятия другой иностранной компании. Активы продаваемого предприятия на 80% состоят из недвижимого имущества, расположенного в Казахстане. Согласно пункту 2 статьи 13 Налоговой Конвенции, действующей между Казахстаном и Великобританией, доходы от реализации этих акций подлежат налогообложению в Казахстане.

Согласно положениям некоторых Налоговых Конвенций, в дополнение к доходам от отчуждения акций, упомянутых в настоящем пункте, доходы, полученные резидентом договаривающегося государства от отчуждения акций, прав участия или других прав в капитале компании или другого юридического лица, являющегося резидентом другого договаривающегося государства, облагаются налогом в этом другом договаривающемся государстве в случае, если получатель доходов имел прямое или косвенное участие в капитале компании или другого юридического лица в течение периода времени, установленного соответствующей Налоговой Конвенцией.

П р и м е р .

Компания-резидент США владеет 30% акций казахстанского предприятия.

Американская компания участвовала в управлении дочерним предприятием в течение 2 лет и решила продать свою долю акций канадской компании. Согласно пункту 3 статьи 13 Налоговой Конвенции, действующей между Казахстаном и США, доходы, полученные американской компанией от продажи акций казахстанского предприятия, подлежат налогообложению в Республике Казахстан в соответствии с ее налоговым законодательством.

Сноска. Пункт 59 внесены изменения - приказом Министра финансов Республики Казахстан от 25 декабря 2006 года N 500 .

60. Доходы резидента договаривающегося государства от отчуждения движимого имущества постоянного учреждения или постоянной базы, находящегося в другом договаривающемся государстве, а также от отчуждения самого постоянного учреждения или постоянной базы (отдельно или в совокупности со всем предприятием), облагаются налогом в этом другом договаривающемся государстве по месту расположения постоянного учреждения или постоянной базы .

П р и м е р .

Резидент иностранного государства, с которым действует Налоговая Конвенция, продает другому юридическому лицу свое предприятие вместе с расположенным в Казахстане постоянным учреждением этого предприятия. Согласно условиям Налоговой Конвенции, доход от продажи постоянного учреждения данного предприятия облагается налогом в Казахстане по его налоговому законодательству .

Покупка - это объединение компаний, при котором одна из компаний - покупатель, получает контроль над чистыми активами и операциями другой компании - продавца, в обмен на передачу активов, принятие обязательств или эмиссию акций. То есть доходом от реализации компании является разница между стоимостью реализации данной компании и стоимостью ее чистых активов. При этом под чистыми активами компании понимаются активы без учета обязательств. Соответственно, стоимость чистых активов компании определяется как разница между балансовой стоимостью компании и стоимостью обязательств и указанная величина равна стоимости собственного капитала компании .

При этом движимым имуществом признается имущество, не относящееся к недвижимости, включая деньги и ценные бумаги.

61. Доходы, полученные резидентом договаривающегося государства от отчуждения морских, воздушных судов или наземного транспорта, в зависимости от контекста соответствующей Налоговой Конвенции, эксплуатируемых в международной перевозке, или движимого имущества, связанного с эксплуатацией таких транспортных средств, облагаются налогом

только в этом договариваемся государстве.

62. Доходы от отчуждения любого имущества, иного, чем предусмотренного в статье 13 "Доходы от прироста стоимости имущества" соответствующей Налоговой Конвенции, облагаются налогом только в договариваемся государстве, резидентом которого является лицо, отчуждающее имущество.

14. Личные услуги

63. Для целей Налоговых Конвенций личными услугами являются услуги, оказываемые физическими лицами. При этом личные услуги включают независимые (профессиональные) услуги, оказываемые частными предпринимателями, и зависимые услуги, связанные с работой по найму.

64. Если физическое лицо-резидент договариваемся государства оказывает профессиональные услуги или осуществляет другую деятельность независимого характера в другом договариваемся государстве через постоянную базу или, если это лицо находится в другом договариваемся государстве более 183 дней в любом 12-месячном периоде, даже если оно не обладает постоянной базой для оказания таких услуг или ведения деятельности, то доход, получаемый данным лицом, облагается налогом в этом другом договариваемся государстве.

Положения статьи 14 Налоговых Конвенций схожи с положениями по коммерческой прибыли и основаны на тех же принципах, что и положения статьи 7 Налоговых Конвенций.

65. Термин "профессиональные услуги", в частности, включает независимую научную, литературную, образовательную или преподавательскую деятельность, а также независимую деятельность врачей, стоматологов, юристов, инженеров, архитекторов и бухгалтеров. В данный термин не включаются промышленная и коммерческая деятельность и профессиональные услуги, оказываемые в работе по найму.

Пример.

Вознаграждения, получаемые доктором от работы в медпункте фабрики, подлежат налогообложению в соответствии с положением статьи "Зависимые личные услуги" соответствующей Налоговой Конвенции.

Термин "постоянная база" включает, например, кабинет врача, офис архитектора или адвоката. Лицо, оказывающее независимые личные услуги, возможно, не будет иметь помещения такого рода в любом другом государстве, помимо государства его резиденции. Но если существует в другом договариваемся государстве центр деятельности фиксированного или постоянного характера, то другое договариваемся государство может облагать

налогом доходы этого лица от упомянутой деятельности.

66. Заработная плата и другое подобное вознаграждение, получаемые физическим лицом-резидентом договаривающегося государства от работы по найму в другом договаривающемся государстве, облагаются налогом в этом другом договаривающемся государстве.

67. Однако, заработная плата и другое подобное вознаграждение, получаемые физическим лицом-резидентом договаривающегося государства от работы по найму в другом договаривающемся государстве, могут облагаться налогом в первом упомянутом государстве, если одновременно выполняются следующие требования :

1) срок пребывания указанного лица в другом договаривающемся государстве не превышает в общей сложности 183 дней в любом 12-месячном периоде, начинающемся или оканчивающемся в соответствующем налоговом году.

При подсчете 183-дневного периода пребывания иностранного физического лица в этом договаривающемся государстве с целью осуществления личных услуг, рассматриваемых в настоящей главе, применяется метод "дней физического присутствия". Согласно этому методу, следующие дни пребывания включаются в расчет: часть дня, день прибытия, день отъезда и все другие дни, проведенные в пределах договаривающегося государства, в котором осуществляется его деятельность, такие как выходные дни (субботы и воскресенья), национальные праздники, отпуск, полученный до, в течение и после рабочей деятельности, краткие перерывы (обучение, забастовки, закрытие предприятия, задержки в снабжении и прочие причины), дни болезни (за исключением, если они препятствуют отъезду этого лица, которое в этом случае имело бы право на освобождение) и смерть или болезнь в семье. Любой полный день, проведенный за пределами договаривающегося государства, в котором осуществляется работа по найму, независимо от того, проведен ли он в целях отпуска, служебной командировки или по любой другой причине, не должен приниматься в расчет. День, в течение которого иностранное физическое лицо, хотя бы на короткое время, присутствовало в договаривающемся государстве, рассматривается как день присутствия в этом договаривающемся государстве для целей подсчета 183-дневного периода.

Присутствие иностранного физического лица в одном из договаривающихся государств отражается в учете резидента договаривающегося государства, нанимающего иностранное физическое лицо. Кроме того, поскольку указанные сведения документально отражаются в Отделе визовой и паспортной работы Республики Казахстан (далее - "ОВИР"), налоговые органы Республики Казахстан при подсчете дней фактического присутствия иностранного физического лица в данном договаривающемся государстве могут для

подтверждения информации, полученной от резидента договаривающегося государства, нанявшего иностранного физического лица, обращаться с запросом в

О В И Р .

2) вознаграждение выплачивается работодателем (или от имени работодателя), не являющимся резидентом другого договаривающегося государства.

Фактическим работодателем является пользователь рабочей силы, который осуществляет руководство деятельностью работника, создает условия для осуществления трудовой деятельности (предоставляет средства и орудия труда, инструктирует, оплачивает труд работника) и несет ответственность за работника на месте осуществления деятельности. Иностранный посредник, учрежденный за границей, не рассматривается как пользователь рабочей силы.

