*Дау түрі: салықтық даулар*

*Салық төлеушінің санаты: заңды тұлға*

*Салық түрі: резидент еместің табысынан төлем көзінен ұсталатын КТС*

ҚР Қаржы министрлігі (бұдан әрі - уәкілетті орган) ірі кәсіпкерлік субъектілерінен және мұнай секторы ұйымдарынан (КТС) түсетін түсімдерді қоспағанда, заңды тұлғалардан корпоративтік табыс салығын есептеу туралы аумақтық Мемлекеттік кірістер департаментінің (бұдан әрі - салық органы) тексеру нәтижелері туралы хабарламаға «К» компаниясынан шағым алды.

Іс материалдарынан көрініп тұрғандай, салық органы «К» компаниясына 01.01.2021 жылдан бастап 31.12.2023 ж. бойынша салық және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдердің дұрыс есептелуі мен уақтылы төленуі мәселесі бойынша кешенді салықтық тексеру жүргізді, оның нәтижелері бойынша 17 457,0 мың теңге сомасында есептелген КТС сомасы туралы хабарлама, 4 793,4 мың теңге сомасында өсімпұл, 2 973,0 мың теңге сомасында Қазақстан Республикасының аумағында өндірілген тауарларға, орындалған жұмыстар мен көрсетілген қызметтерге қосылған құн салығы (ҚҚС) шығарылды.

«К» компаниясы салық органының қорытындыларымен келіспей, апелляциялық шағыммен жүгінді, онда 17 457,0 мың теңге сомасында КТС есептеу бөлігінде салық органы шешімінің күшін жоюды сұрайды және мынадай дәлелдер келтіреді.

25.12.2017 жылғы «Салық және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдер туралы» Қазақстан Республикасы Кодексінің (Салық кодексі) 315-бабының 675-тармағын және 1-бабын бұзу шағым жасалған салық сомасын және тиісті өсімпұл сомасын есептеу үшін негіз болып табылады, нәтижесінде «К» компаниясы 2021 жылғы 4-тоқсаннан бастап 2023 жылғы 4 тоқсан бойынша резидент еместің табысынан төлем көзінен ұсталатын КТС (төлем көзінен КТС) 17 457,0 мың теңге сомасында резидент еместердің табыстарынан 129 875,6 мың теңге мөлшерінде ұсталмаған.

«К» компаниясы резидент еместердің: «В» компаниясының, «R» компаниясының, «D» компаниясының және «E» компаниясының ақпараттық платформаларын пайдалану құқығы мен қызметтерін алғандықтан, «К» компаниясы салық органының осы қорытындыларымен келіспейді. Бұл ретте көрсетілген резидент еместер Қазақстан Республикасында тұрақты мекеме арқылы кәсіпкерлік қызметті жүзеге асырмайды, Конвенцияның 7-бабының талаптары орындалды.

«К» компаниясының дәлелдерін тексеріп, салық органы ұсынған материалдарды зерттеп, уәкілетті орган мынадай қорытындыға келді.

*1. «В» Компаниясының (бейрезидент) атына төленген табыстардан төлем көзінен КТС есептеуге қатысты*

Қаралып отырған жағдайда, Шартқа сәйкес, «В» компаниясы «К» компаниясына B. платформасы арқылы нөмірлерді брондау қызметтерін ұсынады.

Шарттың 2.3.1-тармағына сәйкес Мейман Платформа арқылы жасаған әрбір нөмірді брондау үшін Орналастыру объектісі («К» компаниясы) Компанияға 2.3.2-тармаққа сәйкес есептелген комиссияны төлейді.

Салықтық тексеру нәтижелері бойынша 2021 жылғы 4-тоқсаннан бастап 2023 жылғы 4 тоқсан бойынша Компанияның «В» резидент емесінің кірістері бойынша 41 501,3 мың теңге сомасында төлем көзінен 6 225,2 мың теңге сомасында КТС есептелді.

