



Январь 2025



Содержание

Налоговое право	3
1. Вводится новый налоговый вычет для многодетных семей.....	3
2. Налоговый вычет на обучение	3
3. Налоговый вычет на медицину	4
4. Налоговый вычет по вознаграждениям.....	5
5. Определение облагаемого дохода у источника выплаты	6
Изменения в налоговом законодательстве Казахстана с 1 января 2025 года	9
Изменения по социальным отчислениям по договорам ГПХ при выплате доходов физическим лицам, в том числе иностранцам.....	9
Примеры расчетов по договору ГПХ в 2025 году в сравнении с 2024 годом	15
Пример 1. Выплаты по договору ГПХ физическим лицам-гражданам РК, не имеющим каких-либо льгот.....	15
Пример 2. Выплаты доходов по договорам ГПХ в сумме менее размера МЗП (85 000 тенге) физическим лицам-гражданам РК	16
Пример 3. Выплаты дохода гражданину РК - пенсионеру по договору ГПХ.....	17
Пример 4. Выплаты доходов по договорам ГПХ иностранцам, включая граждан из стран ЕАЭС, лиц без гражданства и кандасов, имеющих ВНЖ в РК.....	18
Пример 5. Выплаты доходов по договору ГПХ иностранцам из стран ЕАЭС, не имеющим ВНЖ в РК, признаваемых резидентами	20
Пример 6. Выплаты дохода по договору ГПХ иностранцам из стран ЕАЭС, не имеющим ВНЖ в РК, признаваемых нерезидентами	24
Пример 7. Выплаты по договору ГПХ иностранцам из стран, не входящих в ЕАЭС и не имеющим ВНЖ в РК (резидентам и нерезидентам)	25

Налоговое право

1. Вводится новый налоговый вычет для многодетных семей

Налоговый вычет для многодетной семьи применяется в совокупности на обоих родителей в размере не более 282-кратного размера месячного расчетного показателя, определенного за календарный год, в одном из следующих порядков:

- для одного из родителей многодетной семьи в 23-кратном размере месячного расчетного показателя за каждый месяц;
- для каждого родителя многодетной семьи в 12-кратном размере месячного расчетного показателя за каждый месяц.

Налоговый вычет для многодетной семьи применяется в случае наличия у физического лица на 1 января календарного года, в котором применяется вычет, четырех и более несовершеннолетних детей, подтверждаемого копиями свидетельств о рождении таких детей.



Статья 347 НК РК

2. Налоговый вычет на обучение

Налоговый вычет на обучение применяется по расходам на обучение по следующим уровням образования в соответствии с законодательством Республики Казахстан:

- дошкольное воспитание и обучение, осуществляемые в дошкольных организациях образования в Республике Казахстан;
- техническое и профессиональное образование, осуществляемое в Республике Казахстан по соответствующим лицензиям на право ведения таких видов деятельности в организациях образования;
- послесреднее, высшее образование, осуществляемое в Республике Казахстан по соответствующим лицензиям на право ведения таких видов деятельности в организациях образования;
- дошкольное воспитание и обучение, послесреднее, высшее образование, осуществляемые в автономных организациях образования, определенных пунктом 1 статьи 291 настоящего Кодекса.

Налоговый вычет на обучение применяет:

- физическое лицо-резидент Республики Казахстан по расходам на оплату обучения, произведенным в свою пользу;
- один из законных представителей по произведенным расходам на оплату обучения в пользу физического лица-резидента Республики Казахстан, не достигшего 21 года, находящегося на иждивении. В случае применения лицом, не достигшим двадцати одного года, налогового вычета на обучение самостоятельно указанный налоговый вычет законным представителем не применяется.

В пункт 3 внесены изменения в соответствии с Законом РК от 26.12.18 г. № 203-VI

Налоговый вычет на обучение применяется в размере не более 118-кратного размера месячного расчетного показателя, определенного за календарный год. Подтверждающими

документами для применения налогового вычета на обучение являются договор на оказание услуг и документ, подтверждающий факт оплаты таких услуг. Налоговые вычеты по расходам на обучение применяются в том налоговом периоде, на который приходится наиболее поздняя из следующих дат:

- дата получения услуг обучения;
- дата оплаты услуг обучения.



Статья 349 НК РК

3. Налоговый вычет на медицину

Налоговый вычет на медицину применяется по следующим расходам на оплату:

- медицинских услуг (кроме косметологических);
- страховых премий по договорам добровольного страхования на случай болезни.

Положения настоящей статьи не распространяются на случаи, предусмотренные подпунктом 10-2) пункта 2 статьи 319 настоящего Кодекса.

Налоговый вычет на медицину применяет:

- физическое лицо-резидент Республики Казахстан по расходам на медицину, произведенным в свою пользу;
- один из законных представителей по произведенным расходам на медицину в пользу представляемого физического лица-резидента Республики Казахстан, не достигшего восемнадцати лет, находящегося на иждивении. В случае применения лицом, не достигшим восемнадцатилетнего возраста (совершеннолетия), налогового вычета на медицину самостоятельно указанный налоговый вычет законным представителем не применяется.

Налоговый вычет на медицину применяется в размере не более 118-кратного размера месячного расчетного показателя, определенного за календарный год.

При этом общая сумма налогового вычета на медицину и корректировки дохода для покрытия расходов физического лица на медицинские услуги (кроме косметологических) и (или) расходов работодателя на уплату в пользу работника страховых премий по договорам добровольного страхования на случай болезни в соответствии с подпунктом 23) пункта 1 статьи 341 настоящего Кодекса в совокупности за календарный год не должна превышать 118-кратный размер месячного расчетного показателя.

Подтверждающими документами для применения налогового вычета на медицину являются:

- договор на оказание платных медицинских услуг с выделением стоимости медицинских услуг – в случае его заключения в письменной форме;
- выписка из истории болезни, содержащая информацию о стоимости медицинских услуг;
- договор добровольного страхования на случай болезни при применении лицом налогового вычета, указанного в подпункте 2) пункта 1 настоящей статьи;
- документ, подтверждающий факт оплаты медицинских услуг или страховых премий по договору добровольного страхования на случай болезни.

Налоговые вычеты по расходам на оплату медицинских услуг применяются в том налоговом периоде, на который приходится наиболее поздняя из следующих дат:

- дата получения медицинских услуг;
- дата оплаты медицинских услуг.

Налоговые вычеты по расходам на оплату страховых премий по договорам добровольного страхования на случай болезни применяются в том налоговом периоде, на который приходится наиболее поздняя из следующих дат:

- дата погашения страховых премий, установленная договором добровольного страхования на случай болезни;
- дата оплаты страховых премий.

При оплате в иностранной валюте медицинских услуг, предоставленных за пределами Республики Казахстан, пересчет расходов, указанных в пункте 1 настоящей статьи, в тенге осуществляется с применением официального курса национальной валюты Республики Казахстан к иностранным валютам на дату осуществления платежа.



Статья 350 НК РК

4. Налоговый вычет по вознаграждениям

Налоговый вычет по вознаграждениям применяется физическим лицом-резидентом Республики Казахстан по расходам на оплату вознаграждения по ипотечным жилищным займам, полученным в банках и организациях, осуществляющих отдельные виды банковских операций на основании лицензии уполномоченного государственного органа по регулированию, контролю и надзору финансового рынка и финансовых организаций.

В пункт 2 внесены изменения в соответствии с Законом РК от 26.12.18 г. № 203-VI

Налоговый вычет по вознаграждениям применяется в размере не более 118-кратного размера месячного расчетного показателя, определенного за календарный год.

Подтверждающими документами для применения налогового вычета по вознаграждениям являются:

- договор ипотечного жилищного займа с банком или организацией, осуществляющей отдельные виды банковских операций на основании лицензии уполномоченного государственного органа по регулированию, контролю и надзору финансового рынка и финансовых организаций;
- график погашения ипотечного жилищного займа с выделением суммы вознаграждения;
- документ, подтверждающий погашение вознаграждения по такому займу.

Налоговые вычеты применяются в том налоговом периоде, на который приходится наиболее поздняя из следующих дат:

- дата погашения вознаграждения по графику погашения ипотечного жилищного займа;
- дата оплаты вознаграждения.

