Табыс пен капиталға салынатын салықтар туралы үлгілік конвенция

Конвенция, 21 қараша 2017 ж.

МАЗМҰНЫ

Кіріспе.
Үлгілік салық конвенциясының баптарына берілген түсініктемелер.
Табыс пен капиталға салынатын салықтар туралы үлгілік конвенция
1-бапқа түсініктеме.
2-бапқа түсініктеме.
3-бапқа түсініктеме.
4-бапқа түсініктеме.
5-бапқа түсініктеме.
6-бапқа түсініктеме.
7-бапқа түсініктеме.
8-бапқа түсініктеме.
9-бапқа түсініктеме.
10-бапқа түсініктеме.
11-бапқа түсініктеме.
12-бапқа түсініктеме.
13-бапқа түсініктеме.
14-бапқа түсініктеме [жойылған].
15-бапқа түсініктеме
16-бапқа түсініктеме.
17-бапқа түсініктеме.
18-бапқа түсініктеме.
19-бапқа түсініктеме.
20-бапқа түсініктеме.
21-бапқа түсініктеме.
22-бапқа түсініктеме.
23 А және 23 В-баптарға түсініктеме
24-бапқа түсініктеме
25-бапқа түсініктеме
26-бапқа түсініктеме
27-бапқа түсініктеме
28-бапқа түсініктеме

29-бапқа түсініктеме.

30-бапқа түсініктеме.

31 және 32 1-баптарға түсініктеме.

ЭЫДҰ-ға кірмейтін елдердің ЭЫДҰ үлгілік салық конвенциясы бойынша ұстанымы.

Табыс пен капиталға салынатын салық туралы үлгілік конвенцияға қатысты ЭЫДҰ кеңесінің ұсыным – қосымшасы.

КІРІСПЕ

1. Халықаралық заңды қосарланған салық салу бір салық төлеушіге бір затқа қатысты және сол кезеңдерде екі (немесе одан да көп) мемлекетте салыстырмалы салықтарды белгілеу ретінде анықталуы мүмкін. Оның тауарлар мен қызметтердің алмасуына және капиталдың, технологияның және адамдардың қозғалысына зиянды әсері соншалықты жақсы белгілі, сондықтан қосарланған салық салу елдер арасындағы экономикалық қатынастарды дамытуға әкелетін кедергілерді жоюдың маңыздылығын атап өту қажет емес.

2. Экономикалық ынтымақтастық және даму ұйымына қатысушы елдер арасында барлық елдердің бірдей қосарланған салық салу жағдайларына ортақ шешімдерді қолдануы арқылы басқа елдерде коммерциялық, өнеркәсіптік, қаржылық немесе кез келген басқа қызметпен айналысатын салық төлеушілердің қаржылық жағдайын нақтылау, стандарттау және растау жөн деп бұрыннан танылған. Сондай-ақ, бұл елдер салық мәселелерінде, атап айтқанда, салық төлеуден жалтарудың алдын алу мақсатында ақпарат алмасу және салық жинауға көмектесу арқылы әкімшілік ынтымақтастықты жақсарту қажеттілігін бұрыннан түсінді.

3. Бұл ЭЫДҰ-ның Табыстар мен капиталға салық салу жөніндегі үлгілік конвенцияның негізгі мақсаттары, ол қосарланған салық салуды халықаралық заңдық болдырмау саласында туындайтын неғұрлым кең таралған проблемаларды біркелкі негізде реттеу құралын қамтамасыз етеді. ЭЫДҰ кеңесінің ұсынымдарына сәйкес[1] мүше елдер екіжақты конвенцияларды жасасу немесе қайта қарау кезінде осы Үлгілік конвенцияны оған берілген түсініктемелерде түсіндірілетін түрде және олардағы ескертпелерді ескере отырып басшылыққа алуға тиіс, Үлгілік конвенцияға негізделген өзінің екіжақты салық конвенцияларының ережелерін қолдану және түсіндіру кезінде олар туралы ескертулерін ескере отырып мезгіл-мезгілімен өзгеріп отырады, ал олардың салық органдары осы пікірлерді басшылыққа алуы керек.

---

[1] Қосымшаға қара

А. Тарихи анықтама

4. 1955 жылы 25 ақпанда Еуропалық экономикалық ынтымақтастық ұйымының (ЕЭЫҰ) кеңесі қосарланған салық салуға қатысты алғашқы ұсынысын қабылдады және екіжақты келісімдер немесе біржақты шаралар арқылы қосарланған салық салуды жоюда ілгерілеушілік болды. Сол кезде қазіргі уақытта ЭЫДҰ-ға мүше елдер арасында 70 екіжақты ортақ Конвенцияға қол қойылды. Бұл негізінен 1921 жылы Ұлттар лигасы бастаған жұмыстың арқасында болды. Бұл жұмыс 1928 жылы бірінші Үлгілік екіжақты конвенцияның дамуына, ақырында Мексика (1943) және Лондон (1946) Үлгілік конвенцияларының дамуына әкелді, олардың қағидаттары келесі онжылдықта жасалған немесе қайта қаралған көптеген екіжақты конвенцияларда белгілі бір нұсқалармен қолданылды. Алайда, осы Үлгілік конвенциялардың ешқайсысы толық және бірауыздан қабылданған жоқ. Сонымен қатар, бірнеше маңызды мәселелерге қатысты оларда айтарлықтай айырмашылықтар мен белгілі бір олқылықтар болды.

5. Соғыстан кейінгі кезеңде ЕурАзЭҚ-қа қатысушы елдердің экономикалық өзара тәуелділігі мен ынтымақтастығының артуы халықаралық қосарланған салық салуды болдырмау жөніндегі шаралардың маңыздылығын айқын көрсетті. Екіжақты салық келісімдерінің желісін ЕЭК - ке мүше барлық елдерге, содан кейін ЭЫДҰ-ға кеңейту қажеттілігі мойындалды, олардың кейбіреулері осы уақытқа дейін өте аз ғана келісімдер жасады, ал кейбіреулері мүлдем келіспеді. Сонымен бірге, бұл конвенцияларды біркелкі қағидаттарға, анықтамаларға, ережелер мен әдістерге сәйкес үйлестіру, сондай-ақ жалпы түсіндіруге қатысты келісімге қол жеткізу барған сайын қажет болды.

6. Дәл осы жаңа құжат аясында Қаржы комитеті 1956 жылы ЭЫДҰ - ға мүше елдер арасындағы қосарланған салық салу мәселелерін тиімді шешетін және барлық мүше елдер үшін қолайлы болатын Конвенция жобасымен жұмыс істей бастады. 1958 жылдан 1961 жылға дейін Қаржы комитеті 1963 жылы "Табыс пен капиталға қосарланған салық салуды болдырмау туралы конвенцияның жобасы"[1] деп аталатын қорытынды есебін ұсынғанға дейін төрт аралық есеп шығарды. 1963 жылы 30 шілдеде ЭЫДҰ кеңесі қосарланған салық салуды болдырмау туралы ұсынысты қабылдады және қатысушы елдердің үкіметтерін олардың арасындағы екіжақты келісімдерді жасасу немесе қайта қарау кезінде осы Конвенция жобасын басшылыққа алуға шақырды.

7. 1963 жылы өз баяндамасын ұсынған ЭЫДҰ Қаржы комитеті Конвенция жобасын одан әрі зерттегеннен кейін кейінгі кезеңде қайта қарауға болады деп болжады. Мұндай қайта қарау келіссөздері барысында мүше елдердің жинаған тәжірибесін және екіжақты конвенцияларды іс жүзінде қолдану, мүше елдердің салық жүйелеріндегі өзгерістер, халықаралық салық қатынастарын кеңейту, сондай-ақ іскерлік белсенділіктің жаңа секторларын және халықаралық деңгейдегі іскерлік ұйымдарды дамыту және салық салудың жаңа күрделі жүйелерінің пайда болуы үшін де қажет болды. Барлық осы себептерге байланысты Салық комитеті, ал 1971 жылдан кейін оның мұрагері Салық

мәселелері жөніндегі комитеті, 1963 жылғы Конвенцияның жобасын және оған берілген түсініктемелерді қайта қарауды қолға алды. Осының нәтижесі 1977 жылы жаңа Үлгілік конвенция және оған берілген түсініктемелер[1] жарияланды.

---

[1]Табыстар мен капиталға қосарланған салық салуды болдырмау туралы үлгілік конвенция, ЭЫДҰ, Париж,1963 ж.

8. 1963 жылғы Конвенцияның жобасын қайта қарауға әкелген факторлар өз әсерін тигізе берді және көптеген жолдармен Үлгілік конвенцияны өзгермелі экономикалық жағдайларға жаңарту және бейімдеу қажеттілігі біртіндеп өсті. Жаңа технологиялар әзірленді, сонымен бірге трансшекаралық транзакцияларды жүзеге асыру тәсілдерінде түбегейлі өзгерістер болды. Салық төлеуден жалтару әдістері күрделене түсті. 1980 жылдары ЭЫДҰ елдерінің экономикаларының жаһандануы мен лықтандырылуы да жеделдеді. Демек, әдеттегі жұмыс бағдарламасының бөлігі ретінде Қаржы комитеті және, атап айтқанда, 1977 жылдан кейін оның № 1 жұмыс тобы 1977 жылғы Үлгілік конвенцияға тікелей немесе жанама байланысты әртүрлі мәселелерді зерттеуді жалғастырды. Бұл жұмыстың нәтижесі бірқатар баяндамалар болды, олардың кейбіреулері Үлгілік конвенцияға және оған берілген түсініктемелерге түзетулер енгізуді ұсынды.[2]

9. 1991 жылы Үлгілік конвенцияны және оған берілген түсініктемелерді қайта қарау үздіксіз үдеріске айналғанын мойындай отырып, Салық мәселелері жөніндегі комитет толық қайта қарауды күтпей-ақ мерзімді және уақтылы жаңартулар мен түзетулерді көздейтін уақытша Үлгілік конвенцияның тұжырымдамасын қабылдады. Сондықтан, жоғарыда аталған баяндамаларда қамтылған көптеген ұсыныстарды енгізу арқылы 1977 жылдан бері атқарылған жұмыстар ескерілетін Үлгілік конвенцияның қайта қаралған жаңартылған нұсқасын жариялау туралы шешім қабылданды.