Төлем көзінен КТС есептеу Салық кодексінің 644-бабы 1-тармағының 13-тармағы негізінде роялти түрінде веб-сайт, қосымша, платформа бергені үшін «К» компаниясынан алынған «В» компаниясының резидент емесінің кірістерін тануға байланысты жүргізілді.

Салық кодексінің 1-бабы 1-тармағының 52) тармақшасына сәйкес роялти - бұл:

- пайдалы қазбаларды өндіру және техногендік түзілімдерді өңдеу процесінде жер қойнауын пайдалану құқығы;

- зияткерлік меншік объектісіне мүліктік (айрықша) құқықтарды толық немесе ішінара өткізуді қоспағанда, авторлық құқықтарды, оның ішінде бағдарламалық қамтамасыз етуді, сызбаларды немесе модельдерді пайдалану немесе пайдалану құқығы; патенттерді, тауар белгілерін немесе басқа да осыған ұқсас құқық түрлерін пайдалану немесе пайдалану құқығы;

- өнеркәсіптік жабдықтарды, оның ішінде бербоут-чартер немесе димайз-чартер шарттары бойынша жалға алынған теңіз кемелерін және димайз-чартер шарттары бойынша жалға алынған әуе кемелерін, сондай-ақ сауда немесе ғылыми-зерттеу жабдықтарын пайдалану немесе пайдалану құқығы; «ноу-хауды» пайдалану; кинофильмдерді, бейнефильмдерді, дыбыс жазбаларын немесе өзге де жазу құралдарын пайдалану немесе пайдалану құқығы.

Салық кодексінің 179-бабы 5-тармағының 1) тармақшасына сәйкес шағымға салық төлеуші (салық агенті) өз талаптарын негіздейтін мән-жайларды растайтын құжаттар қоса берілетінін атап өткен жөн.

Салық кодексінің 1-бабы 5-тармағы 179) тармақшасының көрсетілген нормасына сәйкес «К» компаниясы шағымға төлем шоттарын, төлем тапсырмаларын және 2021-2023 жылға «В» компаниясының резиденттігін растайтын құжаттарды қоса берді, онда төлем шоттарының сипаттамасында «онлайн-брондау қызметтері» көрсетілген, төлем тапсырмаларындағы төлем мақсаты «онлайн қызметтері үшін шотқа сәйкес брондау» болып табылады.

Бұл ретте, «В» компаниясының резиденттігін растайтын «К» компаниясы 2021-2023жж. Салық кодексінің 675-бабының талаптарына сәйкес келеді.

Сонымен қатар, салықтық тексеру нәтижелері бойынша «К» компаниясы «В» компаниясының атына төлеген кіріс 4 жылғы 2021 тоқсаннан бастап 2023 жылғы 4 тоқсан бойынша кезең үшін резидент еместің кірісінен төлем көзінен ұсталатын корпоративтік табыс салығы бойынша Есептерде көрсетілмегені анықталды.

Осылайша, «К» компаниясы резидент емеске табыс төлеу кезінде Қазақстан Республикасы мен Шет мемлекет арасындағы Табыс пен капиталға қосарланған салық салуды болдырмау және салық төлеуден жалтаруға жол бермеу туралы конвенцияның ережелерін қолданбаған.

Салық кодексінің 666-бабының 8-тармағына сәйкес салық агенті халықаралық шарттың ережелерін қолданбаған жағдайда, салық агенті осы Кодекстің 645-бабында айқындалған тәртіппен төлем көзінен табыс салығын ұстап қалуға міндетті.

Салық кодексінің 645-бабы 1-тармағына сәйкес қызметі Қазақстан Республикасында тұрақты мекеме құруға алып келмейтін резидент емес заңды тұлғаның (бұдан әрі осы тараудың мақсатында - резидент емес) Қазақстан Республикасындағы көздерінен алынатын табыстарға шегерімдерді жүзеге асырмастан төлем көзінен корпоративтік табыс салығы салынады.