3) вознаграждение не выплачивается постоянным учреждением или постоянной базой, которую работодатель имеет в другом договаривающемся государстве. То есть в случае, если работодатель имеет в другом договаривающемся государстве, в котором осуществляется работа по найму, постоянное учреждение или постоянную базу для оказания профессиональных услуг или проведения другой деятельности независимого характера, и вознаграждения выплачиваются иностранному физическому лицу этим постоянным учреждением или постоянной базой, то они подлежат налогообложению в договаривающемся государстве, в котором осуществляется работа по найму .

68. Вознаграждения, получаемые физическим лицом от работы по найму на транспортных средствах, предусмотренных соответствующей Налоговой Конвенцией, используемых в международных перевозках, облагаются налогом по месту резидентства лица, эксплуатирующего указанные транспортные средства. Однако, в соответствии с положениями некоторых Налоговых Конвенций указанные вознаграждения подлежат налогообложению по месту резидентства физических лиц.

П р и м е р .

Согласно пункту 3 статьи 15 Налоговой Конвенции, действующей между Казахстаном и США, доход члена постоянного экипажа морского или воздушного судна, используемого в международных перевозках, облагается налогом по месту его резидентства. В то время как по условиям пункта 3 статьи 15 Налоговой Конвенции между Казахстаном и Великобританией такой доход, получаемый в отношении работы по найму, выполняемой на борту морского или воздушного судна, эксплуатируемого в международных перевозках, облагается налогом по месту резидентства предприятия, эксплуатирующего данное морское или воздушное судно .

15. Налогообложение гонораров директоров

69. Гонорары и аналогичные выплаты, получаемые физическим лицом - резидентом договаривающегося государства в качестве члена совета директоров или сходного органа предприятия - резидента другого договаривающегося государства, облагаются налогом в этом другом договаривающемся государстве по месту расположения данного предприятия.

П р и м е р .

Резидент иностранного государства, с которым действует Налоговая Конвенция, является членом совета директоров казахстанского предприятия, за что получает соответствующие гонорары. Согласно условиям Налоговой Конвенции, такие гонорары облагаются налогом в Казахстане.

В случае, если член совета директоров имеет также другие функции, например, выполняет функции обычного служащего, советника, консультанта и так далее, то вознаграждения, выплачиваемые этому лицу в отношении таких других функций, не регулируются положениями статьи 16 "Налогообложение гонораров директоров" соответствующей Налоговой Конвенции.

16. Налогообложение артистов и спортсменов

70. Несмотря на положения статьи 14 "Независимые личные услуги" и статьи 15 "Зависимые личные услуги" Налоговых Конвенций, доходы, получаемые спортсменами и работниками искусства, такими как артисты театра, кино, радио, телевидения, музыканты, являющимися резидентами договаривающегося государства, от своей личной деятельности, осуществляемой в другом договаривающемся государстве, вне зависимости от того, носит ли эта деятельность зависимый или независимый характер, облагаются налогом в этом другом договаривающемся государстве.

П р и м е р .

Российские музыканты и артисты провели концерт в Казахстане. Согласно положениям Налоговой Конвенции между Республикой Казахстан и Российской Федерацией, доходы, получаемые российскими музыкантами и артистами от выступления в Казахстане, облагаются налогом в Казахстане в соответствии с налоговым законодательством Казахстана, то есть указанные доходы подлежат налогообложению у источника выплаты по совокупному доходу без осуществления вычетов по ставке 20%.

Данная статья Налоговых Конвенций применяется к доходу от деятельности политического, социального, религиозного или благотворительного характера, если присутствует элемент развлечения.

В случае, если физическое лицо может одновременно быть руководителем шоу и его актером или может быть директором и продюсером телевизионной программы или фильма, и одновременно принимать в них участие, то необходимо определить деятельность такого лица в договариваемом государстве, где организованы представления. Если его деятельность в этом договариваемом государстве носит исполнительный характер, то данная статья Налоговых Конвенций будет применяться к совокупному доходу, получаемому в этом договариваемом государстве. Если же исполнительный элемент занимает незначительную часть деятельности, осуществляемой в договариваемом государстве, то совокупный доход, получаемый в данном государстве, не регулируется положениями данной статьи Налоговых Конвенций. В других случаях необходимо сделать распределение получаемого дохода по элементам деятельности.

Выражение "спортсмен" не ограничивается участниками традиционных атлетических состязаний (бегуны, прыгуны, пловцы), оно также включает, например, игроков в гольф, жокеев, футболистов, игроков в крикет, теннисистов, автогонщиков. Эта статья Налоговых Конвенций также применяется к доходам от другого рода спортивной деятельности, например, к доходам от бильярда, шахматных турниров, бриджа и так далее.

Пункт 1 статьи 17 соответствующей Налоговой Конвенции применяется к доходу, прямо или косвенно получаемому работником искусства или спортсменом. В случае, когда доход не выплачивается непосредственно физическому лицу или его импресарию, или агенту (например, музыкант оркестра, вместо оплаты за каждое отдельное выступление, получает месячное жалованье), тогда налогообложению подлежит та часть жалованья музыканта, которая соответствует выступлению, проведенному в другом государстве. Подобным образом, если индивидуальный предприниматель нанимает работника искусства или спортсмена, соответствующая доля любого вознаграждения, выплачиваемого физическому лицу, облагается налогом в договариваемом государстве, где проводится выступление. Кроме того, доход, получаемый от выступления на территории договариваемого государства и начисляемый юридическому лицу в пользу физического, даже если доход фактически не был выплачен физическому лицу, подлежит налогообложению в этом договариваемом государстве.

Доходы от рекламы или спонсорства и другие доходы, прямо или косвенно связанные с представлениями в договариваемом государстве, подлежат налогообложению в этом договариваемом государстве.

Доходы, выплачиваемые в договариваемом государстве работникам искусства или спортсменам, являющимся резидентами другого

договаривающегося государства, подлежат обложению в договариваемом государстве подоходным налогом в порядке, определенном законодательством этого договаривающегося государства.

Сноска. В пункт 70 внесены изменения - приказом Председателя Налогового комитета Министерство финансов Республики Казахстан от 3 мая 2007 года N 2 7 8 а .

71. Если доход от личной деятельности, осуществляемой работником искусства или спортсменом в этом своем качестве, начисляется не самому работнику искусства или спортсмену, а другому лицу, этот доход может, несмотря на положения статей 7 "Прибыль от предпринимательской деятельности", 14 "Независимые личные услуги" и 15 "Зависимые личные услуги", облагаться налогом в договариваемом государстве, в котором осуществляется деятельность работника искусства или спортсмена.

На практике существуют три основные ситуации:

1) В случае, когда административная компания получает доход за выступление, например, группы спортсменов (административная компания не является юридическим лицом).

2) Команда, театральная труппа, оркестр и так далее составляют юридическое лицо. Доходы от выступлений могут быть выплачены юридическому лицу. Индивидуальные члены команды, оркестра и так далее будут подлежать налогообложению, согласно пункту 1 статьи 17 соответствующей Налоговой Конвенции, в договариваемом государстве, в котором проводится выступление, по любому вознаграждению или начисляемому им доходу за данное выступление. Однако, если членам группы выплачиваются периодические фиксированные вознаграждения и существуют трудности в распределении доли этого дохода по различным выступлениям, то налогообложению подлежат доходы, выплачиваемые юридическому лицу за выступление в данном договариваемом государстве, согласно пункту 2 статьи 17 соответствующей Налоговой Конвенции.

3) В случае, если вознаграждения за выступление работника искусства или спортсмена выплачиваются не работнику искусства или спортсмену, а другому лицу, например, так называемой артистической компании, то, согласно пункту 2 статьи 17 соответствующей Налоговой Конвенции, указанные вознаграждения подлежат также налогообложению в договариваемом государстве, где проводится выступление.