При оплате вознаграждения в иностранной валюте пересчет расходов, указанных в пункте 1 настоящей статьи, в тенге осуществляется с применением официального курса национальной валюты Республики Казахстан к иностранным валютам на дату осуществления платежа.



Статья 351 НК РК

5. Определение облагаемого дохода у источника выплаты

Сумма облагаемого дохода работника определяется в следующем порядке:

$$O \text{ (облагаемый доход)} = A - B - C - D - E - F - G,$$

Где:

- A. – сумма доходов работника, подлежащих налогообложению у источника выплаты, начисленных за налоговый период,
- B. – сумма корректировки дохода за налоговый период, предусмотренной **пунктом 1 статьи 341** настоящего Кодекса,
- C. – сумма налоговых вычетов в виде обязательных пенсионных взносов в размере, установленном законодательством Республики Казахстан о пенсионном обеспечении,
- D. – сумма налоговых вычетов по взносам на обязательное социальное медицинское страхование в порядке и размере, которые установлены **статьей 345** настоящего Кодекса,
- E. – сумма стандартных вычетов в порядке и размерах, которые установлены **статьей 346** настоящего Кодекса,
- F. – сумма налогового вычета для многодетных семей в порядке и размере, которые установлены **статьей 347** настоящего Кодекса,
- G. – предварительная сумма прочих вычетов, определяемая в соответствии с пунктом 2 настоящей статьи.

Сумма облагаемого дохода работника, определенная пунктом 1 настоящей статьи, уменьшается на 90 процентов, если начисленный доход работника за налоговый период не превышает 25-кратный размер месячного расчетного показателя, установленного законом о республиканском бюджете и действующего на 1 января соответствующего финансового года.

Сумма облагаемого дохода в виде единовременных пенсионных выплат из единого накопительного пенсионного фонда определяется в следующем порядке:

сумма дохода в виде единовременных пенсионных выплат

минус

сумма налоговых вычетов, указанных в подпунктах 2 и (или) 3 пункта 1 **статьи 346** настоящего Кодекса.

Предварительная сумма прочих вычетов определяется физическим лицом как планируемая сумма прочих вычетов за календарный год, в размере, не превышающем 282-кратного размера месячного расчетного показателя. Физическое лицо указывает такую сумму в заявлении и предоставляет его налоговому агенту. Форма заявления устанавливается уполномоченным органом.

Налоговый агент уменьшает облагаемый доход на предварительную сумму прочих налоговых вычетов на основании заявления физического лица без подтверждающих документов.

Совокупная сумма предварительных сумм прочих вычетов за календарный год, указанная физическим лицом в заявлениях, предоставленных всем налоговым агентам:

- не должна превышать 282-кратного размера месячного расчетного показателя;
- должна быть в последующем документально подтверждена при применении физическим лицом прочих вычетов в декларации о доходах и имуществе по итогам календарного года.

Стандартный вычет по ИПН в размере 14 МРП теперь может применяться не только по доходам работника, но и по доходам физического лица от налогового агента (например, при выплатах по договорам ГПХ). Ранее по договорам ГПХ физическому лицу мог быть предоставлен только вычет в размере 882 МРП, предусмотренный подпунктами 2 и 3 статьи 346 НК РК.

Сумма облагаемого дохода физического лица у источника выплаты, кроме дохода работника, определяется в следующем порядке:

О (облагаемый доход) = А – В – С – D – E,

Где:

- A. – сумма доходов, подлежащих налогообложению у источника выплаты, полученных в текущем налоговом периоде,
- B. – сумма корректировки дохода в текущем налоговом периоде, предусмотренной пунктом 1 статьи 341 настоящего Кодекса,
- C. – сумма налоговых вычетов в виде обязательных пенсионных взносов в размере, установленном законодательством Республики Казахстан о социальной защите,
- D. – сумма налоговых вычетов по взносам на обязательное социальное медицинское страхование в порядке и размере, которые установлены статьей 345 настоящего Кодекса,
- E. – сумма стандартных вычетов в порядке и размерах, которые установлены **статьей 346)** настоящего Кодекса.

Сумма дохода, подлежащего налогообложению у источника выплаты, в иностранной валюте пересчитывается в национальную валюту Республики Казахстан с применением рыночного курса обмена валют, определенного в последний рабочий день, предшествующий дате выплаты дохода.

Стандартными вычетами являются:

В подпункт 1 внесены изменения в соответствии с Законом РК от 26.12.18 г. № 203-VI; изложен в редакции Закона РК от 20.12.21 г. № 85-VII

- 14-кратный размер месячного расчетного показателя, установленного законом о республиканском бюджете и действующего на 1 января соответствующего финансового года. Стандартный вычет применяется за каждый календарный месяц. Общая сумма стандартного вычета за календарный год не должна превышать 168-кратный размер месячного расчетного показателя, установленного законом о республиканском бюджете и действующего на 1 января соответствующего финансового года;

В подпункт 2 внесены изменения в соответствии с Законом РК от 26.12.18 г. № 203-VI; Законом РК от 06.05.20 г. № 324-VI

882-кратный размер месячного расчетного показателя за календарный год на основании того, что такое лицо на дату применения настоящего подпункта является:

- участником Великой Отечественной войны, лицом, приравненным по льготам к участникам Великой Отечественной войны, и ветераном боевых действий на территории других государств;
- лицом, награжденным орденами и медалями бывшего Союза ССР за самоотверженный труд и безупречную воинскую службу в тылу в годы Великой Отечественной войны;
- лицом, проработавшим (прослужившим) не менее шести месяцев с 22 июня 1941 года по 9 мая 1945 года и не награжденным орденами и медалями бывшего Союза ССР за самоотверженный труд и безупречную воинскую службу в тылу в годы Великой Отечественной войны;

- лицом с инвалидностью первой, второй или третьей группы;
- ребенком с инвалидностью.

В случае, если физическое лицо имеет несколько оснований для применения настоящего подпункта, исключение доходов не должно превышать предел дохода, установленного настоящим подпунктом.

В подпункт 3 внесены изменения в соответствии с Законом РК от 26.12.18 г. № 203-VI

882-кратный размер месячного расчетного показателя за календарный год на основании того, что такое лицо на дату применения настоящего подпункта является:

- одним из родителей, опекунов, попечителей ребенка с инвалидностью, - за каждого такого ребенка с инвалидностью до достижения им восемнадцатилетнего возраста;
- одним из родителей, опекунов, попечителей лица, признанного лицом с инвалидностью по причине «лицо с инвалидностью с детства», - за каждое такое лицо в течение его жизни;
- одним из усыновителей (удочерителей), - за каждое такое лицо до достижения усыновленным (удочеренным) ребенком восемнадцатилетнего возраста;
- одним из приемных родителей, принявших детей-сирот и детей, оставшихся без попечения родителей, в приемную семью, - за каждое такое лицо на период срока действия договора о передаче детей-сирот, детей, оставшихся без попечения родителей, в приемную семью.

Положения настоящего подпункта не применяются в отношении:

- работников администраций соответствующих организаций образования, медицинских организаций, организаций социальной защиты населения, являющихся опекунами и попечителями лиц, нуждающихся в опеке и попечительстве, в силу трудовых отношений с такими организациями;
- лиц, вступающих в брак (супружество) с матерью или отцом усыновляемого ребенка (детей) в соответствии с брачно-семейным законодательством Республики Казахстан.

Стандартные вычеты, предусмотренные подпунктами 2 и 3 пункта 1 настоящей статьи, применяются в том календарном году, в котором возникло, имеется или имелось основание для применения данных налоговых вычетов.



Статья 356 НК РК

Изменения в налоговом законодательстве Казахстана с 1 января 2025 года

С 1 января 2025 года в Казахстане начали действовать новые нормы налогового законодательства, которые включают повышение ставок налогов и социальных отчислений.