Бұл ретте төлем көзінен ұсталатын корпоративтік табыс салығының сомасын, осы баптың 9-тармағында көрсетілген табыстарды қоспағанда, осы Кодекстің 644-бабында көрсетілген табыстар сомасына осы Кодекстің 646-бабында белгіленген ставкаларды қолдану арқылы салық агенті есептейді.

Салық кодексінің 11-бабы 9-тармағының 645) тармақшасына сәйкес осы Кодекстің 3-бабы 4-тармағының 5), 1) және 644) тармақшаларында көрсетілген табыстарды қоспағанда, Қазақстан Республикасынан тыс жерлерде жұмыстарды орындаудан, қызметтерді көрсетуден түскен табыстар салық салуға жатпайды.

Осылайша, Салық кодексінің 645-бабы 9-тармағы 11) тармақшасының нормаларын ескере отырып, Компанияның онлайн-брондау қызметтерін көрсетуден түскен кірістерін роялти түріндегі кірістермен тану және 2021 жылғы 4-тоқсаннан бастап төлем көзінен КТС есептеу. 2023 жылғы 4 тоқсан бойынша салықтық тексеру нәтижелері бойынша 6 225,2 мың теңге сомасында негізсіз болып табылады.

*2. «R» Компаниясының (бейрезидент) атына төленген табыстардан төлем көзінен КТС есептеуге қатысты*

Қаралатын жағдайда, «К» компаниясы мен «R» компаниясы арасында Франшиза шарты жасалды, оның 1.1-тармақшасына сәйкес құқық иесі («R» компаниясы) қолданылу мерзіміне Пайдаланушыға («К» компаниясы) Осы Шарттың талаптарына сәйкес бренд қонақ үйдің операциялық қызметін жүзеге асыру үшін Белгілер мен Жүйелерді пайдалануға шектелген айрықша емес құқық пен лицензия береді.

Компанияның «R» резидент емесінің 2022 жылғы 1-тоқсандағы кірістері бойынша салықтық тексеру нәтижелері бойынша 2022 жылғы 4 тоқсан бойынша 43 074,6 мың теңге сомасында КТС төлем көзінен 15 пайыз ставка бойынша 6 461,2 мың теңге сомасында есептелді. 2023 жылғы 4 тоқсан бойынша 42 888,6 мың теңге сомасында 4 288,9 мың теңге сомасында 10 пайыздық ставка бойынша төлем көзінен КТС есептелді, барлығы 10 750,1 мың теңге сомасында төлем көзінен КТС есептелді.

Төлем көзінен КТС есептеу Салық кодексінің 644-бабы 1-тармағының 13-негізінде роялти түріндегі кірістермен брендті пайдалануға құқық бергені үшін «К» компаниясынан алынған «R» компаниясының резидент емесінің кірістерін тануға байланысты жүргізілді.

Салық кодексінің 1-бабы 1-тармағының 52) тармақшасына сәйкес роялти - бұл:

- пайдалы қазбаларды өндіру және техногендік түзілімдерді өңдеу процесінде жер қойнауын пайдалану құқығы;

- зияткерлік меншік объектісіне мүліктік (айрықша) құқықтарды толық немесе ішінара өткізуді қоспағанда, авторлық құқықтарды, оның ішінде бағдарламалық қамтамасыз етуді, сызбаларды немесе модельдерді пайдалану немесе пайдалану құқығы; патенттерді, тауар белгілерін немесе басқа да осыған ұқсас құқық түрлерін пайдалану немесе пайдалану құқығы;

- өнеркәсіптік жабдықтарды, оның ішінде бербоут-чартер немесе димайз-чартер шарттары бойынша жалға алынған теңіз кемелерін және димайз-чартер шарттары бойынша жалға алынған әуе кемелерін, сондай-ақ сауда немесе ғылыми-зерттеу жабдықтарын пайдалану немесе пайдалану құқығы; «ноу-хауды» пайдалану; кинофильмдерді, бейнефильмдерді, дыбыс жазбаларын немесе өзге де жазу құралдарын пайдалану немесе пайдалану құқығы.

Осылайша, табыстарды салықтық тексеру нәтижелері бойынша тану «R» компаниясы роялти түріндегі табыстар болып табылады.