То есть доходы от выступления работников искусства или спортсменов в договариваемом государстве подлежат налогообложению в этом договариваемом государстве, независимо от того, выплачиваются ли они работнику искусства или спортсмену или другому лицу (юридическому или

ф и з и ч е с к о м у) .

72. По условиям некоторых Налоговых Конвенций, если деятельность работников искусства или спортсменов в другом договариваемся государстве финансируется общественными фондами договаривающихся государств или осуществляется на основании соглашения о культурном сотрудничестве, заключенном между договаривающимися государствами, то доходы, получаемые работниками искусства или спортсменами от своей деятельности, осуществляемой в другом договариваемся государстве, не подлежат налогообложению в этом другом договариваемся государстве.

П р и м е р .

На основе соглашения о культурном сотрудничестве, заключенного между Казахстаном и Кыргызстаном, в Кыргызстан приглашены казахстанские артисты. Согласно пункту 3 статьи 17 Налогового Соглашения, действующего с Кыргызстаном, доходы, получаемые казахстанскими артистами в Кыргызстане, не подлежат налогообложению в Кыргызстане, поскольку между указанными государствами действует упомянутое соглашение о культурном сотрудничестве.

П р и м е р .

Джон Вуд, резидент Англии, профессиональный игрок в гольф, приехал в Казахстан для принятия участия в открытом чемпионате. Во время пребывания в Казахстане Вудом были получены следующие доходы:

1) Вуд награждается третьим призом в турнире - 20000 долларов;
2) Он дает интервью в спортивной программе, транслируемой в прямом эфире по телевидению Казахстана вечером до начала турнира. Вознаграждение за интервью составляет 5000 долларов. Интервью с Вудом также передается по телевидению Англии. За повторную трансляцию интервью Вуду выплачивается 2 0 0 0 д о л л а р о в .

3) Вуд ведет раздел в еженедельной газете, где он комментирует результаты турниров по гольфу в общем. Выплата в 6000 долларов производится ему за комментарии в газете о проводимом в Казахстане турнире.

4) Вуд получает 10000 долларов от рекламного агентства в Утопии за участие его семьи в рекламном ролике о Crunchy Flakes, сухом завтраке. Рекламный ролик передается по телевидению в различных странах, включая Казахстан, во время открытого чемпионата. Ролик также был показан на родине Вуда, в А н г л и и .

5) Он заключил эксклюзивный контракт с компанией Prongle, выпускающей трикотажную одежду, согласно которому он должен носить джемпер от Prongle на всех главных турнирах. По контракту он получает годовое единовременное вознаграждение. Сумма вознаграждения основана на формуле, которая учитывает место, занятое Вудом в каждом телевизионном турнире, в которых в

течение года он принимал участие.

б) Вуд получает 50000 долларов в год от производителя клюшек для гольфа за право воспроизведения подписи Джона Вуда на наборах клюшек с надписью "Д ж о н В у д".

Какой доход должен облагаться налогом в Казахстане?

Для того, чтобы определить, подлежат ли налогообложению доходы, полученные Вудом, профессиональным игроком в гольф в Казахстане, необходимо определить, находится ли источник дохода в Казахстане. Правило об источнике дохода основывается на установлении лица, осуществляющего выплаты, его местонахождении и цели выплат. Учитывая, что между упомянутыми государствами действует Конвенция об избежании двойного налогообложения, порядок налогообложения доходов следующий:

1) Сумма награждения турнира:

Поскольку турнир по гольфу проходил в Казахстане, организаторы турнира выплачивают приз в сумме 20000 долларов. Согласно пункту 1 статьи 17 Налоговой Конвенции, доход, полученный Вудом в результате его личной деятельности в качестве спортсмена, облагается налогом в Казахстане. Порядок налогообложения зависит от внутреннего налогового законодательства государства, облагающего доход. Согласно налоговому законодательству Казахстана, налогом у источника выплаты облагаются валовые суммы выплачиваемого дохода.

2) Вознаграждение за интервью и за повторную трансляцию интервью:

Вознаграждение в размере 5000 долларов за интервью по спортивным программам, транслируемым по телевидению Казахстана, рассматривается как плата, полученная Вудом за появление на телевидении как профессионального игрока в гольф. В таком случае, вознаграждение за интервью подлежит налогообложению в Казахстане.

Что касается вознаграждения за повторную трансляцию, предполагая, что она происходит от первоначального контракта на участие в интервью в прямом эфире в Казахстане, а также учитывая, что вознаграждения выплачиваются телевизионной компанией Казахстана, указанные суммы облагаются налогом в Казахстане.

3) Ведение раздела в газете:

Ведение газетной колонки по турниру происходит ни "от его деятельности как профессионального игрока в гольф" ни "от его публичного выступления", то есть не попадает под положения статьи 17 Налоговой Конвенции. Самостоятельная деятельность Вуда как комментатора по играм в гольф ведет к рассмотрению статьи 14 данной Налоговой Конвенции и в случае, если г-н Вуд имеет в Казахстане постоянную базу, то вознаграждения облагаются налогом в

К а з а х с т а н е .

4) Вознаграждение, полученное за телевизионную рекламу:

Необходимо определить характер суммы 10000 долларов. Это доход, полученный Вудом от рекламного агентства за появление в рекламном ролике, или доход за использование имени знаменитого игрока в гольф. Скорее всего, данная сумма выплачивается за использование его имени, поскольку рекламный ролик транслировался во время чемпионата по гольфу, в котором Вуд принимал участие. Выплата должна рассматриваться как полученная в результате личной деятельности Вуда как спортсмена и подлежит налогообложению в Казахстане. С другой стороны, если рекламное агентство является агентом и контракт о появлении в рекламном ролике заключается между Вудом и компанией по производству Crunchy Flakes, сухого завтрака, выплата может рассматриваться как плата за использование статуса Вуда как знаменитого игрока, то есть как выплата роялти. В таком случае роялти облагаются налогом в Казахстане по ставке, предусмотренной Налоговой Конвенцией между Республикой Казахстан и Соединенным Королевством Великобритании и Северной Ирландии. Однако, если выплаты роялти производятся резидентом третьей страны, а не резидентом Казахстана, порядок налогообложения роялти зависит от положений Налоговой Конвенции между Соединенным Королевством Великобритании и Северной Ирландии и третьим государством.

5) Выплата за ношение спортивной одежды от фирмы Prongle:

Ежегодная единовременная выплата Вуду, производимая фирмой Prongle за ношение их свитеров на всех основных турнирах, представляет собой разновидность платы индоссаменту, которая может попадать под положения статьи 17 Налоговой Конвенции, поскольку основным условием применения статьи 17 к выплатам от спонсорской деятельности и вознаграждениям за рекламу является наличие прямой связи между доходом, полученным артистом или спортсменом, и его публичным выступлением. Единовременная выплата должна быть распределена между турнирами на основе приемлемого метода, например, соотношении количества дней каждого турнира, подобного проводимому в Казахстане, к общему количеству дней всех основных турниров. Метод такого распределения учитывает, в некоторой степени, места, занимаемые Вудом во всех турнирах, которые влияют на сумму единовременной выплаты. Поэтому, в Казахстане налогообложению подлежит сумма вознаграждения, определенная на основании упомянутого распределения, принимая во внимание третье место, занятое Вудом в турнире, или сумма, предоставленная Вуду за участие в турнире, организованном в Казахстане.

б) Ежегодная выплата за воспроизводство подписи Вуда на клюшке для г о л ь ф а :

Данная выплата производится скорее за использование имени Вуда, нежели за его спортивные достижения. Указанная сумма рассматривается как выплата роялти Вуду. Если выплата производится резидентом Казахстана, она облагается налогом в Казахстане по ставке, предусмотренной Налоговой Конвенцией между Республикой Казахстан и Соединенным Королевством Великобритании и Северной Ирландии. Если выплата производится нерезидентом Казахстана, то сумма дохода Вуда не облагается налогом в Казахстане, если же данная сумма дохода выплачивается резидентом третьего государства, порядок налогообложения роялти рассматривается в соответствии с положениями Налоговой Конвенции между Соединенным Королевством Великобритании и Северной Ирландии и третьим государством.