Ниже приведена сравнительная таблица по изменениям:

Изменения	Ставки (2024 г.)	Ставки (2025 г.)
Ставка социальных отчислений	3,5%	5%
Социальные отчисления по ГПХ	Не применяются	Применяются (5%)
Ставка социального налога	9,5%	11%
Обязательные пенсионные взносы работодателя	1,5%	2,5%
Обязательные пенсионные взносы работников (в составе единого платежа)	10%	10,5%
Общая ставка единого платежа	21,5%	23,8%
Минимальный расчетный показатель (МРП)	3 692 тенге	3 932 тенге
Минимальная заработная плата	85 000 тенге	85 000 тенге (без изменений)

Изменения по социальным отчислениям по договорам ГПХ при выплате доходов физическим лицам, в том числе иностранцам

С 1 января 2025 года вступают в силу изменения и дополнения, касающиеся уплаты социальных отчислений, внесенные в Социальный кодекс Республики Казахстан от 20 апреля 2023 года № 224-VII (далее - Социальный кодекс).

В соответствии с подпунктом 4 статьи 243 Социального кодекса с 1 января 2025 года обязательному социальному страхованию подлежат также физические лица, получающие доходы по заключенным с налоговыми агентами договорам гражданско-правового характера (ГПХ) в соответствии с законодательством Республики Казахстан, предметом которых является выполнение работ (оказание услуг), в том числе работающие в представительствах международных организаций в Республике Казахстан, дипломатических представительствах и консульских учреждениях иностранных государств, аккредитованных в Республике Казахстан.

Согласно **подпункту 18 пункта 1 статьи 1 Социального кодекса** плательщиком социальных отчислений будут являться, в том числе налоговые агенты, определенные налоговым законодательством Республики Казахстан, осуществляющие уплату социальных отчислений в Государственный фонд социального страхования за физических лиц, получающих доходы по договорам гражданско-правового характера, предметом которых является выполнение работ (оказание услуг).

В соответствии **со статьями 616 и 683 Гражданского кодекса РК** под действие договоров гражданско-правового характера подпадают, соответственно, договоры подряда (бытовой подряд, строительный подряд, подряд на проектные или изыскательские работы, подряд на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы) и договоры возмездного оказания услуг (услуг связи, медицинских, ветеринарных, аудиторских, консультационных, информационных услуг, услуг по обучению, туристическому обслуживанию и др.)

Таким образом, с 1 января 2025 года в системе обязательного социального страхования будут также участвовать хозяйствующие субъекты (налоговые агенты), заключившие договоры ГПХ с физическими лицами и выплачивающие им доход за выполненные работы, оказанные услуги.

При этом плательщиком социальных отчислений будет являться налоговый агент за счет собственных средств, то есть нагрузка по уплате социальных отчислений на физических лиц не увеличится.

Согласно **пункту 1 статьи 244 Социального кодекса** с 1 января 2025 года социальные отчисления, подлежащие уплате плательщиками в Фонд за участников системы обязательного социального страхования и (или) в свою пользу, устанавливаются в размере - 5 процентов от объекта исчисления социальных отчислений, за исключением случаев, предусмотренных **пунктом 2 статьи 102-1 Социального кодекса**.

В соответствии с **пунктом 3 статьи 245 Социального кодекса** объектом исчисления социальных отчислений для лиц, указанных в **подпункте 4 статьи 243 Социального кодекса** является сумма дохода, получаемого по договору гражданско-правового характера, предметом которого является выполнение работ (оказание услуг), за исключением доходов, с которых не уплачиваются социальные отчисления в Фонд, с учетом ограничений, установленных пунктом 1 данной статьи.

При этом согласно **пункту 1 статьи 245 Социального кодекса** ежемесячный объект исчисления социальных отчислений от одного плательщика не должен превышать **7-кратный минимальный размер заработной платы (МЗП)**, установленный на соответствующий финансовый год законом о республиканском бюджете -595 000 (85 000 × 7).

В случае если объект исчисления социальных отчислений от одного плательщика за календарный месяц составляет менее минимального размера заработной платы, установленного на соответствующий финансовый год законом о республиканском бюджете, то социальные отчисления исчисляются, уплачиваются исходя из минимального размера заработной платы (далее - МЗП).

Примечание. Согласно **статье 9 Закона РК «О республиканском бюджете на 2025 - 2027 годы»**, с 1 января 2025 года минимальный размер заработной платы, будет составлять 85 000 тенге.

Соответственно, если по договору ГПХ доход составит сумму, менее 85 000 тенге, например, 50 000 тенге, то социальные отчисления составят - 4 250 тенге (5% от 85 000 (МЗП)).

В соответствии с **пунктами 3 и 7 статьи 246 Социального кодекса** налоговые агенты за физических лиц, получивших доходы по договорам гражданско-правового характера, уплачивают социальные отчисления не позднее 25 числа месяца, следующего за месяцем получения дохода физическим лицом - исполнителем. Социальные отчисления уплачиваются в национальной валюте Республики Казахстан.

Приказом Заместителя Премьер-Министра - Министра труда и социальной защиты населения Республики Казахстан от 21 июня 2023 года № 229 «О некоторых вопросах системы социального страхования и оказания государственных услуг в социально-трудовой сфере» (с изменениями по состоянию на 11.11.2024 года), утверждены Правила исчисления и уплаты социальных отчислений в Государственный фонд социального страхования и взысканий по ним, указаны в **приложении №1** к данному приказу (далее - Правила исчисления и уплаты СО).

Согласно **пункту 14** указанных Правил и **пункту 7 статьи 245 Социального кодекса** социальные отчисления в Фонд не уплачиваются с доходов:

- установленных пунктом 2 статьи 319 Налогового кодекса, за исключением доходов, указанных в подпунктах 3, 4 и в абзаце девятом подпункта 31 пункта 2 статьи 319 Налогового кодекса;
- установленных пунктом 1 статьи 341 Налогового кодекса, за исключением доходов, указанных в подпунктах 9), 10), 12), 14), абзаце шестом подпункта 17), подпунктах 21) и 50) пункта 1 статьи 341 Налогового кодекса;
- установленных подпунктом 1) пункта 3 статьи 484 Налогового кодекса (ОПВ).
- При исчислении социальных отчислений суммы, исчисленные в тиынах, округляются до 1 тенге, независимо от суммы тиынов.

Таким образом, с 1 января 2025 года при выплате доходов по договорам ГПХ будут производиться следующие удержания и платежи:

Налоги, взносы, отчисления	Пределы дохода для исчисления	Ставка	Объект обложения	Плательщик (За счет кого уплачивается)
ОПВ	не более 50 МЗП	10%	Доход × 10%	Физическое лицо
ВОСМС	не более 10 МЗП	2%	Доход × 2%	Физическое лицо
ИПН (п.2 ст.353 НК РК)	–	10%	(Доход-ОПВ-корректировка (ст. 341 НК РК) – налоговые вычеты, включая ВОСМС (ст. 342 НК РК)) × 10%	Физическое лицо
СО	не более 7 МЗП	5%	(Доход – ОПВ) × 5%	Налоговый агент
	если объект обложения СО менее МЗП	5%	МЗП × 5%	

В **статье 243 Социального кодекса** перечислены лица, не подлежащие обязательному социальному страхованию, включая лиц, достигших возраста, предусмотренного **статьей 207 Социального кодекса**.

К ним относятся:

- мужчины по достижении 63 лет
- женщины по достижении 61 года с 1 января 2023 года

Также, не подлежат обязательному страхованию граждане, проживавшие в зонах чрезвычайного и максимального радиационного риска в период с 29 августа 1949 года по 5 июля 1963 года не менее 5 лет, в соответствии с **Законом РК «О социальной защите граждан, пострадавших вследствие ядерных испытаний на Семипалатинском испытательном ядерном полигоне»** имеющие право на назначение пенсионных выплат по возрасту:

- мужчины – по достижении 50 лет;
- женщины – по достижении 45 лет;
- женщины, родившие (усыновившие, удочерившие) 5 и более детей и воспитавшие их до восьмилетнего возраста по достижении 53 лет;
- судьи Конституционного Суда РК, полномочия которых прекращены в связи с истечением установленного Конституцией Республики Казахстан срока пребывания в должности, получающие ежемесячное пожизненное содержание;
- судьи в отставке, получающие ежемесячное пожизненное содержание, которым не назначаются пенсионные выплаты по возрасту или пенсионные выплаты за выслугу лет.