Сонымен қатар, Салық кодексінің 179-бабы 5-тармағының 1) тармақшасына сәйкес «К» компаниясы шағымға Салық кодексінің 675-бабының талаптарына сәйкес келетін, 2022-2023 жылдары «R» компаниясының резиденттігін растайтын құжаттарды қоса берді.

Сонымен қатар, салықтық тексеру нәтижелері бойынша «К» компаниясы «R» компаниясының атына төлеген кіріс 1 жылғы 2022 тоқсаннан бастап 2023 жылғы 4 тоқсан бойынша кезең үшін резидент еместің кірісінен төлем көзінен ұсталатын корпоративтік табыс салығы бойынша Есептерде көрсетілмегені анықталды.

Осылайша, «К» компаниясы резидент емеске табыс төлеу кезінде Қазақстан Республикасы мен шет мемлекет арасындағы Табыс пен капиталға қосарланған салық салуды болдырмау және салық төлеуден жалтаруға жол бермеу туралы конвенцияның ережелерін қолданбаған.

Салық кодексінің 666-бабының 8-тармағына сәйкес салық агенті халықаралық шарттың ережелерін қолданбаған жағдайда, салық агенті осы Кодекстің 645-бабында айқындалған тәртіппен төлем көзінен табыс салығын ұстап қалуға міндетті.

Салық кодексінің 645-бабы 1-тармағына сәйкес қызметі Қазақстан Республикасында тұрақты мекеме құруға алып келмейтін резидент емес заңды тұлғаның (бұдан әрі осы тараудың мақсатында - резидент емес) Қазақстан Республикасындағы көздерінен алынатын табыстарға шегерімдерді жүзеге асырмастан төлем көзінен корпоративтік табыс салығы салынады.

Бұл ретте төлем көзінен ұсталатын корпоративтік табыс салығының сомасын, осы баптың 9-тармағында көрсетілген табыстарды қоспағанда, осы Кодекстің 644-бабында көрсетілген табыстар сомасына осы Кодекстің 646-бабында белгіленген ставкаларды қолдану арқылы салық агенті есептейді.

Салық кодексінің 646-бабы 1-тармағының 5) тармақшасында Қазақстан Республикасындағы көздерден резидент еместің құн өсімінен түсетін табыстары, дивидендтер, сыйақылар, роялтилер 15 процент ставка бойынша төлем көзінен салық салынуға жатады деп белгіленген.

Баяндалғанның негізінде, Компанияның 2022-2023 жылдардағы кірісі Салық кодексінің 666, 645, 646-баптарының ережелеріне сәйкес 15 пайыз ставкасы бойынша салық салуға жатады.

Осылайша, Салық кодексінің 666, 645, 646-баптарының ережелерін ескере отырып, Компанияның 2022-2023 жылдардағы роялти түріндегі табыстарынан төлем көзінен 10 750,1 мың теңге сомасында КТС есептеу. салықтық тексеру нәтижелері бойынша негізделген болып табылады.

*3. «D» компаниясының (бейрезидент) атына төленген табыстардан төлем көзінен КТС есептеуге қатысты*

Қаралып отырған жағдайда Келісімге сәйкес «D» компаниясы сертификаттау және аудит жөніндегі қызметтерді ұсынады.

Келісімнің мәні аудиторлық және сертификаттық жұмыстар (Тамақ өнімдерінің қауіпсіздігі менеджменті жүйесі, тамақ өнімдерінің қауіпсіздігі жүйесін, менеджмент жүйесін, сапа менеджменті жүйесін, сапа менеджменті жүйесін талдау), сондай-ақ «К» компаниясы мен құзыретті тарап ретінде әрекет ететін «D» компаниясы арасында өзінің тәжірибесіне, білімі мен дағдыларына, ұйымдастырушылық және операциялық мүмкіндіктеріне сүйене отырып орындалатын осы жұмыстарға қойылатын барлық талаптар болып табылады.