17. Налогообложение пенсии и других социальных выплат

73. Пенсия, выплачиваемая физическому лицу за его прошлую работу, облагается налогом только по месту резидентства указанного лица.

П р и м е р .

Резидент Казахстана получает за свой прошлый труд пенсию из иностранного государства, с которым действует Налоговая Конвенция. Данная пенсия облагается налогом только в Казахстане по месту резидентства получателя п е н с и и .

74. Любые аннуитеты, выплачиваемые физическому лицу - резиденту договаривающегося государства, облагаются налогом только в этом договаривающемся государстве, по месту резидентства физического лица. Термин "аннуитеты" ("ежегодная рента") означает определенные суммы, периодически выплачиваемые в установленные сроки в течение определенного периода времени в качестве компенсации.

П р и м е р .

Физическое лицо-резидент Казахстана регулярно получает из иностранного государства, с которым действует Налоговая Конвенция, компенсацию за нанесенный ему ущерб. Данная компенсация облагается налогом только в Казахстане по месту резидентства указанного лица.

Следует отметить, что по условиям некоторых Налоговых Конвенций социальные пособия, выплачиваемые в соответствии с положениями системы социального страхования договаривающегося государства, облагаются налогом в этом договаривающемся государстве, то есть по месту их возникновения.

П р и м е р .

Бывший гражданин Казахстана, проживающий в Канаде, получает из Казахстана пособие, выплачиваемое по законодательству о социальной защите.

Согласно пункту 3 статьи 18 Налоговой Конвенции, действующей с Канадой, такие пособия облагаются налогом только в Казахстане по месту выплаты п о с о б и я .

75. В некоторых Налоговых Конвенциях отдельно оговаривается, что алименты и другие подобные платежи, возникающие в договариваемом государстве и выплачиваемые физическому лицу-резиденту другого договариваемого государства, облагаются налогом только в этом другом договариваемом государстве.

18. Государственная служба

76. Заработная плата и другое подобное вознаграждение, выплачиваемые договариваемым государством, его местными органами власти физическому лицу резиденту этого договариваемого государства за службу, осуществляемую для этого государства или его официальных органов, облагаются налогом только в этом договариваемом государстве.

П р и м е р .

Гражданин Казахстана, являющийся государственным служащим, получает заработную плату от государственных органов Казахстана за его службу в иностранном государстве. Согласно условиям Налоговой Конвенции, действующей с этим иностранным государством, указанная заработная плата облагается налогом только в Казахстане.

Основной принцип данного пункта заключается в том, что исключительное право налогообложения упомянутых доходов государственного служащего принадлежит договариваемому государству - источнику выплат этих доходов.

Положения этой статьи Налоговых Конвенций применяются к выплатам, осуществляемым не только государством, но также его политико-административными подразделениями и местными органами власти.

Однако, если официальные органы договариваемого государства выплачивают вознаграждения физическому лицу-резиденту и гражданину другого договариваемого государства за службу, осуществляемую им в этом другом государстве, то такие вознаграждения облагаются налогом только в этом другом договариваемом государстве при условии, что указанное физическое лицо не стало резидентом другого договариваемого государства исключительно для целей выполнения данной службы.

П р и м е р .

Гражданин Казахстана получает вознаграждение от официальных органов договариваемого государства за его службу, осуществляемую для этого

государства в Казахстане. По условиям Налоговой Конвенции, действующей с этим иностранным государством, такое вознаграждение облагается налогом только в Казахстане.

Из вышеупомянутого положения следует, что договаривающемуся государству разрешается облагать налогом вознаграждение, выплачиваемое некоторым категориям персонала иностранных дипломатических представительств и консульств, являющихся резидентами или гражданами этого договаривающегося государства.

77. Пенсия, выплачиваемая договаривающимся государством или местными органами власти, или из созданных ими фондов физическому лицу-резиденту этого договаривающегося государства за его прошлую государственную службу, облагается налогом только в этом договаривающемся государстве по месту выплаты пенсии.

Пример.

Физическое лицо - бывший государственный служащий Казахстана, которое в настоящее время находится в отставке, получает пенсию из источников в Республике Казахстан за прошлую службу, осуществленную в иностранном государстве. Указанная пенсия подлежит налогообложению только в Казахстане.

Однако, такая пенсия будет облагаться налогом в другом договаривающемся государстве, если физическое лицо является резидентом и гражданином этого другого государства.

Таким образом, учитывая, что к пенсиям, выплачиваемым государственным служащим, вышедшим в отставку, должен применяться аналогичный порядок налогообложения, как и к заработной плате и вознаграждению, выплачиваемым служащим в период их активной деятельности, то исключение, содержащееся в подпункте б) пункта 1 статьи 19 Налоговых Конвенций, также включено в подпункт б) пункта 2 этой же статьи Налоговых Конвенций в отношении пенсий. То есть предварительным условием права налогообложения пенсии государством резидентства является то, что пенсионер должен быть одним из его резидентов или национальных лиц.

Выражение "из созданных ими фондов" в подпункте а) пункта 2 статьи 19 Налоговых Конвенций охватывает ситуацию, в которой пенсия не только выплачивается непосредственно государством, административным подразделением или местным органом власти, но также выплачивается из созданных ими отдельных фондов.

78. Положения статей 15 "Зависимые личные услуги", 16 "Гонорары директоров" или 18 "Пенсии и другие подобные вознаграждения" соответствующих Налоговых Конвенций применяются к жалованьям, заработной

плате и другим схожим вознаграждениям и к пенсиям в отношении службы, связанной с предпринимательской деятельностью, осуществляемой договаривающимся государством или его местными органами власти.

Таким образом, пункты 1 и 2 статьи 19 Налоговых Конвенций не применяются лицам, оказывающим независимые личные услуги государству, или получающим пенсии, связанные с такими услугами.

19. Налогообложение доходов студентов, стажеров (практикантов), преподавателей и исследователей

79. Выплаты, получаемые студентами или стажерами, являющимися резидентами договаривающегося государства и находящимися в другом договаривающемся государстве с целью обучения или стажировки, освобождаются от налогов в этом другом договаривающемся государстве при условии, что указанные выплаты осуществляются из-за пределов этого другого договаривающегося государства для их проживания, образования или стажировки.

П р и м е р .

Казахстанские студенты обучаются в иностранном государстве, с которым действует Налоговая Конвенция. Выплаты, получаемые из Казахстана для проживания и получения образования, подлежат налогообложению только в К а з а х с т а н е .

По условиям некоторых Налоговых Конвенций установлен предельный срок предоставления упомянутой налоговой льготы (обычно 2 года или 5 лет с даты п р и б ы т и я) .

80. По условиям большинства Налоговых Конвенций доходы резидента договаривающегося государства от исследовательской или преподавательской деятельности, осуществляемой в другом договаривающемся государстве, также не облагаются налогом в другом договаривающемся государстве в течение определенного периода времени (обычно 2 года или 5 лет с даты прибытия). Как правило, такая налоговая льгота не применяется к вознаграждениям, получаемым от исследований, осуществляемых не в общественных интересах, а главным образом для выгоды отдельного лица или группы лиц.

П р и м е р .

Резидент Казахстана находится в Венгрии с целью преподавания в университете. Согласно пункту 3 статьи 20 Налоговой Конвенции, действующей с Венгрией, доходы резидента Казахстана от указанной деятельности подлежат

налогообложению в Казахстане и освобождаются от налогообложения в Венгрии в течение 2 лет с момента его прибытия в Венгрию.

20. Налогообложение других доходов

81. Не рассмотренные в Налоговых Конвенциях доходы, выплачиваемые резиденту договаривающегося государства, облагаются налогом в этом договаривающемся государстве, если эти доходы не связаны с постоянным учреждением или постоянной базой, расположенного в другом договаривающемся государстве. В противном случае к таким доходам применяются положения Налоговых Конвенций, предусмотренные для постоянного учреждения или постоянной базы, то есть будут облагаться налогом по месту выплаты дохода.