Следовательно, доходы по договорам ГПХ, выплачиваемые пенсионерам по выслуге лет, лицам с инвалидностью, являются объектом исчисления СО на общих основаниях.

Кроме того, согласно **статье 243** Социального кодекса обязательному социальному страхованию также подлежат кандасы, лица без гражданства и иностранцы, постоянно проживающие на территории РК с видом на жительство в Казахстане и получающие доходы на территории Республики Казахстан.

Соответственно, если договор ГПХ заключен с иностранцем, не имеющим вида на жительство, то социальные отчисления по такому договору не исчисляются.

Таким образом, с 1 января 2025 года, по договорам ГПХ, помимо уплаты ИПН, ОПВ, ВОСМС, дополнительно будут уплачиваться социальные отчисления. Плательщиком СО являются налоговые агенты за счет собственных средств¹.

Однако на сайте информационного сайта **pro1c.kz** опубликовано **обращение** в МТСЗН и ответ МТСЗН от 30.10.2024г., где говорится, что подготовлен проект изменений и дополнений в Приказ Заместителя Премьер-Министра - Министра труда и социальной защиты населения Республики Казахстан от 21 июня 2023 года № 229, где будет регламентирован порядок уплаты социальных отчислений по договорам ГПХ. При этом, в проекте Правил, с указанными изменениями и дополнениями, предусмотрено, что перечисление социальных отчислений за физических лиц, получающих доходы по договорам ГПХ, осуществляются за счет доходов таких физических лиц.

¹ Важный комментарий: на момент отправки данного письма нет однозначного указания, что выплаты осуществляются за счет средств налогового агента.

Запрос ЖТ-2024-05604210 портала PRO1С от 11.10.2024 г.

С 01.01.2025 года в силу вступит пп. 4 ст. 243 Социального Кодекса РК, в соответствии с которым социальные отчисления будут уплачиваться по договорам ГПХ.

В Социальном Кодексе РК нет четких положений о том, что социальные отчисления с доходов по договорам ГПХ уплачиваются налоговым агентом за счет собственных средств.

Согласно пп. 18 ст. 1 Социального Кодекса РК (СК РК) плательщик социальных отчислений (далее – плательщик) – работодатель, индивидуальный предприниматель, в том числе крестьянское или фермерское хозяйство, лицо, занимающееся частной практикой, осуществляющие исчисление и уплату социальных отчислений в Государственный фонд социального страхования в порядке, установленном законодательством Республики Казахстан, в том числе налоговые агенты, определенные налоговым законодательством Республики Казахстан, осуществляющие уплату социальных отчислений в Государственный фонд социального страхования за физических лиц, получающих доходы по договорам гражданско-правового характера, предметом которых является выполнение работ (оказание услуг).

По доходам работников в СК РК есть положения, которые прямо или косвенно указывают на то, что социальные отчисления (СО) уплачиваются за счет собственных средств работодателя. Например: п. 5 ст. 245 СК РК гласит, что исчисление и уплата социальных отчислений, входящих в состав единого платежа, производится за счет средств плательщика единого платежа; п. 1 ст. 245 СК РК объектом исчисления социальных отчислений для работников и лиц, указанных в подпункте 1) статьи 243 настоящего Кодекса, являются расходы работодателя, выплачиваемые им в виде доходов в качестве оплаты труда, за исключением доходов, с которых не уплачиваются социальные отчисления.

По договорам ГПХ объектом исчисления социальных отчислений является сумма дохода, получаемого по договору гражданско-правового характера, предметом которого является выполнение работ (оказание услуг).

Возникает вопрос, за чей счет уплачиваются социальные отчисления с доходов по договорам ГПХ: за счет лица, с которым заключен договор, либо за счет налогового агента?

Правильно ли понимаем, что при заключенном договоре ГПХ на сумму 100 000 тенге, социальные отчисления условно в сумме 4 500 тенге будут уплачиваться за счет собственных средств налогового агента (заказчика)? Или же социальные отчисления условно в сумме 4 500 тенге по договору ГПХ будут удержаны с физического лица, по аналогии ОПВ, ВОСМС и ИПН?



010000, Астана қаласы, Мәңгілік ел даңғылы, 8
«Министрліктер үйі», 6-кіреберіс
телефон: 8 (7172) 74-36-03, 74-36-79, e-mail: kense@enbek.gov.kz

010000, город Астана, проспект Мәңгілік ел, 8,
«Дом Министерства», 6-подъезд,
телефон: 8 (7172) 74-36-03, 74-36-79, e-mail: kense@enbek.gov.kz

№ _____

Ответ МТСЗН РК от 30.10.2024 на запрос портала PROIC

Департамент социального обеспечения и социального страхования Министерства труда и социальной защиты населения Республики Казахстан по вопросу исчисления социальных отчислений за физического лица, получающего доход по договору гражданско-правового характера (далее – ГПХ), сообщает следующее.

Согласно подпункту 18) статьи 1 Социального кодекса Республики Казахстан (далее – Кодекс) плательщик социальных отчислений – работодатель, индивидуальный предприниматель, в том числе крестьянское или фермерское хозяйство, лицо, занимающееся частной практикой, осуществляющие исчисление и уплату социальных отчислений в Фонд в порядке, установленном законодательством Республики Казахстан, в том числе налоговые агенты, определенные налоговым законодательством Республики Казахстан, осуществляющие уплату социальных отчислений в Фонд за физических лиц, получающих доходы по договорам ГПХ, предметом которых является выполнение работ (оказание услуг).

Объектом исчисления социальных отчислений для лиц, получающих доходы по заключенным с налоговыми агентами договорам ГПХ, является сумма дохода, получаемого по договору ГПХ, предметом которого является выполнение работ (оказание услуг), за исключением доходов, с которых не уплачиваются социальные отчисления в Фонд.

Таким образом Кодексом определено кто уплачивает социальные отчисления и от какого объекта.

Согласно пункту 1 Кодекса социальные отчисления в Фонд исчисляются и уплачиваются плательщиком ежемесячно не позднее 25 числа месяца, следующего за отчетным, с указанием месяца, за который уплачиваются социальные отчисления, если иное не установлено настоящей статьей, в порядке, определяемом уполномоченным государственным органом.

Вместе с тем, сообщаем, что на сегодня подготовлен проект изменений и дополнений в Приказ Заместителя Премьер-Министра - Министра труда и социальной защиты населения Республики Казахстан от 21 июня 2023 года № 229, где будет регламентирован порядок уплаты социальных отчислений по договорам ГПХ.

При этом, в проекте Правил, с указанными изменениями и дополнениями, предусмотрено, что перечисление социальных отчислений за физических лиц, получающих доходы по договорам ГПХ, осуществляются за счет доходов таких физических лиц.

Например,

Получаемый доход – 100 000 тенге

Ставка СО – 5% с 01.01.2025 г.

Размер ОПВ = 100 000 * 10% = 10 000 тенге

Размер СО = ((100 000 – 10 000 (ОПВ)) * 5% = 4500 тенге, удерживается с дохода по договору ГПХ.

В случае несогласия с ответом Вы вправе обжаловать его в порядке, предусмотренном Административным процедурно-процессуальным кодексом Республики Казахстан.

Примеры расчетов по договору ГПХ в 2025 году в сравнении с 2024 годом

Пример 1. Выплаты по договору ГПХ физическим лицам-гражданам РК, не имеющим каких-либо льгот

Компания заключила договор ГПХ с физическим лицом на услуги обучения, на сумму 200 000 тенге. Физическое лицо-гражданин РК, не является пенсионером, лицом с инвалидностью и не имеет других льгот.