3 тоқсандағы 2023 жылғы «D» Компаниясының резидент еместерінің кірістері бойынша салықтық тексеру нәтижелері бойынша 2 370,7 мың теңге сомасында 474,1 мың теңге сомасында 20 пайыз ставка бойынша төлем көзінен КТС есептелді.

Төлем көзінен КТС есептеу Салық кодексінің 315-бабы 1-тармағын және 675-бабын бұзуға байланысты жүргізілді.

Сонымен бiрге, салықтық тексеру нәтижелерi бойынша «К» компаниясының «D» компаниясының атына төленген кiрiс 3 жылғы 2023 тоқсандағы резидент еместiң кiрiсiнен төлем көзiнен ұсталатын корпорациялық табыс салығы бойынша Есептерде көрсетiлмегенi анықталды.

Осылайша, «К» компаниясы резидент емеске кiрiс төлеу кезiнде Қазақстан Республикасының Үкiметi мен шет мемлекет арасындағы Табысқа салынатын салықтарға қатысты қосарланған салық салуды болдырмау туралы келiсiмнiң (Алматы, 15.08.1995 ж.) ережелерi қолданылмаған.

Салық кодексінің 666-бабының 8-тармағына сәйкес салық агенті халықаралық шарттың ережелерін қолданбаған жағдайда, салық агенті осы Кодекстің 645-бабында айқындалған тәртіппен төлем көзінен табыс салығын ұстап қалуға міндетті.

Салық кодексінің 645-бабы 1-тармағына сәйкес қызметі Қазақстан Республикасында тұрақты мекеме құруға алып келмейтін резидент емес заңды тұлғаның (бұдан әрі осы тараудың мақсатында - резидент емес) Қазақстан Республикасындағы көздерінен алынатын табыстарға шегерімдерді жүзеге асырмастан төлем көзінен корпоративтік табыс салығы салынады.

Бұл ретте төлем көзінен ұсталатын корпоративтік табыс салығының сомасын, осы баптың 9-тармағында көрсетілген табыстарды қоспағанда, осы Кодекстің 644-бабында көрсетілген табыстар сомасына осы Кодекстің 646-бабында белгіленген ставкаларды қолдану арқылы салық агенті есептейді.

Салық кодексінің 644-бабы 1-тармағының 2) тармақшасына сәйкес Қазақстан Республикасының аумағында жұмыстарды орындаудан, қызметтерді көрсетуден түскен табыс резидент еместің Қазақстан Республикасындағы көздерден алған табыстары болып танылатынын атап өткен жөн.

Салық кодексінің 646-бабы 1-тармағының 1) тармақшасына сәйкес резидент еместің осы Кодекстің 644-бабында айқындалған көздерден алатын табыстары, осы тармақтың 2) - 5) тармақшаларында көрсетілген табыстарды қоспағанда, төлем көзінен 20 процент ставка бойынша салық салуға жатады.

Осылайша, Салық кодексінің 644-бабы 1-тармағы 2) тармақшасының және 646-бабы 1-тармағы 1) тармақшасының нормаларын ескере отырып, Компанияның 2023 жылғы 3-тоқсандағы кірістері бойынша төлем көзінен КТС есептеу. салықтық тексеру нәтижелері бойынша 474,1 мың теңге сомасында негізделген болып табылады.

*4. E Компаниясының (бейрезидент) атына төленген табыстардан төлем көзінен КТС есептеуге қатысты*

Қарастырылып отырған жағдайда Орналастыру туралы келісімге сәйкес осы Келісім Е жүйесі арқылы брондау үшін «Е» Компаниясы осы Келісімге сәйкес «К» Компаниясы берген нөмірлерді қонақтарға ұсына алатын ережелер мен шарттарды қамтиды.

Келісімнің Е бөлімінің 3-тармағына сәйкес «К» компаниясы «Е» компаниясына және оның аффилиирленген тұлғаларына бірегейлендіру, жарнама, мерчендайзинг және/немесе жылжымайтын мүлікке тапсырыстар алу мақсатында орналастыру объектісі мен нөмірі туралы ақпаратты пайдалануға, жаңғыртуға, таратуға және көрсетуге дүниежүзілік айрықша емес, өтеусіз, толық төленген құқық пен лицензия береді.