82. Положения пунктов 1 и 2 статьи 21 Налоговых Конвенций не применяются к доходам, иным, чем доходы от недвижимого имущества, определенного в статье 6 "Доходы от недвижимого имущества" Налоговых Конвенций, получаемым в случаях, когда резидент договаривающегося государства осуществляет предпринимательскую деятельность в другом договаривающемся государстве через постоянное учреждение или оказывает в этом другом договаривающемся государстве независимые личные услуги с постоянной базой и право или имущество, в отношении которых выплачиваются доходы, фактически связаны с постоянным учреждением или постоянной базой. В таком случае применяются положения статьи 7 "Прибыль от предпринимательской деятельности" или статьи 14 "Независимые личные услуги" Налоговых Конвенций, в зависимости от обстоятельств.

Таким образом, пункт 2 статьи 21 Налоговых Конвенций предусматривает исключение из положения пункта 1 данной статьи Налоговых Конвенций в случае, если доход связан с деятельностью постоянного учреждения или постоянной базы, которыми резидент одного договаривающегося государства располагает в другом договаривающемся государстве.

Настоящий пункт включает также доходы, получаемые в третьих государствах. В этом случае право налогообложения дохода предоставляется договаривающемуся государству, в котором находится постоянное учреждение или постоянная база.

Как упоминалось выше, пункт 2 статьи 21 Налоговых Конвенций не применяется к доходам от недвижимого имущества, на которые, согласно пункту 4 статьи 6 Налоговых Конвенций, договаривающееся государство, в котором находится недвижимое имущество, имеет первичное право налогообложения. Таким же образом, доходы от недвижимого имущества, находящегося в одном

договариваемся государстве и составляющее часть коммерческого имущества постоянного учреждения или постоянной базы резидента договариваемся государства, находящегося в другом договариваемся государстве, должны облагаться налогом только в первом упомянутом государстве, в котором находится имущество.

Этот пункт также включает случай, в котором фактический владелец и плательщик дохода являются одновременно резидентами одного и того же договариваемся государства, и доход начисляется постоянному учреждению или постоянной базе, которыми фактический владелец дохода располагает в другом договариваемся государстве. В этом случае право налогообложения дохода предоставляется договариваемся государству, в котором находится постоянное учреждение или постоянная база.

21. Сотрудники дипломатических представительств и консульских учреждений

83. Ничто в Налоговых Конвенциях не затрагивает налоговых привилегий сотрудников дипломатических представительств и консульских учреждений, которым такие привилегии предоставлены общими нормами международного права или в соответствии с положениями специальных соглашений.

Порядок налогообложения сотрудников дипломатических представительств и консульских учреждений иностранных государств в Республике Казахстан производится в соответствии с положениями Венской Конвенции о дипломатических сношениях 1961 года (далее - "Венская Конвенция"), к которой присоединилась Республика Казахстан на основании Постановления Верховного Совета Республики Казахстан от 31 марта 1993 года.

Независимо от положения статьи 4 Налоговых Конвенций, если физическое лицо, являющееся сотрудником дипломатической миссии или консульского учреждения Республики Казахстан, расположенного в другом договариваемся государстве, является резидентом Республики Казахстан, то доходы и имущество данного физического лица подлежат налогообложению в Республике Казахстан.

Раздел 3. Налог на имущество (капитала)

22. Имущество (капитал)

84. Как уже отмечалось в пункте 2 настоящей инструкции положения большинства Налоговых Конвенций распространяются также на налоги, непосредственно взимаемые с имущества (капитала). В Республике Казахстан такими налогами являются налоги на имущество юридических и физических лиц,

как по отдельности, так и вместе, в зависимости от условий соответствующей
Н а л о г о в о й К о н в е н ц и и .

Перечень налогов на имущество (капитал) договаривающихся государств, подпадающих под действие соответствующих Налоговых Конвенций, указан в приложении 1 к настоящей инструкции.

П р и м е р .

Согласно статье 2 Налогового Соглашения, действующего с Узбекистаном, указанное Соглашение распространяется в Казахстане только на налог на имущество физических лиц, в Узбекистане - на налоги на имущество предприятий и физических лиц. В то время как Налоговая Конвенция с Азербайджаном на налоги на имущество юридических и физических лиц в обеих государствах, согласно статье 2 данной Налоговой Конвенции.

85. Недвижимое имущество, принадлежащее резиденту договаривающегося государства, но расположенное в другом договаривающемся государстве, облагается налогом только в этом другом договаривающемся государстве по месту расположения недвижимого имущества. При этом не имеет значения относится или нет данное имущество к постоянному учреждению, расположенному в этом другом договаривающемся государстве, или постоянной базе, которую резидент договаривающегося государства имеет в другом договаривающемся государстве для оказания независимых личных услуг.

П р и м е р .

Расположенные в Казахстане здания и сооружения принадлежат иностранному юридическому лицу. Стоимость этих зданий и сооружений облагаются налогом на имущество в Казахстане.

86. Движимое имущество, составляющее часть предпринимательского имущества постоянного учреждения или постоянной базы, которую резидент договаривающегося государства имеет в другом договаривающемся государстве, облагается налогом в этом другом договаривающемся государстве.

87. Установленный соответствующей Налоговой Конвенцией перечень транспортных средств, используемых в международных перевозках, и движимое имущество, связанное с использованием этих транспортных средств, облагаются налогом только по месту резидентства лица, эксплуатирующего эти транспортные средства.

88. Все другие элементы имущества облагаются налогом по месту резидентства их владельца.

Раздел 4. Специальные положения

Сноска. Заголовок раздела 4 в редакции - приказом Председателя Налогового комитета Министерство финансов Республики Казахстан от 3 мая 2007 года N 278а .

23. Порядок получения льгот, предусмотренных в Налоговых Конвенциях

Сноска. Глава 23 исключен - приказом Председателя Налогового комитета Министерство финансов Республики Казахстан от 3 мая 2007 года N 278а .

24. Устранение двойного налогообложения

96. Если резидент одного договаривающегося государства получает доход или владеет имуществом (капиталом), которые, согласно положениям соответствующей Налоговой Конвенции, облагаются налогом в другом договаривающемся государстве, первое упомянутое государство позволит:

- а) вычесть из налога на доход этого резидента сумму, равную подоходному налогу, уплаченному в этом другом договаривающемся государстве,
- б) вычесть из налога на имущество (капитал) этого резидента сумму, равную налогу на имущество (капитал).

Эти вычеты, в любом случае, не должны превышать суммы налогов на доходы или имущество (капитал), которые были бы начислены на такие доходы или имущество (капитал) по налоговым ставкам, действующим в этом другом договаривающемся государстве, то есть налоги на доход и имущество (капитал), подсчитанные до предоставления вычета.

97. Если, согласно положениям соответствующей Налоговой Конвенции, полученные доходы или имущество (капитал) резидента договаривающегося государства освобождены от налогов в этом договаривающемся государстве, оно может тем не менее при подсчете суммы налогов на остальную часть дохода или имущества (капитала) резидента учесть освобожденные от налогообложения суммы его дохода или имущества (капитала).

П р и м е р .

Налогооблагаемый доход резидента Казахстана, полученный в иностранном государстве, с которым действует Налоговая Конвенция, составил 100 тысяч долларов США. Налоговая ставка в этом иностранном государстве - 35%, соответственно, сумма уплаченного налога равна 35 тысяч долларов США. Сумма налога на аналогичный доход в Казахстане составила бы 30 тысяч долларов США, следовательно, фактический зачет должен быть произведен на указанную величину. Кроме того, резидент Казахстана получил доход в

Казахстане в сумме 1 миллион долларов США, тогда его налогооблагаемая база составляет 1100 тысяч долларов США (1 миллион долларов США + 100 тысяч долларов США). Поскольку, ставка подоходного налога с юридических лиц в Казахстане составляет 30%, размер налога на совокупный доход по данной налоговой ставке равен 330 тысяч долларов США (1100 тысяч долларов США x 30%). Учитывая сумму фактического уплаченного в другом договариваемом государстве налога, к взысканию в Казахстане должно быть предъявлено 300 тысяч долларов США (330 тысяч долларов США - 30 тысяч долларов США).