Следовательно, ИПН, ОПВ, ВОСМС и СО уплачиваются в общеустановленном порядке. При исчислении ИПН физическое лицо – исполнитель имеет право на вычет по обязательным пенсионным взносам и взносам на обязательное социальное медицинское страхование

Вид удержаний и платежей	2024 год		2025 год	
	Расчет	Сумма	Расчет	Сумма
ОПВ	$200\,000 \times 10\%$	20 000 тенге	$200\,000 \times 10\%$	20 000 тенге
ВОСМС	$200\,000 \times 2\%$	4 000 тенге	$200\,000 \times 2\%$	4 000 тенге
ИПН При исчислении ИПН физлицо имеет право на вычет по ОПВ и взносам на ОСМС	$(200\,000 - 20\,000 \text{ (ОПВ)} - 4\,000 \text{ (ВОСМС)}) = 176\,000 \times 10\% \text{ (ИПН)}$	17 600 тенге	$(200\,000 - 20\,000 \text{ (ОПВ)} - 4\,000 \text{ (ВОСМС)}) = 176\,000 \times 10\% \text{ (ИПН)}$	17 600 тенге
СО	–	–	$200\,000 - 20\,000 \text{ (ОПВ)} = 180\,000 \times 5\% \text{ (СО)}$	9 000 тенге
Итого удержаний за счет физического лица (Исполнителя)		41 600 тенге		41 600 тенге
Обязательства налогового агента (Заказчика) за счет собственных средств		0 тенге		9 000 тенге
Сумма к выплате	$(200\,000 - 20\,000 \text{ (ОПВ)} - 4\,000 \text{ (ВОСМС)} - 17\,600 \text{ (ИПН)})$	158 400 тенге	$(200\,000 - 20\,000 \text{ (ОПВ)} - 4\,000 \text{ (ВОСМС)} - 17\,600 \text{ (ИПН)})$	158 400 тенге

Всего будет удержано с физического лица-исполнителя 41 600 тенге, сумма дохода к выплате - 158 400 тенге. За счет налогового агента-заказчика будут уплачены в Фонд ОСМС социальные отчисления в сумме 9 000 тенге.

Таким образом, как видно из таблицы, в 2025 году сумма на руки по договору ГПХ, подлежащая выплате физическому лицу - исполнителю не изменится по сравнению с 2024 годом. При этом дополнительная нагрузка по уплате СО в сумме 9 000 тенге ляжет на налогового агента - заказчика.

Пример 2. Выплаты доходов по договорам ГПХ в сумме менее размера МЗП (85 000 тенге) физическим лицам-гражданам РК

Компания заключила договор ГПХ с физическим лицом на сумму 50 000 на услуги по ремонту компьютера. Лицо не является пенсионером по возрасту, лицом с инвалидностью и не имеет других льгот.

Вид удержаний и платежей	2024 год		2025 год	
	Расчет	Сумма	Расчет	Сумма
ОПВ	$50\,000 \times 10\%$	5 000 тенге	$50\,000 \times 10\%$	5 000 тенге
ВОСМС	$50\,000 \times 2\%$	1 000 тенге	$50\,000 \times 2\%$	1 000 тенге
ИПН При исчислении ИПН физлицо имеет право на вычет по ОПВ и взносам на ОСМС применение корректировок, установленных в ст. 341 НК РК (см. п.2 ст.353 НК РК)	$(50\,000 - 5\,000 \text{ (ОПВ)} - 1\,000 \text{ (ВОСМС)}) = 44\,000 \times 10\%$ (ИПН)	4 400 тенге	$(50\,000 - 5\,000 \text{ (ОПВ)} - 1\,000 \text{ (ВОСМС)}) = 44\,000 \times 10\%$ (ИПН)	4 400 тенге
СО	–	–	$85\,000 \times 5\%$ (СО))	4 250 тенге
Итого удержаний за счет физического лица (Исполнителя)		10 400 тенге		10 400 тенге
Обязательства налогового агента (Заказчика) за счет собственных средств		0 тенге		4 250 тенге
Сумма к выплате	$(50\,000 - 5\,000 \text{ (ОПВ)} - 1\,000 \text{ (ВОСМС)} - 4\,400 \text{ (ИПН)})$	39 600 тенге	$(50\,000 - 5\,000 \text{ (ОПВ)} - 1\,000 \text{ (ВОСМС)} - 4\,400 \text{ (ИПН)})$	39 600 тенге

Всего будет удержано с физического лица-исполнителя 10 400 тенге, сумма дохода к выплате - 39 600 тенге. За счет налогового агента-заказчика будут уплачены в Фонд социального страхования социальные отчисления в сумме 4 250 тенге. Так как объект исчисления СО меньше, чем размер МЗП, то СО будут исчисляться в размере 5% от МЗП (от 85 000 тенге).

Таким образом, как видно из таблицы, в 2025 году сумма на руки по договору ГПХ, подлежащая выплате физическому лицу – исполнителю не изменится по сравнению с 2024 годом. При этом у налогового агента (Заказчика) возникнет дополнительная нагрузка по уплате СО в сумме 4 250 тенге.

Пример 3. Выплаты дохода гражданину РК - пенсионеру по договору ГПХ

Компания заключила договор ГПХ с физическим лицом на сантехнические работы на сумму 100 000 тенге. Физическое лицо является гражданином РК и пенсионером по возрасту (65 лет).

Как указано выше, лица, перечисленные в **статье 207 Социального кодекса**, включая вышедших на пенсию по возрасту, не подлежат обязательному социальному страхованию. Физическое лицо - пенсионер по возрасту также освобожден от уплаты ОПВ и ВОСМС, так как является автоматически застрахованным государством.

Примечание. Приведенный ниже расчет применяется также к иностранцам и лицам без гражданства, проживающим в РК по ВНЖ, оформивших и получающих казахстанскую пенсию по установленному в РК возрасту выхода на пенсию (при условии отказа от пенсии в стране гражданства и наличии пенсионного дела).

Вид удержаний и платежей	2024 год		2025 год	
	Расчет	Сумма	Расчет	Сумма
ОПВ	освобожден	0 тенге	освобожден	0 тенге
ВОСМС	освобожден	0 тенге	освобожден	0 тенге
ИПН При исчислении ИПН физлицо-пенсионер имеет право на применение корректировок, установленных в ст. 341 НК РК (см. п.2 ст.353 НК РК)	100 000 × 10% (ИПН)	10 000 тенге	100 000 × 10% (ИПН)	10 000 тенге
СО	–	–	не подлежит обязательному социальному страхованию	0 тенге
Итого удержаний за счет		10 000 тенге (ИПН)		10 000 тенге (ИПН)

физического лица (Исполнителя)				
Обязательства налогового агента (Заказчика) за счет собственных средств		0 тенге		0 тенге
Сумма к выплате	(100 000 – 10 000 (ИПН))	90 000 тенге	(100 000 – 10 000 (ИПН))	90 000 тенге

Всего с физического лица-исполнителя, являющегося пенсионером по возрасту будет удерживаться только ИПН 10% от суммы начисленного дохода в размере 10 000 тенге, сумма дохода к выплате - 90 000 тенге. У налогового агента - заказчика не возникает обязательства по уплате СО в Фонд социального страхования.

Таким образом, как видно из таблицы, в 2025 году, сумма на руки по договору ГПХ, подлежащая выплате физическому лицу – пенсионеру, не изменится по сравнению с 2024 годом. А агента не возникнет дополнительной нагрузки.

Пример 4. Выплаты доходов по договорам ГПХ иностранцам, включая граждан из стран ЕАЭС, лиц без гражданства и кандасов, имеющих ВНЖ в РК

Компания заключила договор ГПХ с иностранцем на мелкие ремонтные работы на сумму 200 000 тенге. Иностранец-гражданин Узбекистана имеет ВНЖ в РК, не является пенсионером по возрасту, определяемому по законодательству РК. Для целей исчисления ИПН признается резидентом (имеется сертификат резидентства на соответствующий год).

В **пункте 1 статьи 196 Социального кодекса** установлено, что иностранцы и лица без гражданства, постоянно проживающие на территории Республики Казахстан, если иное не предусмотрено законами Республики Казахстан и международными договорами, ратифицированными Республикой Казахстан, имеют право на пенсионное обеспечение в виде выплат, перечисленных в данном пункте, включая пенсию по возрасту.

Согласно **статье 243 Социального кодекса** обязательному социальному страхованию подлежат иностранцы, лица без гражданства и кандасы, постоянно проживающие на территории Республики Казахстан и, осуществляющие деятельность, приносящую им доход на территории Республики Казахстан, наравне с гражданами Республики Казахстан.