10. Үлгілік конвенцияның әсері ЭЫДҰ-ға мүше елдерден әлдеқайда асып кеткендіктен, Комитет сонымен қатар ЭЫДҰ-ға мүше емес елдердің, басқа халықаралық ұйымдардың және басқа да мүдделі тараптардың үлесін пайдалану үшін қайта қарау процесін бастау керек деп шешті. Мұндай сыртқы жарналар Қаржы мәселелері жөніндегі комитетке оны Халықаралық салық ережелері мен қағидаттарының эволюциясына сәйкес келтіру мақсатында Үлгілік конвенцияны жаңарту жөніндегі оның тұрақты міндетін орындауға көмектеседі деген пікір айтылды.

11. Бұл 1992 жылы Үлгілік конвенцияның жыртылмалы парақ түрінде жариялануына әкелді. 1963 жылғы Конвенция мен 1977 жылғы Үлгілік конвенцияның жобасынан айырмашылығы, қайта қаралған Үлгілік конвенция жан-жақты қайта қараудың шарықтау шегі емес, керісінше мерзімді жаңартуға бағытталған қайта қарау процесінің алғашқы қадамы және осылайша Үлгілік конвенцияның әлі де кез келген уақытта қатысушы елдердің пікірлерін дәл көрсетуін қамтамасыз етті.

11.1 1997 жылы шығарылған осындай жаңартулардың бірінің арқасында ЭЫДҰ-ға мүше емес бірқатар елдердің позициялары Үлгілік конвенция бойынша ЭЫДҰ елдерінен тыс Үлгілік конвенцияның өсіп келе жатқан ықпалын мойындау үшін екінші томға енгізілді (төменде қараңыз). Сонымен қатар, Комитеттің бірқатар алдыңғы баяндамаларының қайта басылымдары қосылды, бұл Үлгілік конвенцияға өзгерістер енгізуге ықпал болды.

11.2 1992 жылы алғашқы практикалық нұсқасы шыққаннан бері Үлгілік конвенция 10 рет жаңартылды (ішінде 1994, 1995, 1997, 2000, 2002, 2005, 2008, 2010, 2014 және 2017). 2017 жылы қабылданған осындай соңғы жаңартуға ЭЫДҰ/G20 "Базаны бұлыңғырлау және пайданы жылжыту" (BEPS) жобасынан, атап айтқанда, осы жоба аясында дайындалған 2, 6, 7 және 141-ші іс-қимылдар туралы соңғы есептерден туындайтын көптеген өзгерістер енгізілді.

---

[1]Осы есептердің кейбіреулері ЭЫДҰ Үлгілік салық конвенциясының толық нұсқасының екінші томына жарияланды және енгізілді.

[2]Осы есептердің кейбіреулері ЭЫДҰ Үлгілік салық конвенциясының толық нұсқасының екінші томына жарияланды және енгізілді.

B. ЭЫДҰ Үлгілік конвенциясының әсері

12. 1963 жылдан бастап ЭЫДҰ Үлгілік конвенциясы Салық конвенцияларын келісу, қолдану және түсіндіру процесіне кең ауқымды әсер етеді.

13. Біріншіден, ЭЫДҰ-ға мүше елдер екіжақты келісімдерді жасасу немесе қайта қарау кезінде Үлгілік конвенцияны негізгі құжат ретінде ұстанады. Мүше елдер арасындағы қосарланған салық салуды жоюда қол жеткізілген прогресті ЭЫДҰ кеңесінің ұсыныстарына сәйкес 1957 жылдан бастап жасалған немесе қайта қаралған конвенциялар санының артуы бойынша бағалауға болады. Алайда, Үлгілік конвенцияның маңыздылығын мүше елдер арасында жасалған конвенциялардың саны бойынша ғана емес, сонымен қатар ЭЫДҰ кеңесінің ұсынымдарына сәйкес бұл конвенциялар Үлгілік конвенцияның үлгісіне және көп жағдайда негізгі ережелеріне сәйкес келетіндігі бойынша бағалау қажет.

Екіншіден, Үлгілік конвенцияның ықпалы ЭЫДҰ-дан әлдеқайда асып түсті. Ол мүше елдер мен мүше емес елдер арасындағы, тіпті мүше емес елдер арасындағы келіссөздерде, сондай-ақ дүние жүзіндегі басқа халықаралық ұйымдардың немесе қосарланған салық салу және онымен байланысты мәселелер бойынша аймақтық ұйымдардың жұмысында негізгі анықтамалық құжат ретінде пайдаланылды. Ең алдымен, ол Біріккен Ұлттар Ұйымының Дамыған және дамушы елдер арасындағы қосарланған салық салуды болдырмау туралы үлгілік конвенциясын[2] бастапқы әзірлеу және кейіннен қайта қарау үшін негіз ретінде пайдаланылды, онда ЭЫДҰ Үлгілік

конвенциясына ережелер мен түсініктемелердің едәуір бөлігі жаңғыртылады. Дәл осы Үлгілік конвенцияның оның мүшелері болып табылмайтын елдерге ықпалының артып келе жатқанын мойындау үшін 1997 жылы Үлгілік конвенцияны оның ережелері мен түсініктемелері бойынша бірқатар елдердің ұстанымдарымен толықтыру туралы шешім қабылданды

14. Үшіншіден, Үлгілік конвенцияның ережелерін бүкіл әлемде тану және оларды екіжақты конвенциялардың көпшілігіне енгізу Үлгілік конвенцияның ережелеріне түсініктемелерді қолданыстағы екіжақты конвенциялардың ережелерін түсіндіру және қолдану жөніндегі жалпыға бірдей танылған нұсқаулыққа айналдыруға көмектесті. Бұл екіжақты конвенцияларды жалпы негізде түсіндіруді және қолдануды жеңілдетті. Салық конвенцияларының желісі кеңейе бергендіктен, мұндай жалпы қабылданған нұсқаулықтың маңыздылығы барған сайын айқын бола түсуде.

---

[1] ЭЫДҰ (2015), "Сәйкессіздіктің гибридті механизмдерінің салдарын бейтараптандыру", 2-әрекет – 2015 жылғы қорытынды есеп, ЭЫДҰ баспасы, Париж, DOI: http://dx.doi.org/10.1787/9789264241138-en; ЭЫДҰ (2015), Шарт бойынша тиісті емес жағдайларда жеңілдіктер берудің алдын алу, 6-әрекет – 2015 жылғы қорытынды есеп, ЭЫДҰ баспасы, Париж, DOI: http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en; ЭЫДҰ (2015), Тұрақты өкілдік мәртебесін беруден жасанды жалтарудың алдын алу, 7-әрекет – 2015 жылғы қорытынды есеп, ЭЫДҰ баспасы, Париж, DOI: http://dx.doi.org/10.1787/ 9789264241220-en; ЭЫДҰ (2015), Дауларды шешу тетіктерінің тиімділігін арттыру, 14-әрекет – 2015 жылғы қорытынды есеп, ЭЫДҰ баспасы, Париж, DOI: http://dx.doi.org/ 10.1787/9789264241633-en.

[2]Біріккен Ұлттар Ұйымының Дамыған және дамушы елдер арасындағы қосарланған салық салуды болдырмау туралы үлгілік конвенциясы, Біріккен Ұлттар Ұйымының басылымдары, Нью-Йорк, 1980 жылғы бірінші басылым, 2011 жылғы үшінші басылым.

С. Салық келісімін жасасу немесе қолданыстағы келісімге өзгерістер енгізу туралы шешім қабылдауға қатысты салық саясатын қарастыру

15.1 1997 жылы ЭЫДҰ кеңесі мүше елдердің үкіметтері осы мүше елдермен және қажет болған жағдайда олар әлі келіспеген ЭЫДҰ-ға мүше емес елдермен екіжақты салық келісімдерін жасасу жөніндегі күш-жігерін жалғастыру туралы ұсыныс қабылдады. Басқа елмен салық келісімін жасасу немесе жасамау туралы мәселені әр мемлекет салықтық және салықтық емес ойларды қамтитын әр түрлі факторларға байланысты шешсе де, салық саясатын қарастыру мұндай шешім қабылдауда шешуші рөл атқарады. Келесі абзацтарда Мемлекетпен халықаралық шарт жасасу керек пе деген мәселеге ғана емес, сонымен бірге Мемлекет қолданыстағы халықаралық шартты өзгертуге немесе ауыстыруға ұмтылуы керек пе, тіпті соңғы шара ретінде халықаралық

шартты (шартты бұзу көбінесе шартты бұзуға әкелетін жағдайларға алаңдамайтын көптеген салық төлеушілерге теріс әсер ететінін ескере отырып) тоқтатуға қатысты салық саясатының кейбір ойлары сипатталған.