Таким образом, статья 23 соответствующей Налоговой Конвенции применяется только к государству резиденции и не указывает действия другого договариваемого государства.

Если резидент договариваемого государства получает доходы из этого же государства через постоянное учреждение или постоянную базу, расположенное в другом договариваемом государстве, то это другое договариваемое государство будет облагать налогом доходы (за исключением дохода от недвижимого имущества, находящегося в государстве резидентства), начисляемые постоянному учреждению или постоянной базе. В этом случае государство резидентства должно предоставить налоговые льготы в соответствии с положениями статьи 23 Налоговой Конвенции по доходам, начисленным постоянному учреждению или постоянной базе, находящегося в другом договариваемом государстве, независимо от того, что упомянутый доход поступает в государстве резидентства.

Если резидент договариваемого государства получает доходы в третьем государстве через постоянное учреждение или постоянную базу, расположенное во втором договариваемом государстве, это второе договариваемое государство будет облагать налогом доходы (за исключением дохода от недвижимого имущества, находящегося в третьем государстве), начисляемые такому постоянному учреждению или постоянной базе. Государство резидентства должно предоставить налоговые льготы, согласно статье 23 соответствующей Налоговой Конвенции, в отношении дохода, начисляемого постоянному учреждению или постоянной базе, расположенного во втором договариваемом государстве.

97-1. Зачет иностранного налога при расчете налогооблагаемого дохода в стране резидентства производится в случае уплаты налога в иностранном государстве в соответствии с положениями Налоговых Конвенций. В случае, если по условиям Налоговой конвенции уплата налога производится в стране резидентства налогоплательщика, то зачет иностранного налога, уплаченного в государстве возникновения дохода, не производится.

Сноска. Глава 24 дополнена пунктом 97-1 - приказом Председателя

98. Порядок предоставления зачета в каждом конкретном случае предусмотрен в статье "Устранение двойного налогообложения" соответствующей Налоговой Конвенции.

25. Недискриминация

99. Резидент договариваемого государства не должен подвергаться в другом договариваемом государстве более обременительному налогообложению, чем национальные лица этого другого договариваемого государства при тех же условиях. Данная норма применяется также к лицам, которые не являются резидентами ни одного из договариваемых государств.

100. Налогообложение постоянного учреждения резидента договариваемого государства, расположенного в другом договариваемом государстве, не должно быть менее благоприятным в этом другом договариваемом государстве, чем налогообложение резидентов этого другого договариваемого государства, осуществляющих аналогичную деятельность. Это положение не должно истолковываться как обязывающее договариваемому государству предоставлять резидентам другого договариваемого государства такие личные налоговые льготы, скидки или вычеты для целей налогообложения на основе их гражданского статуса или семейного положения, которые оно предоставляет своим резидентам.

101. Предприятие договариваемого государства, участником (акционером) которого является резидент другого договариваемого государства, не должно подвергаться в договариваемом государстве более обременительному налогообложению, чем подобные предприятия этого договариваемого государства .

26. Процедура взаимного согласования

102. Если лицо считает, что действия одного или обоих договариваемых государств приводят к его налогообложению не в соответствии с положениями соответствующей Налоговой Конвенции, оно может, независимо от средств защиты, предусмотренных внутренними законодательствами этих договариваемых государств, представить свое дело на рассмотрение компетентному органу договариваемого государства, резидентом или

национальным лицом которого оно является.

П р и м е р .

Налогоплательщик-резидент Республики Казахстан осуществляет деятельность в государстве, с которым действует Налоговая Конвенция, и имеет право на льготы, предусмотренные соответствующей Налоговой Конвенцией. Однако, в этом другом договариваемом государстве его подвергли налогообложению не в соответствии с положениями Налоговой Конвенции. В таком случае налогоплательщик Казахстана может направить свое дело на рассмотрение в Налоговый комитет Министерства финансов Республики Казахстан, который является уполномоченным представителем компетентного органа Республики Казахстан в вопросах Налоговых Конвенций, который будет стремиться разрешить дело по взаимному согласию с компетентным органом договариваемого государства с целью устранения двойного налогообложения, не соответствующего Налоговой Конвенции.

Сноска. В пункт 102 внесены изменения - приказом Председателя Налогового комитета Министерство финансов Республики Казахстан от 3 мая 2007 года N 2 7 8 а .

103. Компетентные органы договаривающихся государств будут стремиться разрешить по взаимному согласию любые трудности или сомнения, возникающие при толковании или применении Налоговых Конвенций. Они могут также консультироваться, вступать в прямые контакты друг с другом в целях достижения согласия в понимании положений Налоговых Конвенций.

104. В случае, если компетентные органы договаривающихся государств не могут прийти к согласию по спорным вопросам, согласно положениям некоторых Налоговых Конвенций, предусматривается решение упомянутых вопросов в судебном порядке.

27. Порядок взаимодействия компетентных органов договаривающихся государств (обмен информацией)

105. Компетентные органы договаривающихся государств могут обмениваться информацией, необходимой для обеспечения должного применения положений соответствующих Налоговых Конвенций или национальных законодательств договаривающихся государств в отношении налогов, охватываемых Налоговыми Конвенциями, даже если в последнем случае не будет необходимости в применении конкретной статьи соответствующей Налоговой Конвенции. Любая информация, полученная договаривающимся государством, считается конфиденциальной таким же образом, как и информация, полученная в рамках внутреннего законодательства

этого договаривающегося государства.

П р и м е р .

Применение Налоговых Конвенций:

1) Компетентный орган Казахстана, согласно запросу своего налогоплательщика, который выплачивает иностранному юридическому лицу роялти, запрашивает у компетентного органа иностранного государства, с которым действует Налоговая Конвенция, информацию о том, является ли получатель сумм роялти резидентом этого иностранного государства и их фактическим владельцем.

2) Компетентный орган Казахстана может запросить у компетентного органа договаривающегося государства информацию, необходимую для распределения налогооблагаемой прибыли между ассоциированными компаниями в обоих договаривающихся государствах или корректировки прибыли, указанной в отчетах постоянного учреждения, расположенного в Казахстане, и в отчетах главного офиса предприятия другого договаривающегося государства.

3) Компетентный орган Казахстана может запросить у компетентного органа договаривающегося государства также информацию о том, являются ли две иностранные компании связанными или принадлежат ли они одной холдинговой компании, являющиеся резидентами этого другого договаривающегося государства.

Применение национальных законодательств:

1) Компания А в Казахстане поставляет товары компании Б в государстве, с которым действует Налоговая Конвенция. При определении налогооблагаемого дохода компании А, компетентный орган Казахстана может запросить у компетентного органа иностранного государства информацию о том, какую цену компания Б заплатила за товары.

2) Товарищество с ограниченной ответственностью в Казахстане реализует товары через компанию в государстве Б (возможно, государство со льготным налогообложением) предприятию в государстве А. Указанные предприятия могут быть ассоциированы или нет. Налоговые Конвенции не существуют ни между Казахстаном и государством Б, ни между государствами А и Б. Согласно Налоговой Конвенции, заключенной Казахстаном с государством А, компетентный орган Казахстана для обеспечения правильного применения положений своего налогового законодательства к прибыли, начисленной налогоплательщиком, может запросить у компетентного органа государства А информацию о цене, которую предприятие заплатило за товары в государстве А.

3) Согласно Налоговой Конвенции между Казахстаном и государством Б, компетентный орган Казахстана может запросить информацию о ценах,

установленных компанией или группой компаний в государстве Б, с которыми предприятие в Казахстане не имеет деловых контактов для того, чтобы проверить цены, установленные компанией в Казахстане посредством прямого сравнения (например, цены, установленные компанией или группой компаний, занимающих доминирующую позицию).

Обмен информацией осуществляется между компетентными органами договаривающихся государств или его уполномоченными представителями.