Рассмотрим подробно, кто из иностранцев и лиц без гражданства относится к «постоянно проживающим в РК».

Статьей 4 Закона РК от 19 июня 1995 года № 2337 «О правовом положении иностранцев», с изменениями и дополнениями по состоянию на 28.05.2024 года, постоянно проживающими в Республике Казахстан признаются иностранцы, получившие разрешение на постоянное проживание в Республике Казахстан в порядке, определяемом Министерством внутренних дел Республики Казахстан с выдачей им удостоверения «Вид на жительство иностранца».

Иностранцы, находящиеся в Республике Казахстан на ином законном основании, считаются временно пребывающими в Республике Казахстан.

Таким образом, с 1 января 2025 года у налоговых агентов возникает обязанность по уплате за свой счет СО при выплате доходов по договорам ГПХ иностранцам, лицам без гражданства и кандасам, имеющим ВНЖ в РК, то есть признаваемым «постоянно проживающими» в РК.

В данном случае, так как иностранец не является пенсионером, вышедшим на пенсию по возрасту, установленному в Казахстане, то с его дохода по договору ГПХ агент удержит ОПВ в размере 10% и ВОСМС 2%.

При исчислении ИПН иностранец – исполнитель, имеющий ВНЖ в РК и признаваемый резидентом, имеет право на вычет по обязательным пенсионным взносам, взносам на ОСМС и на применение корректировок (при их возникновении), перечисленных в **статье 341 Налогового кодекса**.

Вид удержаний и платежей по	2024 год		2025 год	
	Расчет	Сумма	Расчет	Сумма
ОПВ	$200\,000 \times 10\%$	20 000 тенге	$200\,000 \times 10\%$	20 000 тенге
ВОСМС	$200\,000 \times 2\%$	4 000 тенге	$200\,000 \times 2\%$	4 000 тенге
ИПН При исчислении ИПН физлицо имеет право на вычет по ОПВ и взносам ОСМС и на применение корректировок, установленных в ст. 341 НК РК (см. п.2 ст.353 НК РК ко ОСМС)	$(200\,000 - 20\,000 \text{ (ОПВ)} - 4\,000 \text{ (ВОСМС)}) = 176\,000 \times 10\%$ (ИПН)	17 600 тенге	$(200\,000 - 20\,000 \text{ (ОПВ)} - 4\,000 \text{ (ВОСМС)}) = 176\,000 \times 10\%$ (ИПН)	17 600 тенге
СО	–	–	$200\,000 - 20\,000 \text{ (ОПВ)} = 180\,000 \times 5\%$ (СО)	9 000 тенге
Итого у иностранца (Исполнителя) будет удержано		41 600 тенге		41 600 тенге
Обязательства налогового агента (Заказчика) за счет собственных средств		0 тенге		9 000 тенге
Сумма к выплате	$(200\,000 - 20\,000 \text{ (ОПВ)} - 4\,000 \text{ (ВОСМС)} - 17\,600 \text{ (ИПН)})$	158 400 тенге	$(200\,000 - 20\,000 \text{ (ОПВ)} - 4\,000 \text{ (ВОСМС)} - 17\,600 \text{ (ИПН)})$	158 400 тенге

Всего с иностранца-исполнителя будет удержано- 41 600 тенге, сумма дохода к выплате - 158 400 тенге. За счет налогового агента-заказчика будут уплачены в Фонд обязательного страхования социальные отчисления в сумме 9 000 тенге.

Как видно из таблицы, для иностранцев, лиц без гражданства и кандасов, постоянно проживающих в РК, то есть имеющих ВНЖ, расчет будет аналогичным как для граждан РК.

Таким образом, в 2025 году сумма на руки по договору ГПХ, подлежащая выплате физическому лицу - исполнителю не изменится по сравнению с 2024 годом. Дополнительная нагрузка по уплате СО в 2025 году возникнет у налогового агента (Заказчика).

Пример 5. Выплаты доходов по договору ГПХ иностранцам из стран ЕАЭС, не имеющим ВНЖ в РК, признаваемых резидентами

Компания заключила договор ГПХ на сумму 200 000 тенге с иностранцем, проживающим в Казахстане более 2-х лет по РВП (временное разрешение на проживание в РК) на услуги по ремонту станка. Физическое лицо является гражданином РФ, не достигшим пенсионного возраста по казахстанскому законодательству, не имеет ВНЖ в РК. Для целей исчисления ИПН признается резидентом (имеется сертификат резидентства на соответствующий год).

ОПВ

С 1 января 2021 года вступило в силу Соглашение о пенсионном обеспечении трудящихся государств-членов Евразийского экономического союза (ЕАЭС), а именно из Республики Армения, Республики Беларусь, Российской Федерации и Кыргызской Республики, являющееся международным договором, нормы которого распространяются на трудящихся, граждан государств-членов ЕАЭС, временно пребывающих в других странах ЕАЭС с целью осуществления трудовой деятельности.

Пенсионное обеспечение трудящихся государств - членов ЕАЭС осуществляется на тех же условиях и в том же порядке, что и для граждан государства трудоустройства.

При этом, «трудящийся» - гражданин государства-члена, у которого формируются либо формировались пенсионные права посредством осуществления трудовой или иной деятельности на территории другого государства-члена.

В этой связи, работодатель, привлечший трудящегося из стран ЕАЭС в рамках трудового договора либо гражданско-правового договора, обязан с 1 января 2021 года осуществлять регулярное перечисление обязательных пенсионных взносов в ЕНПФ в размере 10% от ежемесячного дохода трудящегося, но не более 10% от 50-кратного размера МЗП (см. для сведения **письмо Министерства труда и социальной защиты населения Республики Казахстан от 14 апреля 2023 года № ЖТ-2023-00560726**).

Исходя из этого, при выплате дохода по договору ГПХ иностранцу из стран ЕАЭС у налогового агента возникает обязанность по удержанию ОПВ в размере 10% от дохода, но не более 10% от 50 МЗП, независимо от отсутствия ВНЖ и срока пребывания в РК.

СО

Как указано выше по тексту, исходя из норм **статьи 4** Закона РК о правовом положении иностранцев, иностранцы, не имеющие ВНЖ в РК, не признаются постоянно проживающими, а считаются временно пребывающими в РК.

В данном примере, независимо от того, что иностранец проживает в Казахстане на законных основаниях (по РВП) более 2-х лет, он не признается «постоянно проживающим» в РК, так как не имеет ВНЖ в РК.

Согласно **статье 243 Социального кодекса** обязательному социальному страхованию подлежат иностранцы, лица без гражданства и кандасы, постоянно проживающие на территории РК, осуществляющие деятельность, приносящую им доход на территории Республики Казахстан, в том числе по заключенным договорам ГПХ на выполнение работ (оказание услуг), наравне с гражданами Республики Казахстан.

При этом **пунктом 2 статьи 2 Социального кодекса** установлено, что международные договоры, ратифицированные Республикой Казахстан, имеют приоритет перед Социальным кодексом. Порядок и условия действия на территории Республики Казахстан международных договоров, участницей которых является Республика Казахстан, определяются законодательством Республики Казахстан.

В соответствии с **пунктом 3 статьи 98 Договора о ЕАЭС**, социальное обеспечение (социальное страхование) (кроме пенсионного) трудящихся государств-членов и членов семей осуществляется на тех же условиях и в том же порядке, что и граждан государства трудоустройства.

Вместе с тем, согласно **пункту 5 статьи 96 Договора о ЕАЭС** «социальное обеспечение (социальное страхование)» - обязательное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний и обязательное медицинское страхование.

Если руководствоваться только положениями пункта 3 статьи 98 Договора о ЕАЭС, не учитывая положения пункта 5 статьи 96 Договора о ЕАЭС, то следует, что иностранцы из стран ЕАЭС, не имеющие ВНЖ в РК, также подлежат обязательному страхованию, как граждане РК и иностранцы, постоянно проживающие в Казахстане с ВНЖ в РК.