15.2 Салық келісімдерінің негізгі мақсаты трансшекаралық қызметтер, сауда және инвестициялар үшін салықтық кедергілерді азайту мақсатында қосарланған салық салуды болдырмау болып табылатындықтан, қатысушы екі Мемлекеттің салық жүйелерінің өзара іс-қимылы нәтижесінде туындайтын қосарланған салық салу тәуекелдерінің болуы салық саясатының негізгі проблемасы болып табылады. Мұндай қосарланған салық тәуекелдері, әдетте, екі Мемлекет арасындағы қолданыстағы немесе болжамды трансшекаралық сауда мен инвестициялардың едәуір деңгейі болған жағдайда маңызды болады. Салық келісімдері ережелерінің көпшілігі екі Мемлекет арасында салық құқығын бөлу арқылы қосарланған салық салуды жоюға бағытталған және егер Мемлекет табыстың жекелеген элементтеріне салық салу құқығын шектейтін Келісімнің ережелерін қабылдайтын болса, онда бұл табыстың элементтері басқа Мемлекетте салық салынатындығын түсінген кезде мұны жасайды деп болжанады. Мемлекет пайдаға салық салмайтын немесе оны төмен деңгейде өндіріп алатын жағдайларда, басқа Мемлекеттер салық келісімін жасасуды негіздейтін қосарланған салық салу тәуекелдері бар-жоғын қарастыруы керек. Мемлекеттер сонымен қатар басқа Мемлекеттің салық жүйесінің салық төлемеу қаупін арттыратын элементтері бар-жоғын қарастыруы керек, бұл ұлттық экономикаға қатысы жоқ салық жеңілдіктерін қамтуы мүмкін.

15.3 Тиісінше, салық келісімін жасауды қарастыратын екі Мемлекет өздерінің резиденттерімен байланысты трансшекаралық жағдайларда қосарланған салық салу қаупі бар дәрежені бағалауы керек. Тұрғылықты жеріне байланысты заңды қосарланған салық салудың көптеген жағдайларын салық келісімдерін жасасудың қажеті жоқ ішкі қосарланған салық салу ережелерімен (әдетте босату немесе несиелік әдіс түрінде) жоюға болады. Бұл ішкі ережелер тұрғылықты жерінен заңды қосарланған салық салудың көптеген нысандарына қатысты болуы мүмкін болса да, олар қосарланған салық салудың барлық жағдайларын, әсіресе егер екі Мемлекеттің шығу ережелерінде айтарлықтай айырмашылықтар болса немесе осы Мемлекеттердің ішкі заңнамасы (мысалы, басқа Мемлекетте жасалған трансферттік баға белгілеу түзетілген жағдайда) экономикалық салада қосарланған салық салудан біржақты босатуға жол бермесе қамтымайды.

15.4 Салық келісімін жасасуға қатысты салық саясатының тағы бір ескерілуі – шығарылған мемлекетте жоғары ұсталатын салықтар нәтижесінде туындауы мүмкін шамадан тыс салық салу қаупі. Қосарланған салық салуды жою тетіктері, әдетте, мұндай жоғары ұсталатын салықтар қосарланған салық салуға әкелмейтініне кепілдік

берсе де, қаржы көзі болатын Мемлекеттен алынатын мұндай салықтар тұрақты тұратын Мемлекеттегі пайдадан алынатын салық сомасынан асып кетсе де, олар трансшекаралық сауда мен инвестицияларға зиянды әсер етуі мүмкін.

15.5 Салық келісімін қарастыру кезінде ескерілетін басқа салықтық мәселелер елдер арасындағы экономикалық байланыстарды ынталандыратын және нығайтатын салық келісімдерінің әртүрлі ерекшеліктерін қамтиды, мысалы, шетелдік инвестицияларды 24 -бапта көрсетілген кемсітпеушілік ережелерінде қарастырылған кемсітушілік салық режимінен қорғау, салық режимінің үлкен сенімділігі. Осы Келісімнен пайда алуға құқығы бар салық төлеушілер үшін және салық келісімдері өзара келісу рәсімін көздейтіндіктен, Уағдаласушы мемлекеттердің төрелікке жүгіну мүмкіндігімен қатар, бұл трансшекаралық салық дауларын шешу тетігі болып табылады.

15.6 Салық келісімдерінің маңызды мақсаты салық төлеуден жалтарудың алдын алу болғандықтан, Мемлекеттер өздерінің әлеуетті келісім серіктестері салықтық ақпаратпен алмасу мүмкіндігі сияқты әкімшілік көмекке қатысты салық келісімдерінің ережелерін тиімді қолдануға дайын ба және қабілетті ме, жоқ па, соны қарастыруы керек, бұл салық келісімін жасау туралы шешім қабылдаған кезде ескерілетін негізгі аспект. Мемлекеттің салық жинауға көмектесу қабілеті мен дайындығы да ескерілетін маңызды фактор болар еді. Алайда, қосарланған салық салудың нақты тәуекелі болмаған жағдайда, бұл әкімшілік ережелердің өзі салық келісімін жасау үшін жеткілікті салық саясатын қамтамасыз етпейтінін атап өткен жөн, мұндай әкімшілік көмек салық салу туралы келісім жасау, салықтық ақпаратпен алмасу туралы келісім немесе Салық мәселелері жөніндегі көпжақты өзара әкімшілік көмек туралы конвенцияға1 қатысу сияқты неғұрлым мақсатты балама келісімдер арқылы қамтамасыз етілуі мүмкін.

D. Үлгілік конвенцияның тұсаукесері

Үлгілік конвенцияның атауы

16. 1963 жылғы Конвенцияның жобасында да, 1977 жылғы Үлгілік конвенцияда да Үлгілік конвенцияның атауында қосарланған салық салуды жоюға сілтеме бар. Үлгілік конвенция тек қосарланған салық салуды жоюға ғана емес, сонымен қатар салық төлеуден жалтарудың алдын алу, сондай-ақ кемсітушілікке жол бермеу сияқты басқа да мәселелерді қозғайтындығын ескере отырып, 1992 жылы осы сілтемені қамтымайтын қысқа атауды қолдану туралы шешім қабылданды. Бұл өзгеріс осы басылымның негізгі бетіне де, Үлгілік конвенцияның өзіне де енгізілді. Алайда, көптеген қатысушы елдердің тәжірибесі тақырыпқа қосарланған салық салуды жоюға немесе қосарланған салық салуды жоюға және салық төлеуден жалтаруға жол бермеуге қатысты сілтемелерді қосуды көздейтіні ескерілді, өйткені екі тәсіл де Конвенцияның осы маңызды мақсаттарын көрсетеді.

_____

[1]http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/ENG-жаңартылған Конвенция.pdf. электрондық мекенжайы бойынша қол жетімді

16.1 ЭЫДҰ/G20 "Базаны бұлыңғырлау және пайданы жылжыту" жобасы шеңберінде жүргізілген жұмыстардың нәтижесінде 2014 жылы Комитет Конвенцияның атауын өзгерту және оған кіріспені енгізу туралы шешім қабылдады. Енгізілген өзгерістер Конвенцияның мақсаттары қосарланған салық салуды жоюмен шектелмейтінін және Уағдаласушы мемлекеттер салық төлеуден жалтару жолымен салықтық емес немесе жеңілдікпен салық салуға мүмкіндіктер жасау үшін Конвенцияның ережелерін пайдалануға ниетті емес екенін тікелей мойындайды. Тауарларды сатып алу туралы келісімдерден туындайтын салық базасының бұлыңғырлануы мен пайданың ауысуына байланысты ерекше проблемаларды ескере отырып, салық келісімдерінен туындамауы керек салық төлеуден жалтарудың бір мысалы сияқты келісімдерге тікелей сілтеме жасау туралы шешім қабылданды, бұл ретте бұл Уағдаласушы мемлекеттер алдын алуға ниетті салық төлеуден жалтарудың бір ғана мысалы болғаны түсініледі.

16.2 Тақырып пен Кіріспе Конвенция[1] контекстінің бөлігі болғандықтан және Конвенцияның мақсаты мен бағыты туралы жалпы түсінік қалыптастыратындықтан, олар Конвенция ережелерін түсіндіруде маңызды рөл атқаруы керек. Халықаралық шарттар құқығы туралы Вена конвенциясының 31(1) - бабында қамтылған халықаралық шартты түсіндірудің жалпы ережесіне сәйкес "Халықаралық шарт халықаралық шарттың терминдеріне олардың контекстінде берілген қарапайым мағынаға сәйкес және оның мақсаты мен бағытын ескере отырып, адал ниетпен түсіндіріледі..."

Үлгілік конвенцияның жалпы ережелері

17. Үлгілік конвенцияда ең алдымен оның қолданылу аясы сипатталады (I тарау) және кейбір терминдердерге анықтама беріледі (II тарау). Негізгі бөлім III-V тараулардан тұрады, онда екі Уағдаласушы мемлекеттің әрқайсысы табыс пен капиталға қандай дәрежеде салық сала алатындығы және халықаралық қосарланған салық қалай жойылуы керек екендігі анықталады. Содан кейін арнайы ережелер (VI тарау) және Қорытынды ережелер (күшіне ену және тоқтату, VII тарау) жалғасады.

---

[1]Халықаралық шарттар құқығы туралы Вена конвенциясының 31 (2) бабын қараңыз .