106. Ни в каком случае положения пункта 1 статьи 26 Налоговых Конвенций не будут толковаться как налагающие на договаривающиеся государства обязательства :

1) предпринимать административные меры, противоречащие законодательству и административной практике этого или другого договаривающегося государства ;

2) предоставлять информацию, которую нельзя получить по законодательству или в ходе обычной административной практики этого или другого договаривающегося государства ;

3) предоставлять информацию, которая раскрывала бы какую-либо торговую, предпринимательскую, промышленную, коммерческую или профессиональную тайну, или торговый процесс, или информацию, раскрытие которой противоречило бы государственной практике (общественному порядку).

107. По условиям некоторых Налоговых Конвенций компетентные органы договаривающихся государств обязуются оказывать помощь в сборе налогов, вместе с процентами, затратами и гражданскими штрафами, относящимися к таким налогам.

Приложение 1

Сноска. Приложение 1 с изменениями - приказом Председателя Налогового комитета Министерство финансов Республики Казахстан от 3 мая 2007 года N 278а .

Перечень Налоговых Конвенций, заключенных Республикой Казахстан с иностранными государствами

№ ! п/п!	Государство !	Дата вступления! ! в силу !	Применение по ! налогам у ! ! источника ! ! другим ! налогам
-------------	---------------	--------------------------------	--

1	Великобритания	21.08.1996г.	с 01.01.1993г. с 01.01.1993г.
2	Италия	26.02.1997г.	с 01.01.1994г. с 01.01.1994г.
3	Польша	13.05.1995г.	с 01.07.1995г. с 01.01.1996г.

4	США	30.12.1996г. с 01.02.1997г. с 01.01.1996г.
5	Пакистан	29.01.1997г. с 01.01.1996г. с 01.01.1996г.
6	Нидерланды	27.04.1997г. с 01.01.1996г. с 01.01.1996г.
7	Украина	07.04.1997г. с 07.06.1997г. с 01.01.1997г.
8	Венгрия	03.03.1996г. с 01.01.1997г. с 01.01.1997г.
9	Турция	18.11.1996г. с 01.01.1997г. с 01.01.1997г.
10	Узбекистан	07.04.1997г. с 07.07.1997г. с 01.01.1998г.
11	Азербайджан	07.05.1997г. с 01.01.1998г. с 01.01.1998г.
12	Россия	28.07.1997г. с 01.01.1998г. с 01.01.1998г.
13	Индия	28.08.1997г. с 01.01.1998г. с 01.01.1998г.
14	Беларусь	13.12.1997г. с 01.01.1998г. с 01.01.1998г.
15	Канада	30.03.1998г. с 01.01.1996г. с 01.01.1996г.
16	Литва	11.12.1997г. с 01.01.1998г. с 01.01.1998г.
17	Кыргызстан	31.03.1998г. с 01.01.1999г. с 01.01.1999г.
18	Болгария	24.07.1998г. с 01.01.1999г. с 01.01.1999г.
19	Швеция	02.10.1998г. с 01.01.1999г. с 01.01.1999г.
20	ФРГ	21.12.1998г. с 01.01.1996г. с 01.01.1996г.
21	Корея	09.04.1999г. с 01.01.2000г. с 01.01.2000г.
22	Иран	03.04.1999г. с 01.01.2000г. с 01.01.2000г.
23	Чехия	29.10.1999г. с 01.01.2000г. с 01.01.2000г.
24	Монголия	02.12.1999г. с 01.01.2000г. с 01.01.1999г.
25	Бельгия	13.04.2000г. с 01.01.2000г. с 01.01.2000г.
26	Туркменистан	10.03.2000г. с 01.01.2001г. с 01.01.2001г.
27	Румыния	21.04.2000г. с 01.01.2001г. с 01.01.2001г.
28	Франция	01.07.2000г. с 01.01.1996г. с 01.01.1996г.
29	Грузия	05.07.2000г. с 01.01.2001г. с 01.01.2001г.
30	Эстония	19.07.2000г. с 01.01.2001г. с 01.01.2001г.
31	Таджикистан	07.11.2000г. с 01.01.2001г. с 01.01.2001г.
32	Швейцария	24.11.2000г. с 01.01.2000г. с 01.01.2000г.
33	Молдова	25.02.2002г. с 01.01.2003г. с 01.01.2003г.
34	Латвия	02.12.2002г. с 01.01.2003г. с 01.01.2003г.
35	Китай	09.08.2003г. с 01.01.2004г. с 01.01.2004г.
36	Норвегия	24.01.2006г. с 01.03.2006г. с 01.01.2007г.
37	Австрия	01.03.2006г. с 01.01.2007г. с 01.01.2007г.

Сноска. Приложение 2 в редакции - приказом Председателя Налогового комитета Министерство финансов Республики Казахстан от 3 мая 2007 года N 278а .

**Перечень налогов, на которые распространяются
Налоговые Конвенции на территории
иностраных государств**

1	Соединенное Королевство Великобритании и Северной Ирландии	подходный налог с корпораций; налог на доходы от прироста стоимости имущества;
2	Республика Италия	личный подходный налог; корпоративный подходный налог; местный подходный налог;
3	Республика Польша	подходный налог с юридических лиц; подходный налог с физических лиц;
4	Соединенные Штаты Америки	федеральные подходные налоги, взимаемые в соответствии с Кодексом Внутренних Доходов, за исключением налога на накопленную прибыль, налога с личных холдинговых компаний и налогов на социальное страхование;
5	Исламская Республика Пакистан (протокол о прибыли отделения)	подходный налог; сверхналог, дополнительный налог;
6	Нидерланды	подходный налог; налог на заработную плату; налог на прибыль компании, включая долю Правительства в чистой прибыли от добычи природных ресурсов, облагаемой налогом согласно Mijnwet 1810 (Горному закону 1810) в отношении концессий, выпущенных с 1967 г., или согласно Континентальному Плану 1965 г. (Горный закон о Нидерландском Континентальном Шельфе 1965); налог на дивиденды; налог на капитал;
7	Украина	налог на прибыль предприятий; подходный налог с граждан;
8	Венгерская Республика	налог на доходы физических лиц; корпоративный налог; налог на земельную собственность; налог на строения;
9	Турция (протокол)	подходный налог; корпоративный налог; сборы, отчисляемые от подходного налога и корпоративного налога

10	Узбекистан	налог на доходы предприятий, объединений и организаций; подоходный налог с граждан Узбекистана, иностранных граждан и лиц без гражданства; налог на имущество предприятий; налог на имущество физических лиц;
11	Азербайджанская Республика	налог на прибыль и отдельные виды доходов юридических лиц; подоходный налог с физических лиц; налог на имущество
12	Россия	налог на прибыль (доход) предприятий и организаций; подоходный налог с физических лиц; налог на имущество предприятий; налог на имущество физических лиц;
13	Республика Индия	подоходный налог, включая любое его дополнение; налог на капитал (налог на богатство);
14	Республика Беларусь	налог на доходы и прибыль юридических лиц; подоходный налог с граждан; налог на недвижимость;
15	Канада	налоги, взимаемые Правительством Канады по Закону "О подоходном налоге";
16	Литва	налог на прибыль юридических лиц (juridini asmenu pelno mokestis); налог на доходы физических лиц (fiziniu asmenu pajamu mokestis); налог на предприятия, использующие государственный капитал (palukanos uz valstybinio kapitalo naudojima); налог на недвижимое имущество (nekilnojamojo turto mokestis);
17	Киргизская Республика	налог на прибыль и доходы юридических лиц; подоходный налог с физических лиц;
18	Республика Болгария	налог на общий доход; налог на прибыль; налог на здания;
19	Швеция	национальный налог на доход, включая налог на моряков и налог на дивиденды, удерживаемый у источника; налог на доход нерезидентов; налог на доход артистов и атлетов; муниципальный налог на доход;
		подоходный налог; корпоративный налог;