Таким образом, даже при заключении с иностранцами, не признаваемыми постоянно проживающими в Казахстане (нет ВНЖ в РК) краткосрочных договоров ГПХ, не связанных с возможностью получить несчастные случаи на производстве и профессиональные заболевания, полагается, что с 2025 года на агентов (заказчиков), вероятнее всего, будет возложена обязанность по уплате социальных отчислений в размере 5% от объекта обложения СО, независимо от того, что социальные риски по краткосрочным договорам могут никогда не наступить.

Комментарий. Если позиция уполномоченного органа относительно обязательной уплаты социальных отчислений с доходов иностранцев из стран ЕАЭС, не являющихся постоянно проживающими в Казахстане по краткосрочным договорам ГПХ, по которым никогда не возникнет социального риска, будет отличаться от выводов, изложенных в данном материале, то следует руководствоваться разъяснениями уполномоченного органа по вопросам обязательного страхования

СО уплачиваются в размере не менее 5% от МЗП и не более 5% от 7МЗП.

ВОСМС

В соответствии с **пунктами 2 и 3 статьи 2 Закона РК «Об обязательном социальном медицинском страховании»** (с изменениями и дополнениями по состоянию на 01.09.2024 г.) (далее - Закон об ОСМС) иностранцы и лица без гражданства, постоянно проживающие на территории Республики Казахстан, а также кандасы пользуются правами и несут обязанности в системе обязательного социального медицинского страхования наравне с гражданами Республики Казахстан, если иное не предусмотрено данным Законом.

Иностранцы и члены их семей, временно пребывающие на территории Республики Казахстан в соответствии с условиями международного договора, ратифицированного Республикой Казахстан, пользуются правами и несут обязанности в системе обязательного социального медицинского страхования наравне с гражданами Республики Казахстан, если иное не предусмотрено законами или международными договорами.

При этом, согласно **пункту 5 статьи 96 Договора о ЕАЭС «социальное обеспечение (социальное страхование)»**, в том числе включает - обязательное медицинское страхование.

В соответствии с **пунктом 3 статьи 98 Договора о ЕАЭС**, социальное обеспечение (социальное страхование) (кроме пенсионного) трудящихся государств-членов и членов семей осуществляется на тех же условиях и в том же порядке, что и граждан государства трудоустройства.

В связи с чем, Договором о ЕАЭС предусмотрено обязательное медицинское страхование для трудящихся государств-членов ЕАЭС, включая временно пребывающих в РК. Следовательно, иностранцы из стран ЕАЭС, получающие доходы по договорам ГПХ, являются плательщиками ВОСМС как в 2024 году, так и в 2025 году независимо от сроков нахождения на территории РК и отсутствия ВНЖ в РК. Ставка ВОСМС в 2025 году составляет – 2%.

ИПН

В **пункте 1 статьи 317 главы 35 Налогового кодекса** определено, что по доходам, подлежащим налогообложению у источника выплаты, гражданина Республики Казахстан, иностранца или лица без гражданства, являющегося резидентом Республики Казахстан, исчисление, удержание и перечисление индивидуального подоходного налога, а также представление налоговой отчетности производятся налоговым агентом в порядке и сроки, которые установлены данной главой, **параграфом 1 главы 36, главой 38 и статьей 657 Налогового кодекса**, по ставкам, предусмотренным **статьей 320 Налогового кодекса**.

Согласно **пункту 1 статьи 320 Налогового кодекса** доходы налогоплательщика облагаются налогом по ставке 10 процентов.

При этом в соответствии с **пунктами 1 и 2 статьи 217 Налогового кодекса** резидентом Республики Казахстан в целях данного Кодекса признается:

1) физическое лицо:

- постоянно пребывающее в Республики Казахстан;
- непостоянно пребывающее в Республике Казахстан, но центр жизненных интересов которого находится в Республике Казахстан.

Физическое лицо признается постоянно пребывающим в Республике Казахстан для текущего налогового периода, если оно находится в Республике Казахстан не менее ста восьмидесяти трех календарных дней (включая дни приезда и отъезда) в любом последовательном двенадцатимесячном периоде, оканчивающемся в текущем налоговом периоде.

Согласно **пункту 7 статьи 245 Социального кодекса** и **пункта 14** Правил исчисления и уплаты социальных отчислений, при исчислении СО исключаются ОПВ.

Таким образом, при выплате доходов иностранцу из стран ЕАЭС без ВНЖ в РК, для целей налогообложения признаваемого резидентом, ставка ИПН составит - 10%, как у граждан РК.

При исчислении ИПН иностранцы-резиденты имеют право на вычет по ОПВ и взносам на ОСМС, а также вправе применять корректировки, указанные в статье 341 Налогового кодекса.

Вид удержаний и платежей по договорам ГПХ	2024 год		2025 год	
	Расчет	Сумма (тенге)	Расчет	Сумма (тенге)
ОПВ	$200\,000 \times 10\%$	20 000 тенге	$200\,000 \times 10\%$	20 000 тенге
ВОСМС	$200\,000 \times 2\%$	4 000 тенге	$200\,000 \times 2\%$	4 000 тенге
ИПН При исчислении ИПН физлицо-резидент имеет право на вычет по ОПВ, взносам на ОСМС и корректировки (ст.341 НК РК) (см. ст. 353 НК РК)	$(200\,000 - 20\,000 \text{ (ОПВ)} - 4\,000 \text{ (ВОСМС)}) = 176\,000 \times 10\%$ (ИПН)	17 600 тенге	$(200\,000 - 20\,000 \text{ (ОПВ)} - 4\,000 \text{ (ВОСМС)}) = 176\,000 \times 10\%$ (ИПН) (резидент)	17 600 тенге
СО	–	–	$(200\,000 - 20\,000 \text{ (ОПВ)}) = 180\,000 \times 5\%$ (СО)	9 000 тенге
Итого с доходов иностранца (из ЕАЭС) будет удержано		41 600 тенге		41 600 тенге
Обязательства налогового агента (Заказчика) за счет собственных средств		0 тенге		9 000 тенге
Сумма к выплате	$(200\,000 - 20\,000 \text{ (ОПВ)} - 4\,000 \text{ (ВОСМС)} - 17\,600 \text{ (ИПН)})$	158 400 тенге	$(200\,000 - 20\,000 \text{ (ОПВ)} - 4\,000 \text{ (ВОСМС)} - 17\,600 \text{ (ИПН)})$	158 400 тенге

Как видно из таблицы, если брать за основу положения **пункта 3 статьи 98 Договора о ЕАЭС**, то в 2025 году при выплате доходов иностранцам из стран ЕАЭС даже по краткосрочному договору ГПХ, у налоговых агентов возникнет обязательство по уплате СО, независимо от того, что иностранец не признается постоянно проживающим (не имеет ВНЖ) в РК.

Таким образом, в 2025 году сумма на руки по договору ГПХ, подлежащая выплате иностранцу-резиденту не изменится по сравнению с 2024 годом. Дополнительная нагрузка по уплате СО в 2025 году возникнет у налогового агента (Заказчика).

Пример 6. Выплаты дохода по договору ГПХ иностранцам из стран ЕАЭС, не имеющим ВНЖ в РК, признаваемых нерезидентами

Компания заключила договор ГПХ на сумму 200 000 тенге с иностранцем, не имеющим ВНЖ в РК услуги по пошиву спецодежды. Физическое лицо является гражданином РФ, не достигшим пенсионного возраста по казахстанскому законодательству. Иностранец будет находиться в Казахстане 30 дней.

По аналогии с вышеизложенным, в соответствии с пунктом 3 статьи 98 Договора о ЕАЭС и подпунктом 4 статьи 243 Социального кодекса при выплате доходов по договору ГПХ иностранцам из стран ЕАЭС, не имеющих ВНЖ, признаваемых нерезидентами у агентов с 2025 года возникнут обязательства по уплате социальных отчислений в размере 5% и взносов на ОСМС в размере 2%.

Согласно пункту 7 статьи 245 Социального кодекса и пункта 14 Правил исчисления и уплаты социальных отчислений при исчислении СО исключаются ОПВ.