Қолдану аясы және анықтамалар

18. Конвенция Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің немесе екеуінің де резиденттері болып табылатын барлық адамдарға қолданылады (1-бап). Бұл 2-бапта

сипатталған табыстар мен капиталға салынатын салықтарға қатысты. II тарауда Конвенцияның бірнеше бабында қолданылатын кейбір терминдерге анықтама берілген. "Дивидендтер", "пайыздар", "роялти" және "жылжымайтын мүлік" сияқты басқа терминдер осы мәселелерге арналған баптарда анықталған.

Табыстар мен капиталға салық салу

19. Қосарланған салық салуды жою мақсатында Конвенция ережелердің екі санатын белгілейді. Біріншіден, 6-21-баптар кірістердің әртүрлі санаттарына қатысты қайнар көзінің немесе орналасқан жерінің және тұрақты тұратын Мемлекеттің тиісті салық салу құқығын анықтайды, ал 22-бап капиталға қатысты да солай жасайды. Табыс пен капиталдың бірқатар баптары болған жағдайда салық салуға айрықша құқық Уағдаласушы мемлекеттердің біріне беріледі. Осылайша, басқа Уағдаласушы мемлекет бұл баптарға салық сала алмайды және қосарланған салық салудан аулақ болады. Әдетте, бұл айрықша салық салу құқығы тұрғылықты Мемлекетке беріледі. Табыс пен капиталдың басқа баптары жағдайында салық салу құқығы ерекше емес. Табыстың екі түріне (дивидендтер мен пайыздар) келетін болсақ, салық салу құқығы екі Мемлекетке де берілгенімен, қаржы көзі болатын Мемлекеттен алынуы мүмкін салық сомасы шектеулі. Екіншіден, бұл ережелер қаржы көзі болатын Мемлекетке немесе орналасқан жеріне толық немесе шектеулі салық салу құқығын беретіндіктен, резидент Мемлекет қосарланған салық салуды болдырмау үшін жеңілдіктер беруі керек; бұл 23 А және 23 В-баптарының мақсаты болып табылады, Конвенция Уағдаласушы мемлекеттерге жауапкершіліктен босатудың екі әдісі арасында, яғни салықтан босату әдісін және сынақ әдісін таңдау құқығын қалдырады.

20. Табыстар мен капиталды қаржы көзі болатын Мемлекетте немесе әрекет жасайтын жерінде әр класқа қолданылатын режимге байланысты үш класқа бөлуге болады:

— қаржы көзі болатын Мемлекет немесе орналасқан жерінде табыстар мен капиталға ешқандай шектеусіз салық салынуы мүмкін,

— қаржы көзі болатын Мемлекетте шектеулі салық салынуы мүмкін табысқа және – қаржы көзі болатын Мемлекетте немесе орналасқан жерінде салық салынбайтын табыс пен капиталға бөлінеді.

21. Төменде қаржы көзі немесе орналасқан жері бойынша ешқандай шектеусіз салық салынуы мүмкін табыстар мен капитал санаттары берілген:

— осы Мемлекеттегі жылжымайтын мүліктен түсетін табыстар (ауыл шаруашылығынан немесе орман шаруашылығынан түсетін кірістерді қоса алғанда), мұндай мүлікті және оны білдіретін капиталды иеліктен шығарудан түсетін табыстар (6 -бап және 13 және 22-баптардың 1-тармағы), сондай-ақ осындай мүліктен түсетін олардың құнының 50 пайызынан астамын құрайтын акцияларды иеліктен шығарудан түскен кірістер (13-баптың 4-тармағы);

— осы Мемлекетте орналасқан тұрақты өкілдіктің пайдасы, осындай тұрақты өкілдікті иеліктен шығарудан түскен кірістер және осындай тұрақты өкілдіктің коммерциялық меншігінің бір бөлігін құрайтын жылжымалы мүлік болып табылатын капитал (7-бап және 13 және 22-баптардың 2-тармағы); алайда, егер тұрақты өкілдік халықаралық теңіз тасымалының және халықаралық әуе тасымалының мақсаттары үшін жұмыс жағдайында ұсталса, ерекшелік жасалады (төмендегі 23-тармақты қараңыз);

— әртістің өзі немесе спортшы немесе басқа адам осындай табыс алатынына қарамастан (17-бап) әртістер мен спортшылардың осы Мемлекетте жүзеге асыратын қызметінен түскен табысы;

— осы Мемлекеттің резиденті болып табылатын компания төлейтін директорлардың сыйақысы (16-бап);

— қызметкер тиісті қаржы жылында басталатын немесе аяқталатын кез келген он екі айлық кезең ішінде 183 күннен аспайтын кезең ішінде болған және белгілі бір шарттар сақталған жағдайларды қоспағанда, осы Мемлекетте жүзеге асырылатын жеке сектордағы жалдау жөніндегі атқарылған жұмыстар үшін сыйақы;

— белгілі бір шарттар сақталған жағдайда сыйақы мен зейнетақы мемлекеттік қызметке байланысты төленеді (19-бап).

22. Төменде қаржы көзі болатын Мемлекетте шектеулі салық салынуы мүмкін табыстар санаттары келтірілген:

— дивидендтер: егер дивидендтер төленетін холдинг іс жүзінде шыққан Мемлекеттегі тұрақты өкілдікпен байланысты болмаса, онда бұл Мемлекет

салықты дивидендтердің жалпы сомасының 5%-на дейін шектеуі керек, егер бенефициарлық меншік иесі тікелей иелік ететін компания болса, онда 365 күндік кезең ішінде, компанияның капиталынан кем дегенде 25%-ға және басқа жағдайларда олардың жалпы сомасынан 15%-ға дейін дивидендтер төлейді (10-бап);

— пайыздар: дивидендтер сияқты шарттар орындалған кезде, шығарылған Мемлекет салық мөлшерін әдеттегі сомадан асатын кез келген пайызды қоспағанда, жалпы пайыздың 10 пайызымен шектеуі керек (11-бап).

23. Табыстың немесе капиталдың басқа түрлеріне қаржы көзі болатын Мемлекетте немесе әрекет ететін жерінде салық салынбауы мүмкін; әдетте, оларға салық төлеушінің резидент Мемлекетте ғана салық салынады. Бұл, мысалы, роялтиге (12-бап), акцияларды немесе бағалы қағаздарды иеліктен шығарудан түскен табыстарға (13-баптың 4-тармағын қоспағанда, 13-баптың 5-тармағы), халықаралық тасымалдарда пайдаланылатын теңіз немесе әуе кемесінің бортында жүзеге асырылатын жұмыстары үшін берілетін сыйақыға (15-баптың 3-тармағы), жеке сектордағы зейнетақыларға (18-бап), студент оны оқыту немесе тағылымдамадан өткізу мақсатында алатын төлемдерге (20-бап), және акциялармен немесе бағалы қағаздармен ұсынылған капиталға (22-баптың 4-тармағы) қатысты. Сол сияқты, теңіз немесе әуе кемелерін халықаралық

тасымалдарда пайдаланудан түскен пайдаға, осындай теңіз немесе әуе кемелерін иеліктен шығарудан түскен табыстарға және олар ұсынған капиталға тек тұрақты тұратын Мемлекетте ғана салық салынуға тиіс (8-бап және 13 және 22-баптардың 3-тармағы). Шығарылған Мемлекеттегі тұрақты өкілдікке жатпайтын кәсіпкерлік қызметтен түсетін пайдаға тек тұрақты тұратын Мемлекетте ғана салық салынады (7-баптың 1-тармағы).

24. Егер Уағдаласушы мемлекеттің резиденті екінші Уағдаласушы мемлекеттегі қаржы көздерінен табыс алса немесе Конвенцияға сәйкес резидент Мемлекетте ғана салық салуға жататын ондағы капиталға иелік етсе, қосарланған салық салу проблемасы туындамайды, өйткені қаржы көзі болатын немесе әрекет ету жерінің Мемлекеті осындай табысқа немесе капиталға салық салудан қалыс қалуға тиіс.

25. Егер, Конвенцияға сәйкес, керісінше, табыс немесе капиталға, қаржы көзі болатын Мемлекетттің немесе орналасқан жері бойынша шектеулермен немесе шектеулерсіз салық салынуы мүмкін болса, резидент Мемлекет қосарланған салық салуды жоюға міндетті. Бұған келесі екі жолдың бірімен қол жеткізуге болады:

— салықтан босату әдісі: қаржы көзі болатын Мемлекетте немесе әрекет ету жерінде салық салынатын табыс немесе капитал резидент Мемлекетте салық төлеуден босатылады, бірақ бұл салық төлеушінің қалған табысына немесе капиталына қолданылатын салық мөлшерлемесін анықтау кезінде ескерілуі мүмкін;

– кредиттік әдіс: қаржы көзі болатын Мемлекетінде немесе әрекет ету жерінде табысқа немесе капиталға салық салынатын резидент Мемлекетте салық салынады, бірақ қаржы көзі болатын Мемлекетте немесе орналасқан жерінде алынатын салық осындай табысқа немесе капиталға резидент Мемлекет салығы есебінен есептеледі.

25.1 Алдыңғы түсіндірмелерден барлық Конвенцияда, бұл жерде: егер бұл басқа Мемлекет резидент Мемлекет болып табылса 23 А немесе 23 В-бабтары қолданылады деген жағдайларды қоспағанда, Уағдаласушы мемлекетте "салық салынуы мүмкін" деген сөздер осы Мемлекетке тиісті ереже қолданылатын табысқа салық салу құқығы берілетінін және бұл сөздер екінші Уағдаласушы мемлекеттің салық салу құқығына әсер етпейтінін білдіреді.