20	ФРГ	налог на имущество; промысловый налог, включая взимаемые к ним надбавки;
21	Южная Корея	подходный налог; корпоративный налог; налог на душу населения; специальный налог, на развитие сельской местности;
22	Иран	налог на доходы юридических и физических лиц; налог на имущество юридических и физических лиц;
23	Чехия	налог на доход физических лиц; налог на доход юридических лиц; налог на недвижимое имущество;
24	Монголия	индивидуальный подходный налог; корпоративный подходный налог;
25	Бельгия	подходный налог с физического лица; корпоративный налог; налог на доход юридических лиц; налог на доход нерезидентов; дополнительные отчисления на случай кризисных ситуаций;
26	Туркменистан	налог на прибыль (доход); подходный налог с физических лиц; налог за пользование недрами; налог на имущество предприятий; плата за землю;
27	Румыния	налог на доход, получаемый физическими лицами; налог на прибыль; налог на заработную плату и другие подобные вознаграждения; налог на доход от сельскохозяйственной деятельности; налог на дивиденды; налог на здания и налог на землю, занятую зданиями и строениями;
28	Франция	налог на доходы; корпоративный налог; налог на жалаванья; солидарный налог на имущество;
29	Грузия	налог на прибыль (доход) предприятий; подходный налог с физических лиц; налог на имущество предприятий; налог на имущество с физических лиц;
30	Эстония	подходный налог; местный подходный налог;
31	Таджикистан	налог на доходы (прибыль) юридических лиц; подходный налог с граждан;

		налоги на имущество юридических и физических лиц;
32	Швейцария	федеральные, кантональные и коммунальные налоги на доход (общий доход, трудовой доход, доход от капитала, на прибыль от промышленной и коммерческой деятельности, на доходы от прироста стоимости имущества и другие виды дохода); федеральные, кантональные и коммунальные налоги на капитал (совокупное имущество, движимое и недвижимое имущество, предпринимательское имущество, оплаченная часть акционерного капитала и резервов и другие виды капитала)
33	Молдова	подоходный налог;
34	Латвия	налог на доход предприятия; персональный подоходный налог; налог на имущество;
35	Китай	подоходный налог с физических лиц; подоходный налог с предприятий с иностранными инвестициями и с иностранных предприятий;
36	Норвегия	национальный налог на доход; окружной муниципальный налог на доход; муниципальный налог на доход; взносы в национальный Фонд Налогового Уравнивания; национальный налог на капитал; муниципальный налог на капитал; национальный налог, относящийся к доходу и капиталу, полученному от разведки и разработки подводных нефтяных ресурсов, деятельности и работ, связанных с ними, включая транспортировку нефтяных продуктов по нефтепроводам; национальные сборы на вознаграждения артистов-нерезидентов;
37	Австрия	подоходный налог; корпоративный налог; земельный налог; налог на сельскохозяйственные и лесные предприятия; налог на стоимость свободного (незанятого, незастроенного) участка земли;

Приложение 3

Сноска. Приложение 3 в редакции - приказом Председателя Налогового комитета Министерство финансов Республики Казахстан от 3 мая 2007 года N 278а .

Предельно возможные ставки налогообложения отдельных видов доходов иностранных лиц, установленные в соответствии с Налоговыми Конвенциями, заключенными Республикой Казахстан с иностранными государствами

N п/п	Государство	Дивиденды	Про- центы	Роял- ти	Н а л о г с ч и с т о й п р и б ы л и п о с т о я н н о г о у ч р е ж д е н и я
1	Соединенное Королевство Великобритании и Северной Ирландии	1) 5% / 10% 2) 15% в остальных случаях	10%	10%	5%, если сумма прибыли постоянного учреждения составляет 70 тысяч фунтов стерлингов
2	Республики Италия	1) 5% / 10% 2) 15% в остальных случаях	10%	10%	5%
3	Республика Польша	1) 10% / 20% 2) 15% в остальных случаях	10%	10%	10%
4	Соединенные Штаты Америки	1) 5% / 10% 2) 15% в остальных случаях	10%	10%	5%
5	Исламская Республика Пакистан (протокол о прибыли отделения)	1) 12,5% / 10% 2) 15% в остальных случаях	12,5%	15%	-
6	Нидерланды	1) 0% / 50% и гарантированные Правительством (центральным банком) инвестиции более 1 миллион долларов США	10%	10%	1) 0%, если вложены в постоянное учреждение гарантиро- ванные Пра- вительством (центральным банком) инвестиции

		2) 75% / 10% 3) 15% в остальных случаях			более 500 тысяч долларов США 2) 5% в остальных случаях
7	Украина	1) 5% / 25% 2) 15% в остальных случаях	10%	10%	5%
8	Венгерская Республика	1) 5% / 25% 2) 15% в остальных случаях	10%	10%	5%
9	Турция (протокол)	10%	10%	10%	10%
10	Узбекистан	10%	10%	10%	-
11	Азербайджанская Республика	10%	10%	10%	2%
12	Россия	10%	10%	10%	10%
13	Республика Индия	10%	10%	10% от роялти или вознаг- ражде- ний за техни- ческие услуги	10%
14	Республика Беларусь	15%	10%	15%	5%
15	Канада	1) 5% / 10% 2) 15% в остальных случаях	10%	10%	5%
16	Литва	1) 5% / 25% 2) 15% в остальных случаях	10%	10%	5%
17	Киргизская Республика	10%	10%	10%	10%
18	Республика Болгария	10%	10%	10%	10%
19	Швеция	1) 5% / 10% 2) 15% в остальных случаях	10%	10%	5%
20	ФРГ	1) 5% / 25% 2) 15% в остальных случаях	10%	10%	5%

21	Южная Корея	1) 5% / 10% 2) 15% в остальных случаях	10%	10%	-
22	Иран	1) 5% / 20% 2) 15% в остальных случаях	10%	10%	5%
23	Чехия	10%	10%	10%	5%
24	Монголия	10%	10%	10%	10%
25	Бельгия	1) 5% / 10% 2) 15% в остальных случаях	10%	10%	5%
26	Туркменистан	10%	10%	10%	5%
27	Румыния	10%	10%	10%	-
28	Франция	1) 5% / 10% 2) 15% в остальных случаях	10%	10%	5%
29	Грузия	15%	10%	10%	5%
30	Эстония	1) 5% / 25% 2) 15% в остальных случаях	10%	15%	5%
31	Таджикистан	1) 10% / 30% 2) 15% в остальных случаях	10%	10%	10%
32	Швейцария	1) 5% / 10% 2) 15% в остальных случаях	10%	10%	5% Однако, если в соответст- вующем финансовом году прибыль постоянного учреждения не превышает 100 000 долларов США, этот дополни- тельный налог не взимается.
33	Молдова	1) 10% / 25% 2) 15% в остальных случаях	10%	10%	5%

34	Латвия	1) 5% / 25% 2) 15% в остальных случаях	10%	10%	5%
35	Китай	10%	10%	10%	5%
36	Норвегия	1) 5% / 10% 2) 15% в остальных случаях	10%	10%	5%
37	Австрия	1) 5% / 10% 2) 15% в остальных случаях	10%	10%	5%

П р и м е р :

По условиям Налоговой Конвенции с Великобританией ставка налога на дивиденды составит:

- 1) 5% / 10%
2) 15% во всех остальных случаях.

Означает следующее: налог на дивиденды не должен превышать:

1) 5 процентов от общей суммы дивидендов, если фактическим владельцем является компания, которая контролирует прямо или косвенно 10 и более процентов (20 и более процентов, в зависимости от соответствующей Налоговой Конвенции) акций с правом голоса в капитале компании, выплачивающей дивиденды;

2) 15 процентов общей суммы дивидендов во всех других случаях.

Приложение 4

Сноска. Приложение 4 исключен - приказом Председателя Налогового комитета Министерство финансов Республики Казахстан от 3 мая 2007 года N 278а .

Приложение 5

Сноска. Приложение 5 исключен - приказом Председателя Налогового комитета Министерство финансов Республики Казахстан от 3 мая 2007 года N 278а .

Приложение 6

Сноска. Приложение 6 исключен - приказом Председателя Налогового комитета Министерство финансов Республики Казахстан от 3 мая 2007 года N 278а .