Бұдан басқа, «К» компаниясы «E» компаниясына тауарларды бірдейлендіру, жылжыту, жылжыту және/немесе жылжымайтын мүлікке тапсырыстар алу мақсатында бейнелерді алу үшін жылжымайтын мүлік объектісіне ақылға қонымды тегін кіруді ұсынады. «К» компаниясы «К» компаниясы мүлік және үй-жайлар туралы барлық ақпараттың иесі немесе уәкілетті лицензиат болып табылатынын және осындай контенттің, сондай-ақ осындай контентті пайдаланудың, жаңғыртудың, таратудың және «Е» компаниясы мен оның аффилиирленген тұлғаларының үшінші тұлғалардың құқықтарын бұзбайтынын және бұзбайтынын мәлімдейді және кепілдік береді.

2023 жылғы 4-тоқсандағы салықтық тексеру нәтижелері бойынша E Компаниясының резидент емесінің кірістері бойынша 40,4 мың теңге сомасында төлем көзінен 8,1 мың теңге сомасында КТС есептелді.

Төлем көзінен КТС есептеу Салық кодексінің 644-бабы 1-тармағының 13-тармағы негізінде роялти түрінде веб-сайт, қосымша, платформа бергені үшін «К» компаниясынан алынған «Е» компаниясының резидент емесінің кірістерін тануға байланысты және Салық кодексінің 315-бабы 1-тармағын және 675-бабын бұзуға байланысты жүргізілді.

Сонымен бiрге, салықтық тексеру нәтижелерi бойынша «К» компаниясының «Е» компаниясының атына төленген кiрiс 4 жылғы 2023 тоқсандағы резидент еместiң кiрiсiнен төлем көзiнен ұсталатын корпорациялық табыс салығы бойынша Есептерде көрсетiлмегенi анықталды.

Осылайша, «К» компаниясы резидент емеске табыс төлеу кезінде Қазақстан Республикасының Үкіметі мен шет мемлекет арасындағы Табыс пен капиталға салынатын салықтарға қатысты қосарланған салық салуды болдырмау туралы конвенцияның ережелерін қолданбады.

Салық кодексінің 666-бабының 8-тармағына сәйкес салық агенті халықаралық шарттың ережелерін қолданбаған жағдайда, салық агенті осы Кодекстің 645-бабында айқындалған тәртіппен төлем көзінен табыс салығын ұстап қалуға міндетті.

Салық кодексінің 11-бабы 9-тармағының 645) тармақшасына сәйкес осы Кодекстің 3-бабы 4-тармағының 5), 1) және 644) тармақшаларында көрсетілген табыстарды қоспағанда, Қазақстан Республикасынан тыс жерлерде жұмыстарды орындаудан, қызметтерді көрсетуден түскен табыстар салық салуға жатпайды.

Осылайша, Салық кодексінің 645-бабы 9-тармағы 11) тармақшасының нормасын ескере отырып, Компанияның онлайн-брондау қызметтерін көрсетуден түскен кірістерін роялти түріндегі кірістермен тану және 2023 жылғы 4-тоқсандағы төлем көзінен КТС есептеу. 8,1 мың теңге сомасында, салықтық тексеру нәтижелері бойынша негізсіз болып табылады.

Салық кодексінің 182-бабының 1-тармағына сәйкес шағымды қарау аяқталғаннан кейін уәкілетті орган Апелляциялық комиссияның шешімін ескере отырып, дәлелді шешім шығарады.

Апелляциялық комиссия отырысының нәтижелері бойынша «В» компаниясы мен «Е» компаниясы резидент еместерінің табыстарынан төлем көзінен КТС есептеу бөлігінде тексеру нәтижелері туралы шағым жасалған хабарламаны жою, ал қалған бөлігін өзгеріссіз қалдыру туралы шешім қабылданды.