Арнайы ережелер

26. Конвенцияда бірқатар арнайы ережелер бар. Бұл ережелер мыналарға қатысты:

— әртүрлі жағдайларда салықтық кемсітушілікті жою (24-бап).;

— қосарланған салық салуды жою және Конвенцияны түсіндіруде қайшылықтарды шешу үшін өзара келісу рәсімін белгілеу (25-бап);

— Уағдаласушы мемлекеттердің салық органдары арасында ақпарат алмасу (26-бап);

— Уағдаласушы мемлекеттердің бір-бірінен салық алуға жәрдемдесуі (27-бап);

— халықаралық құқыққа сәйкес дипломатиялық өкілдіктер мен консулдық мекемелердің қызметкерлері үшін салық режимі (28-бап);

— Конвенцияда көзделген жеңілдіктерге құқық (29-бап);

— Конвенцияның аумақтық таралуы (30-бап).

Үлгілік конвенция бойынша жалпы ескертулер

27. Үлгілік конвенцияда мүмкіндігінше әрбір нақты жағдай үшін бірыңғай ережені көздеуге әрекет жасалады. Алайда, кейбір мәселелерде Үлгілік конвенцияны тиімді қолданумен үйлесетін икемділіктің белгілі бір дәрежесін Конвенцияда сақтау қажет деп саналды. Осылайша, қатысушы елдер белгілі бір еркіндікке ие, мысалы, дивидендтер мен пайыздар көзінен салық мөлшерлемесін белгілеуге және қосарланған салық салуды жою әдісін таңдауға қатысты. Сонымен қатар, кейбір жағдайларға арналған түсініктемелерде балама немесе қосымша ережелер туралы айтылады.

Баптарға берілген түсініктемелер

28. Конвенцияның әрбір бабында оның ережелерін суреттеуге немесе түсіндіруге арналған егжей-тегжейлі түсініктеме бар.

29. Түсініктемелерді қатысушы елдердің Үкіметтері Салық мәселелері жөніндегі комитетке тағайындаған сарапшыларды дайындап, келіскендіктен, олар халықаралық қаржы құқығын дамыту үшін ерекше маңызға ие. Пікірлер мүше елдер қол қойған конвенцияларға қандай-да бір түрде қосылмауы керек болса да, олар Үлгілік құжаттан айырмашылығы заңды түрде міндетті халықаралық құжаттар болып табылады, бірақ олар конвенцияларды қолдануға және түсіндіруге, атап айтқанда, кез-келген дауларды шешуге үлкен көмек бола алады.

29.1 Қатысушы елдердің салық органдары екіжақты салық келісімдерін түсіндіру кезінде үнемі түсініктемелерге жүгінеді. Түсініктемелер күнделікті егжей-тегжейлі мәселелерді шешу үшін де, әртүрлі ережелердің артындағы саясат пен мақсаттарға қатысты үлкен мәселелерді шешу үшін де пайдалы. Салық инспекторлары түсініктемелердегі ұсыныстарға үлкен мән береді.

29.2 Сол сияқты, салық төлеушілер өз бизнестерін жүргізу және іскерлік операциялары мен инвестицияларын жоспарлау кезінде түсініктемелерді кеңінен қолданады. Салық әкімшілігінен салық мәселелері бойынша алдын-ала шешім қабылдау процедурасы жоқ елдерде түсініктемелер ерекше маңызға ие, өйткені түсініктемелер бұл жағдайда түсіндірудің жалғыз көзі бола алады.

29.3 Екіжақты салық келісімдері сот органдарының назарын көбірек аударуда. Соттар өз шешімдерін қабылдаған кезде түсініктемелерді көбірек қолданады. Салық комитетінің жинаған ақпараты – бұл пікірлер қатысушы елдердің басым көпшілігінің жарияланған сот шешімдерінде келтірілген ақпарат екендігін көрсетеді. Көптеген

шешімдерде түсініктемелер кеңінен келтіріліп, талданды және соттың талқылауында жиі шешуші рөл атқарды. Комитет бұл тенденция Дүниежүзілік салық келісімдері желісі кеңейген сайын және түсініктемелер түсіндірудің маңызды анықтамалық материалы ретінде кеңірек танылa бастаған сайын жалғасады деп күтеді.

30. Түсініктемелер бойынша ескертулер кейде мүше елдердің өтініші бойынша енгізілді, олар тиісті бапқа түсініктемеде берілген түсіндірмемен келісе алмайды. Осылайша, бұл ескертулер Конвенцияның мәтінімен ешқандай келіспеушілікті білдірмейді, бірақ бұл елдердің осы баптың ережелерін қалай қолданатындығын көрсетеді. Ескертулер түсініктемелерде келтірілген баптарды түсіндіруге байланысты болғандықтан, елдің берген түсініктемелері елдерге екіжақты конвенцияларға енгізуге мүмкіндік беретін балама немесе қосымша Ереженің тұжырымдамасын өзгертуге деген ұмтылысын көрсететін ескертулер қажет емес.

Конвенцияның кейбір ережелеріне қатысты кейбір қатысушы елдердің ескертпелері

31. Барлық мүше елдер Үлгілік конвенцияның мақсаттары мен негізгі ережелерімен келіскенімен, олардың барлығы дерлік тиісті баптарға берілген түсініктемелерде көрсетілген кейбір ережелерге қатысты ескертулер жасады. Елдерге түсініктемелер елдерге өздерінің екіжақты конвенцияларына енгізуге мүмкіндік беретін балама немесе қосымша ережелерді пайдалану ниетін көрсететін ескертпелер жасаудың немесе түсініктемеде көрсетілген осы Ереженің түсіндірмесін растау немесе енгізу үшін Үлгілік конвенцияның қандай да бір ережесінің тұжырымдамасын өзгертудің қажеті болмады. Мүше ел ескертулер жасаған шамада, басқа мүше елдер екіжақты конвенциялар бойынша келіссөздер жүргізу кезінде олардың біріншісімен өзара қарым-қатынас қағидатына сәйкес іс-қимыл еркіндігін сақтайды деген болжам бар.

32. Фискалдық мәселелер жөніндегі комитет бұл ескертулерді осы Конвенцияны әзірлеу кезінде қол жеткізілген өте кең келісім аясында қарау керек деп санайды.

Алдыңғы нұсқалармен байланыс

33. 1977 жылғы Үлгілік конвенцияны әзірлеу кезінде Салық мәселелері жөніндегі комитет 1963 жылғы Конвенция жобасының баптары мен түсініктемелеріндегі өзгерістер нәтижесінде туындауы мүмкін түсіндірудегі коллизия мәселелерін қарады. Сол кезде Комитет қолданыстағы конвенцияларды мүмкіндігінше қайта қаралған түсініктемелер рухында түсіндіру керек деп есептеді, дегенмен бұл Конвенциялардың ережелерінде 1977 жылғы Үлгілік конвенцияның дәлірек тұжырымы жоқ. Сондай-ақ, осыған байланысты өз ұстанымдарын нақтылағысы келетін мүше елдер мұны өзара келісу процедурасына сәйкес құзыретті органдар арасында хат алмасу арқылы жасай алатындығы және мұндай хат алмасу болмаған жағдайда да, бұл

органдар ерекше жағдайларда мұндай түсіндіруді растау үшін өзара келісу процедураларын қолдана алатындығы көрсетілген.

34. Комитет Үлгілік конвенцияның баптарындағы өзгерістер мен оларға 1977 жылдан бастап енгізілген түсініктемелер дәл осылай түсіндірілуі тиіс деп есептейді.

35. Үлгілік конвенцияның баптарына енгізілген түзетулер мен осы түзетулердің тікелей нәтижесі болып табылатын түсініктемелердегі өзгерістер, егер осы Конвенциялардың ережелері мәні бойынша өзгертілген баптардан өзгеше болса, бұрын жасалған Конвенцияларды түсіндіруге немесе қолдануға қатысы жоқ екені айтпаса да түсінікті (мысалы, осы Конвенцияның 4-тармағын қараңыз, 5-бапқа берілген түсініктеме). Алайда, түсініктемелерге енгізілген басқа өзгерістер немесе толықтырулар, әдетте, олар қабылданғанға дейін жасалған Конвенцияларды түсіндіруге және пайдалануға қолданылады, өйткені олар ЭЫДҰ - ға мүше елдердің қолданыстағы ережелерді дұрыс түсіндіруге және оларды нақты жағдайларға қолдануға қатысты консенсусын көрсетеді.

36. Комитет түсініктемелердегі өзгерістер осы өзгерістер қабылданғанға дейін жасалған Конвенцияларды түсіндіруге және қолдануға қатысты болуы керек деп санаса да, ол қарама-қарсы түсіндірудің кез келген түрімен келіспейді. Бұл сөзсіз Үлгілік конвенцияның немесе өзгертілген тұжырымдамада қамтылғандардың ішінен түсініктемелердің бабын өзгерту алдыңғы тұжырымға қарағанда басқа салдарға әкеледі деген қорытындыға әкеледі. Көптеген түзетулер баптардың немесе түсініктемелердің мағынасын өзгертуге емес, жай ғана түсіндіруге бағытталған және бұл жағдайда мұндай қарама-қарсы түсінік дұрыс болмас еді.

36.1 Қатысушы елдердің салық органдары алдыңғы төрт тармақта көрсетілген жалпы қағидаттарды ұстанады. Тиісінше, Салық комитеті салық төлеушілерге бұрынғы шарттарды түсіндіру кезінде түсініктемелердің кейінгі нұсқаларымен танысу пайдалы болуы мүмкін деп санайды.