Также, с доходов по договорам ГПХ иностранцев - нерезидентов из стран, входящих в ЕАЭС будут удерживаться ОПВ в размере 10% в соответствии с Соглашением о пенсиях в ЕАЭС.

Так как, иностранец не имеет ВНЖ в РК и является нерезидентом, то ставка ИПН составит 20% согласно статье 646 Налогового кодекса от суммы начисленного дохода. Вычеты не применяются согласно пункту 1 статьи 655 Налогового кодекса.

Вид удержаний и платежей по договорам ГПХ	2024 год		2025 год	
	Расчет	Сумма	Расчет	Сумма
ОПВ	$200\ 000 \times 10\ %$	20 000 тенге	$200\ 000 \times 10\ %$	20 000 тенге
ВОСМС	$200\ 000 \times 2\ %$	4 000 тенге	$200\ 000 \times 2\ %$	4 000 тенге
ИПН При исчислении ИПН физлицо-нерезидент не имеет право на вычет по ОПВ, взносам на ОСМС	$(200\ 000 \times 20\ %)$ (ИПН)	40 000 тенге	$(200\ 000 \times 20\ %)$ (ИПН)	40 000 тенге
СО	–	–	$200\ 000 - 20\ 000$ (ОПВ) $\times 5\ %$	9 000 тенге
Итого с иностранца-		64 000 тенге		64 000 тенге

нерезидента будет удержано				
Обязательства налогового агента (Заказчика) за счет собственных средств		0 тенге		9 000 тенге
Сумма к выплате	(200 000 – 20 000 (ОПВ) – 4 000 (ВОСМС) – 40 000 (ИПН)	136 000 тенге	(200 000 – 20 000 (ОПВ) – 4 000 (ВОСМС) – 40 000 (ИПН)	136 000 тенге

Как видно из таблицы, в соответствии с **подпунктом 4 статьи 243 Социального кодекса** и **пунктом 3 статьи 98 Договора о ЕАЭС** (не учитывая положения **пункта 5 статьи 96 Договора о ЕАЭС**), с 2025 года у налоговых агентов возникнет обязательство по уплате СО независимо от того, что иностранец не признается постоянно проживающим в Казахстане (не имеет ВНЖ в РК).

С 2025 года при выплате доходов по договорам ГПХ, у иностранцев-нерезидентов из стран ЕАЭС сумма к выплате не изменится по сравнению с 2024 годом.

Пример 7. Выплаты по договору ГПХ иностранцам из стран, не входящих в ЕАЭС и не имеющих ВНЖ в РК (резидентам и нерезидентам)

Компания заключила договор ГПХ с двумя иностранцами, один из которых резидент (имеет РВП в РК и сертификат резидентства), другой - нерезидент (на момент получения дохода находится в РК менее 183-х дней).

В данном случае иностранцы, лица без гражданства, не имеющие ВНЖ в РК не признаются постоянно проживающими, независимо от сроков нахождения на территории РК.

При выплате доходов по договорам ГПХ обязательств по уплате и удержанию ОПВ, отчислений и взносов на ОСМС не возникает.

Вид удержаний и платежей	2024 год		2025 год	
	Расчет	Сумма	Расчет	Сумма
ОПВ	–	0 тенге	–	0 тенге
ВОСМС	–	0 тенге	–	0 тенге
ИПН (резидент)	100 000 × 10%	10 000 тенге	100 000 × 10% (резидент)	10 000 тенге (резидент)
ИПН (нерезидент)	100 000 × 20%	20 000 тенге	100 000 × 20% (нерезидент)	20 000 тенге (нерезидент)

СО	Не подлежит обязательному социальному страхованию	–	Не подлежит обязательному социальному страхованию	–
Итого удержаний за счет физического лица только ИПН (резидент)		10 000 тенге		10 000 тенге
Итого удержаний за счет физического лица только ИПН (нерезидент)		20 000 тенге		20 000 тенге
Обязательства налогового агента (Заказчика) за счет собственных средств		0 тенге		0 тенге
Сумма к выплате резиденту	100 000 – 10 000 (ИПН 10%)	90 000 тенге	100 000 – 10 000 (ИПН 10%)	90 000 тенге
Сумма к выплате нерезиденту	100 000 – 20 000 (ИПН 20%)	80 000 тенге	100 000 – 20 000 (ИПН 20%)	80 000 тенге

Как видно из таблицы, в 2025 году сумма на руки по договору ГПХ, подлежащая выплате иностранцам из стран, не входящих в ЕАЭС и не имеющим ВНЖ в РК, также не изменится в сравнении с 2024 годом. С доходов данной категории иностранцев, будет удерживаться только ИПН 10% (если доход выплачивается резиденту) или ИПН 20% (если доход выплачивается нерезиденту).

Следовательно, при выплате доходов по договору ГПХ иностранцам без ВНЖ в РК из стран, не входящих в ЕАЭС у налоговых агентов не возникает обязательства по уплате СО в 2025 году, независимо от того является иностранец резидентом или нерезидентом для целей налогообложения.

Следует отметить, что все показатели, касающиеся выплат и порядка налогообложения по договорам ГПХ физическим лицам, включая иностранцев (резидентов и нерезидентов), имеющих ВНЖ в РК или нет, подлежат отражению в декларации по **форме 200.00**, в приложении 200.02.

В соответствии с **пунктом 1 статьи 242 Налогового кодекса** расходы налогоплательщика в связи с осуществлением деятельности, направленной на получение дохода, подлежат вычету при определении налогооблагаемого дохода с учетом положений, установленных данной статьей и **статьями 243-263** Налогового кодекса, за исключением расходов, не подлежащих вычету в соответствии с Налоговым кодексом.

Положения данного пункта применяются к расходам налогоплательщика, понесенным как в Республике Казахстан, так и за ее пределами.

Согласно **пунктам 11 и 12 статьи 243 Налогового кодекса** вычету подлежат также расходы налогоплательщика по начисленным социальным отчислениям в Государственный фонд социального страхования и расходы налогоплательщика по начисленным отчислениям в фонд социального медицинского страхования в размерах, определяемых законодательством Республики Казахстан.

Таким образом, расходы налогового агента по уплате взносов на ОСМС и социальных отчислений по договорам ГПХ, заключенных с гражданами РК и иностранцами, будут относиться на вычеты при исчислении КПН при условии, что расходы, понесенные налоговым агентом на выплату доходов по договорам ГПХ, связаны с производственной необходимостью налогового агента - Заказчика и направлены на получение дохода.

Кроме того, в соответствии с **подпунктом 47 пункта 2 статьи 319 и пунктом 5 статьи 351 Налогового кодекса** не рассматриваются в качестве дохода физического лица суммы ИПН, исчисленные и уплаченные налоговым агентом в соответствии с положениями Налогового кодекса, обязательных пенсионных взносов, исчисленные и уплаченные агентом по уплате ОПВ в соответствии с **Социальным кодексом** с доходов физического лица-резидента за счет собственных средств, без их удержания.

При уплате налоговым агентом суммы ИПН, исчисленной с доходов, подлежащих налогообложению у источника выплаты в соответствии с положениями настоящего Кодекса, за счет собственных средств без его удержания обязанность налогового агента по удержанию и перечислению ИПН у источника выплаты считается исполненной.

Также, согласно **подпункту 1 пункта 2 статьи 644 и пункту 9 статьи 655 Налогового кодекса** доходом нерезидента из источников в РК не является - сумма подоходного налога, исчисленная с дохода нерезидента в соответствии с положениями настоящего Кодекса и уплаченная в бюджет РК налоговым агентом за счет собственных средств без удержания такого подоходного налога.

При уплате налоговым агентом суммы ИПН, исчисленной с доходов физического лица-нерезидента в соответствии с положениями Налогового кодекса, за счет собственных средств без его удержания обязанность налогового агента по удержанию и перечислению ИПН у источника выплаты считается исполненной.

При этом, Налоговым кодексом при исчислении корпоративного подоходного налога не предусмотрен вычет в виде сумм ИПН и ОПВ, исчисленных с доходов физического лица, в том числе по договорам ГПХ, и уплаченных налоговым агентом за счет собственных средств.