Көпжақты конвенция

37. 1963 жылғы Конвенция жобасын және 1977 жылғы Үлгілік конвенцияны дайындау кезінде Фискалдық мәселелер жөніндегі комитет Көпжақты Салық конвенциясын жасасудың мүмкін болатын-болмайтынын қарастырып, бұл үлкен қиындықтарға тап болады деген қорытындыға келді. Алайда, ол мүше елдердің белгілі бір топтары өздерінің нақты мақсаттарына сәйкес қажет деп санайтын белгілі бір бейімделулерді ескере отырып, Үлгілік конвенция негізінде осындай конвенцияны бір-бірімен жасасу мүмкіндігін зерттей алатынын мойындады.

38. 1983 жылы әзірленген және 1987, 1989 және 1996 жылдары[1] Дания, Финляндия, Исландия, Норвегия және Швециямен ауыстырылған Скандинавиялық табыстар мен капитал конвенциясы мүше елдер топтары арасындағы осындай

Көпжақты конвенцияның практикалық мысалы болып табылады және Үлгілік конвенцияның ережелерін мұқият қадағалайды.

39. Сондай-ақ, Салық мәселелері жөніндегі комитет дайындаған алғашқы жоба негізінде Еуропа кеңесі шеңберінде әзірленген Салық мәселелері жөніндегі өзара әкімшілік көмек туралы конвенция өзекті болып табылады. Бұл Конвенция 1995 жылы 1 сәуірде күшіне енді. Тағы бір маңызды Көпжақты конвенция – ЭЫДҰ/G20 Салық базасын бұлыңғырлау және пайданы шығару жобасынан туындайтын және 2016 жылғы 31 желтоқсанда қол қою үшін ашылған келісімдерге байланысты шараларды жүзеге асыруға жәрдемдесу мақсатында әзірленген салық келісімдеріне байланысты BEPS-тің алдын алу шараларын қолдану туралы көпжақты конвенция болып табылады.

---

[1] Фарер аралдары 1989 және 1996 жылдардағы конвенцияларға қол қойды.

40. Осы Көпжақты конвенцияларға қарамастан, қолданыстағы екіжақты салық конвенцияларының желісін алмастыра алатын көптеген елдердің қатысуымен Көпжақты салық конвенциясын жасау қазіргі уақытта іс жүзінде мүмкін деп санауға негіз жоқ. Сондықтан Комитет екіжақты келісімдер халықаралық деңгейде қосарланған салық салуды жоюды қамтамасыз етудің неғұрлым қолайлы әдісі болып қала береді деп санайды.

Салық төлеуден жалтару; конвенцияларды тиісінше пайдаланбау

41. Салық конвенцияларын тиісінше пайдаланбауға және халықаралық салық төлеуден жалтаруға байланысты мәселелер 1963 жылғы Конвенция жобасы жарияланғаннан бері Салық мәселелері жөніндегі комитеттің тұрақты алаңдаушылық білдіретін тақырыбы болды. Осы жылдар ішінде салық төлеуден жалтарудың әртүрлі нысандарымен күресуге бағытталған бірқатар ережелер (мысалы, 2017 жылы қосылған 29-бап) Үлгілік конвенцияға қосылды немесе өзгертілді. Салық мәселелері жөніндегі комитет Конвенцияның кіріспесінде көрсетілгендей, Конвенцияның ережелері салық төлеуден жалтару мақсатында пайдаланылмауын қамтамасыз ету мақсатында салық келісімдерінің қолданылуын бақылауды жалғастырады.

ТАБЫС ПЕН КАПИТАЛҒА САЛЫНАТЫН САЛЫҚТАР ТУРАЛЫ ҮЛГІЛІК КОНВЕНЦИЯ КОНВЕНЦИЯНЫҢ ҚЫСҚАША МАЗМҰНЫ

Тақырыбы және кіріспе

I тарау

КОНВЕНЦИЯНЫҢ ҚОЛДАНЫЛУ АЯСЫ

1-бап Қамтылған адамдар

Өтелетін салықтар

2-бап	II тарау анықтамалар
3-бап	Жалпы анықтамалар
4-бап	Резидент
5-бап	Тұрақты өкілдік III тарау ТАБЫСҚА САЛЫҚ САЛУ
6-бап	Жылжымайтын мүліктен түсетін табыс
7-бап	Бизнестен түскен пайда
8-бап	Халықаралық теңіз және әуе тасымалы
9-бап	Қауымдастырылған кәсіпорындар
10-бап	Дивидендтер
11-бап	Пайыздар
12-бап	Роялти
13-бап	Капитал өсімі
14-бап	[Жойылған]
15-бап	Жалдау қызметінен түскен табыс
16-бап	Директорлардың сыйақысы
17-бап	Ойын-сауық индустриясының қызметкерлері мен спортшылар
18-бап	Зейнетақылар
19-бап	Мемлекеттік қызмет
20-бап	Білім алушылар
21-бап	Басқа табыстар IV тарау КАПИТАЛҒА САЛЫНАТЫН САЛЫҚ
22-бап	Капитал
	V тарау ҚОСАРЛАНҒАН САЛЫҚ САЛУДЫ ЖОЮ ӘДІСТЕРІ
23 А-бап	Салықтан босату әдісі
23 В-бап	Несиелік әдіс
	VI тарау АРНАЙЫ ЕРЕЖЕЛЕР
24-бап	Кемсітпеушілік
25-бап	Өзара келісу рәсімі
26-бап	Ақпарат алмасу
27-бап	Салық жинауға көмектесу
28-бап	Дипломатиялық өкілдіктер мен консулдық мекемелердің қызметкерлері
29-бап	Жеңілдіктер алу құқығы
30-бап	Аумақтық кеңейту
	VII тарау ҚОРЫТЫНДЫ ЕРЕЖЕЛЕР
31-бап	Күшіне енуі

КОНВЕНЦИЯНЫҢ АТАУЫ

Табыстар мен капиталға салынатын салықтарға қатысты қосарланған салық салуды жою және салық төлеуден жалтарудың алдын алу туралы (А Мемлекеті) мен (В Мемлекеті) арасындағы конвенция

КОНВЕНЦИЯҒА КІРІСПЕ

(А Мемлекеті) мен (В Мемлекеті),

Өзінің экономикалық қатынастарын одан әрі дамытуды және салық мәселелерінде ынтымақтастықты нығайтуды тілей отырып,

Салық салудан жалтару немесе салық төлеуден жалтару жолымен салық салуды төмендету үшін мүмкіндіктерді туғызбай (оның ішінде үшінші Мемлекеттер резиденттерінің жанама пайдасы үшін осы Конвенцияда көзделген жеңілдіктерді алуға бағытталған халықаралық келісімдер жасасу жолымен) Табыс пен капиталға салынатын салықтарға қатысты қосарланған салық салуды жою туралы конвенцияны жасасуға ниеттене отырып,

Төмендегілер туралы келісті:

I тарау

КОНВЕНЦИЯНЫҢ ҚОЛДАНЫЛУ АЯСЫ

1-БАП

ҚАМТЫЛҒАН АДАМДАР

1. Осы Конвенция Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің немесе екеуінің де резиденттері болып табылатын адамдарға қолданылады.

2. Осы Конвенцияның мақсаттары үшін кез келген Уағдаласушы мемлекеттің салық заңнамасына сәйкес қаржылық тұрғыдан толық немесе ішінара ашық деп қаралатын заңды тұлғаның немесе ұйымның таптқан табысы Уағдаласушы мемлекет резидентінің табысы болып есептеледі, бірақ табыс осы Мемлекеттің салық салу мақсаттары үшін осы Мемлекет резидентінің табысы ретінде қарастырылатын шамада ғана болады.

3. Осы Конвенция 7-баптың 3-тармағына, 9-баптың 2-тармағына және 19, 20, 23 [A] [B], 24, 25 және 28-баптарына байланысты берілетін жеңілдіктерді қоспағанда, Мемлекет өзінің резиденттері мәлімдейтін салық салуды шектемейді.

2-БАП

ӨТЕЛЕТІН САЛЫҚТАР

1. Осы Конвенция Уағдаласушы мемлекеттің немесе оның әкімшілік-аумақтық құрылысының немесе жергілікті билік органдарының атынан алынатын табыстар мен капиталға салынатын салықтарға, оларды алу тәсіліне қарамастан қолданылады.

2. Табыстар мен капиталға салынатын салықтар – бұл табыстың жалпы сомасынан, капиталдың жалпы сомасынан немесе табыстың немесе капиталдың элементтерінен алынатын барлық салықтар, соның ішінде жылжымалы немесе жылжымайтын мүлікті иеліктен шығарудан түскен кірістерге салынатын салықтар, кәсіпорындар төлейтін жалақының жалпы сомасына салынатын салықтар, сондай-ақ капитал өсіміне салынатын салықтар.

3. Конвенция қолданылатын қолданыстағы салықтарға, атап айтқанда, мыналар жатады:

a) (A Мемлекеті):……..

b) (B Мемлекеті):……..

4. Конвенция қолданыстағы салықтарға қосымша немесе оның орнына Конвенцияға қол қойылған күннен кейін алынатын кез келген бірдей немесе мәні бойынша ұқсас салықтарға да қолданылады. Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдары өздерінің салық заңнамасына енгізілген кез келген елеулі өзгерістер туралы бір-бірін хабардар етеді.

II тарау

Анықтамалар

3-БАП

ЖАЛПЫ АНЫҚТАМАЛАР

1. Егер контекст өзгеше талап етпесе, осы Конвенцияның мақсаттары үшін:

a) "тұлға" термині жеке тұлғаны, компанияны және кез келген басқа тұлғалар бірлестігін қамтиды;

b) "компания" термині салық салу мақсатында заңды тұлға ретінде қарастырылатын кез келген заңды тұлғаны немесе кез келген ұйымды білдіреді;

c) "кәсіпорын" термині кез келген бизнесті жүргізуге қолданылады;

d) "Уағдаласушы мемлекеттің кәсіпорны" және "екінші Уағдаласушы мемлекеттің кәсіпорны" терминдері тиісінше бір Уағдаласушы мемлекеттің резиденті жүзеге асыратын кәсіпорынды және екінші Уағдаласушы мемлекеттің резиденті жүзеге асыратын кәсіпорынды білдіреді;

e) "халықаралық тасымалдау" термині теңіз немесе әуе кемесі Уағдаласушы мемлекеттегі пункттер арасында ғана пайдаланылатын, ал теңіз немесе әуе кемесін пайдаланатын кәсіпорын осы Мемлекеттің кәсіпорны болып табылмайтын

жағдайларды қоспағанда, теңіз немесе әуе кемесімен жасалатын кез келген тасымалдауды білдіреді;

f) "құзыретті орган" термині:

(i) (А Мемлекетінде):.....

(ii) (В Мемлекетінде):.....

g) "азамат" термині Уағдаласушы мемлекетке қатысты:

(i) осы Уағдаласушы мемлекеттің азаматтығы бар кез келген жеке тұлға; сондай-ақ

(ii) осы Уағдаласушы мемлекетте қолданылатын заңдар негізінде өз мәртебесін алған кез келген заңды тұлға, серіктестік немесе қауымдастық;

h) "бизнес" термині кәсіби қызмет көрсетуді және тәуелсіз сипаттағы басқа да қызметті қамтиды.

i) Мемлекеттің "танылған зейнетақы қоры" термині осы Мемлекетте құрылған заңды тұлғаны немесе ұйымды білдіреді, ол осы Мемлекеттің салық заңнамасына сәйкес жеке тұлға ретінде қарастырылады және:

(i) Жеке тұлғаларға зейнетақы төлемдерін және қосымша немесе ілеспе төлемдерді басқару немесе беру үшін ғана немесе тек қана дерлік құрылған және пайдаланылатын және сол Мемлекет немесе оның әкімшілік-аумақтық құрылысының бірі немесе жергілікті басқару органдары реттейтін; немесе

(ii) (i) тармақшасында аталған ұйымдардың немесе уағдаластықтардың мүддесі үшін қаражатты инвестициялауға ғана немесе тек қана дерлік құрылған және пайдаланылатын термин.

2. Уағдаласушы мемлекеттің Конвенцияны кез келген уақытта қолдануына келетін болсақ, онда айқындалмаған кез келген терминнің, егер контекст өзгеше талап етпесе немесе құзыретті органдар 25-баптың ережелеріне сәйкес өзге мағынаға келіспесе, осы Мемлекеттің заңнамасына сәйкес қазіргі уақытта оның мәні бар болады. Конвенция қолданылатын салық салу мақсаттары үшін мемлекет – осы Мемлекеттің басқа заңдарына сәйкес осы терминге берілген мәннен басым болатын осы Мемлекеттің қолданыстағы салық заңнамасына сәйкес кез келген мән.

4-БАП

РЕЗИДЕНТ

1. Осы Конвенцияның мақсаттары үшін "Уағдаласушы мемлекеттің резиденті" термині осы Мемлекеттің заңнамасына сәйкес оның тұрғылықты жеріне, болу орнына, басқару орнына немесе осыған ұқсас сипаттағы кез келген басқа критерийге байланысты онда салық салуға жататын кез келген тұлғаны, сондай-ақ осы Мемлекетті және оның кез келген саяси бөлімшесін немесе жергілікті билік органын, сондай-ақ осы

Мемлекеттің танылған зейнетақы қорын білдіреді. Алайда, бұл термин тек осы Мемлекеттегі көздерден алынатын табысқа немесе онда орналасқан капиталға қатысты осы Мемлекетте салық салынатын кез-келген тұлғаны қамтымайды.

2. Егер 1-тармақтың ережелеріне сәйкес жеке тұлға екі Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылса, оның мәртебесі былайша айқындалады:

a) ол тек қол жетімді тұрақты баспанасы бар Мемлекеттің резиденті болып саналады; егер оның екі Мемлекетте де қол жетімді тұрақты баспанасы болса, ол өзінің жеке және экономикалық қатынастары жақын (өмірлік мүдделер орталығы) Мемлекеттің резиденті болып саналады;

b) егер оның өмірлік мүдделері орталығы бар Мемлекетті анықтау мүмкін болмаса немесе осы Мемлекеттердің кез келгенінде тұрақты баспанасы болмаса, ол әдетте тұратын Мемлекеттің резиденті болып саналады;

c) егер ол әдетте екі Мемлекетте де, екеуінде де тұрса, ол тек өзі азаматы болып табылатын Мемлекеттің резиденті болып саналады;

d) егер ол екі Мемлекеттің де немесе олардың бірде-бірінің азаматы болып табылмаса, Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдары мәселені өзара келісім бойынша шешеді.

3. Егер 1-тармақтың ережелеріне сәйкес жеке тұлға болып табылмайтын адам Уағдаласушы мемлекеттердің екеуінің де резиденті болып табылса, Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдары оның тұрақты жұмыс істейтін атқарушы органының орналасқан жерін, оның тіркелген немесе басқаша құрылған жерін және кез келген басқа да тиісті факторларды назарға ала отырып, Конвенцияның мақсаттары үшін осындай адам резидент болып саналатын Уағдаласушы мемлекетті өзара келісім бойынша айқындауға ұмтылатын болады. Мұндай келісім болмаған жағдайда, Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдары келісуі мүмкін жағдайларды қоспағанда, осындай адамның осы Конвенцияда көзделген қандай да бір жеңілдіктерге немесе салық төлеуден босатуға құқығы жоқ.

5-БАП

ТҰРАҚТЫ ӨКІЛДІК

1. Осы Конвенцияның мақсаттары үшін "тұрақты өкілдік" термині кәсіпорынның коммерциялық қызметі толық немесе ішінара жүзеге асырылатын тұрақты коммерциялық кәсіпорынды білдіреді.

2. "тұрақты өкілдік" термині, атап айтқанда, мыналарды:

a) басқару орнын;

b) филиалды;

c) кеңсені;

d) зауытты;

e) шеберхананы және

f) шахтаны, мұнай немесе газ ұңғымасын, карьер немесе табиғи ресурстарды өндірудің кез келген басқа орнын қамтиды.

3. Құрылыс алаңы немесе құрылыс немесе монтаждау объектісі жұмыс ұзақтығы он екі айдан асқан жағдайда ғана тұрақты өкілдікті білдіреді.

4. Осы баптың алдыңғы ережелеріне қарамастан, "тұрақты өкілдік" термині мыналарды:

a) үй-жайларды тек кәсіпорынға тиесілі тауарларды немесе бұйымдарды сақтау, көрсету немесе жеткізу мақсатында пайдалануды;

b) кәсіпорынға тиесілі тауарлардың немесе бұйымдардың қорларын сақтау, көрсету немесе жеткізу мақсатында ғана ұстап тұруды;

c) басқа кәсіпорынның қайта өңдеу мақсаттары үшін ғана кәсіпорынға тиесілі тауарлардың немесе бұйымдардың қорларын ұстап тұруды;

d) кәсіпорын үшін тауарларды немесе бұйымдарды сатып алу немесе ақпарат жинау мақсатында ғана тұрақты қызмет орнын ұстауды;

e) кез келген басқа қызметті кәсіпорын үшін жүргізу мақсаттары үшін ғана тұрақты қызмет орнын ұстауды;

f) a)-e) тармақшаларындағы кіші абзацтарда аталған қызмет түрлерінің кез келген үйлесімі үшін ғана тұрақты комерциялық кәсіпорынын ұстауды, мұндай қызмет немесе f)-тармақшасы жағдайында тұрақты комерциялық кәсіпорынның жалпы қызметі дайындық немесе көмекші сипатта болған жағдайда қамтымайды.

4.1 4-тармақ, егер сол кәсіпорын немесе онымен тығыз байланысты кәсіпорын сол Уағдаласушы мемлекетте сол жерде немесе басқа жерде коммерциялық қызметті жүзеге асыратын болса, кәсіпорын пайдаланатын немесе қызмет көрсететін тұрақты қызмет орнына қолданылмайды.

және

a) бұл орын немесе басқа орын осы баптың ережелеріне сәйкес кәсіпорынның немесе тығыз байланысты кәсіпорынның тұрақты өкілдігін құрайды немесе

b) бір жерде екі кәсіпорын немесе бір кәсіпорын немесе екі жерде тығыз байланысты кәсіпорындар жүзеге асыратын қызмет түрлерінің жиынтығынан туындайтын жалпы қызмет дайындық немесе қосалқы сипатта болмайды, бір жерде екі кәсіпорын немесе бір кәсіпорын немесе екі жерде бір-бірімен тығыз байланысты кәсіпорындар жүзеге асыратын іскерлік қызмет келісілген іскерлік операцияның бөлігі болып табылатын бірін-бірі толықтыратын функциялар болып табылады.

5. 1 және 2-тармақтарының ережелеріне қарамастан, бірақ 6-тармақтың ережелерін ескере отырып, Уағдаласушы мемлекетте кәсіпорынның атынан адам әрекет ететін және бұл ретте әдетте келісімшарттар жасалады немесе келісімшарттар жасасуға әкелетін негізгі рөлді атқаратын болса, әдетте кәсіпорын тарапынан айтарлықтай өзгеріссіз жасалады, және бұл келісімшарттар

a) кәсіпорын атынан немесе

b) меншік құқығын беру немесе сол кәсіпорынға тиесілі немесе кәсіпорын пайдалануға құқығы бар мүлікті пайдалану құқығын беру үшін немесе

c) осы кәсіпорынның қызмет көрсетуі үшін жасалып, бұл кәсіпорын кез-келген қызметке қатысты осы Мемлекетте тұрақты өкілдікке ие деп саналады, бұл кезде мұндай адамның қызметі 4-тармақта айтылғандармен шектелген кезде, мұнда егер олар тұрақты қызмет орны арқылы жүзеге асырылса (4.1-тармақ қолданылатын тұрақты қызмет орнынан басқа), осы тармақтың ережелеріне сәйкес бұл тұрақты қызмет орнын тұрақты өкілдікке айналдырмайтын жағдайларды қоспағанда, тұлға кәсіпорын үшін жүзеге асырады.

6. Егер бір Уағдаласушы мемлекетте екінші Уағдаласушы мемлекеттің кәсіпорны атынан әрекет ететін адам бірінші аталған Мемлекетте кәсіпкерлік қызметті тәуелсіз агент ретінде жүзеге асырса және кәсіпорын атынан кәдімгі коммерциялық қызмет барысында әрекет етсе, 5-тармақ қолданылмайды. Алайда, егер кез-келген адам тек бір немесе бірнеше кәсіпорынның атынан ғана әрекет етсе, онда ол кез-келген осындай кәсіпорынға қатысты осы тармақтың мәні бойынша тәуелсіз агент болып саналмайды.

7. Бір Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатын компанияның екінші Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатын компанияны бақылап отыруы немесе осы екінші Мемлекетте кәсіпкерлік қызметті жүзеге асыратын компанияның бақылауында болуы (ол тұрақты өкілдік арқылы болсын немесе өзге де жолмен болсын) компаниялардың кез келгені екінші Уағдаласушы мемлекеттің тұрақты резиденті болып табылады дегенді білдірмейді.

8. Осы баптың мақсаттары үшін жеке тұлға немесе кәсіпорын, егер барлық тиісті фактілер мен жағдайларға сүйене отырып, олардың біреуі екіншісін бақылайтын болса немесе екеуі де бір адамдардың немесе кәсіпорындардың бақылауында болса, кәсіпорынмен тығыз байланысты болып саналады. Қалай болғанда да, егер олардың біреуі екіншісіндегі бенефициарлық үлестің 50 пайызынан астамына тікелей немесе жанама түрде (немесе компания жағдайында компанияның акцияларының жиынтық дауысы мен құнының 50 пайызынан астамы немесе компанияның капиталындағы нақты қатысу үлесін) иелік етсе, немесе басқа адам немесе кәсіпорын тікелей немесе жанама түрде жеке және кәсіпорындағы немесе екі кәсіпорындағы нақты қатысу үлесінің 50 пайызынан астамын (немесе компания жағдайында компанияның жиынтық дауысы мен акция құнының 50%-дан астамы немесе компанияның капиталындағы нақты қатысу үлесін) иеленсе жеке тұлға немесе ұйым кәсіпорынмен тығыз байланысты болып саналады.

III тарау

ТАБЫСҚА САЛЫҚ САЛУ

6-БАП

ЖЫЛЖЫМАЙТЫН МҮЛІКТЕН ТҮСЕТІН ТАБЫС

1. Бір Уағдаласушы мемлекеттің резиденті екінші Уағдаласушы мемлекеттегі жылжымайтын мүліктен (ауыл немесе орман шаруашылығынан түсетін табысты қоса алғанда) алатын табысқа осы екінші Мемлекетте салық салынуы мүмкін.

2. "Жылжымайтын мүлік" терминінің осы мүлік орналасқан Уағдаласушы мемлекеттің заңнамасына сәйкес оның мәні бар. Бұл термин кез келген жағдайда оларға жер меншігіне қатысты жалпы заңнаманың ережелері қолданылатын жылжымайтын мүлікке тиесілі мүлікті, ауыл шаруашылығы мен орман шаруашылығында пайдаланылатын үй малы мен жабдықты, жылжымайтын мүліктің узуфруктысы және пайдалы қазбаларды игергені үшін сыйақы ретінде ауыспалы немесе тіркелген төлемдерге құқықтар немесе оларды игеру құқығын қамтитын кен орындары, көздер және басқа да табиғи ресурстар; теңіз және әуе кемелері жылжымайтын мүлік болып саналмайды.

3. 1-тармақтың ережелері жылжымайтын мүлікті тікелей пайдаланудан, жалға беруден немесе кез келген басқа нысанда пайдаланудан алынған табыстарға қолданылады.

4. 1 және 3-тармақтардың ережелері кәсіпорынның жылжымайтын мүлкінен түсетін кірістерге де қолданылады.

7-БАП

КӘСІПКЕРЛІК ҚЫЗМЕТТЕН ТҮСКЕН ПАЙДА

1. Кәсіпорын екінші Уағдаласушы мемлекетте кәсіпкерлік қызметті онда орналасқан тұрақты өкілдік арқылы жүзеге асыратын жағдайларды қоспағанда, Уағдаласушы мемлекет кәсіпорнының пайдасына тек осы Мемлекетте ғана салық салынуға тиіс. Егер кәсіпорын жоғарыда көрсетілгендей кәсіпкерлік қызметті жүзеге асыратын болса, 2-тармақтың ережелеріне сәйкес тұрақты өкілдікке жататын пайдаға осы басқа Мемлекетте салық салынуы мүмкін.

2. Осы баптың және [23 A] [23 B] бабтарының мақсаттары үшін әрбір Уағдаласушы мемлекетте 1-тармақта аталған тұрақты өкілдікке тиесілі пайда, атап айтқанда, егер бұл бірдей немесе ұқсас шарттармен бірдей немесе ұқсас қызметпен айналысатын жеке және тәуелсіз кәсіпорын болса, орындалатын функцияларды, пайдаланылатын активтерді және кәсіпорынның тұрақты өкілдігі және кәсіпорынның басқа бөлімшелері арқылы қабылдайтын тәуекелдерді ескере отырып, кәсіпорынның басқа бөлімшелерімен өзінің операциялары нәтижесінде алатын пайда болып табылады.

3. Егер 2-тармаққа сәйкес Уағдаласушы мемлекет Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің кәсіпорнының тұрақты өкілдігіне жататын пайданы түзетсе және тиісінше басқа

Мемлекетте салық салынатын кәсіпорынның пайдасына салық салса, басқа Мемлекет қажет болған шамада осы пайданы қосарланған салық салуды жойып, осы пайдадан алынатын салық сомасына тиісті түзету енгізуі тиіс. Мұндай түзетуді айқындау кезінде Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдары қажет болған жағдайда бір-бірімен консультация жүргізеді.

4. Егер пайда осы Конвенцияның басқа баптарында бөлек қаралатын кіріс баптарын қамтыса, онда осы баптардың ережелері осы баптың ережелерімен қозғалмайды.

8-БАП

ХАЛЫҚАРАЛЫҚ ТЕҢІЗ ЖӘНЕ ӘУЕ ТАСЫМАЛЫ

1. Уағдаласушы мемлекет кәсіпорнының пайдасына халықаралық тасымалдарда пайдаланылған теңіз немесе әуе кемелеріне салынатын салық тек осы Мемлекетте салық салынуы тиіс.

2. 1-тармақтың ережелері пайдаға қатысудан пулға, бірлескен кәсіпорында немесе пайдалану жөніндені халықаралық ұйымға қолданылады.

9-БАП

ҚАУЫМДАСТЫРЫЛҒАН КӘСІПОРЫНДАР

1.

a) бір Уағдаласушы мемлекеттің кәсіпорны тікелей немесе жанама түрде екінші Уағдаласушы мемлекеттің кәсіпорнын басқаруға, бақылауға немесе капиталына қатысқанда немесе

b) сол тұлғалар Уағдаласушы мемлекеттің кәсіпорнын және екінші Уағдаласушы мемлекеттің кәсіпорнын басқаруға, бақылауға немесе капиталына тікелей немесе жанама қатысқанда,

және қалай болғанда да, екі кәсіпорын арасындағы коммерциялық немесе қаржылық қатынастарда тәуелсіз кәсіпорындар арасында құрылатын жағдайлардан өзгеше жағдайлар жасалғанда немесе шарттар қойылғанда, содан кейін бұл шарттар болмаса, кәсіпорындардың біріне есептелген, бірақ осы шарттарға байланысты кез келген пайда алынбағанда, осылайша есептелген сомалар осы кәсіпорынның пайдасына қосылуы мүмкін және тиісті салық салынуы мүмкін.

2. Егер Уағдаласушы мемлекет осы Мемлекеттің кәсіпорындарын пайдаға қосатын болса және тиісінше салық салатын болса — екінші Уағдаласушы мемлекеттің кәсіпорнына осы басқа Мемлекетте салынатын салықтан түскен пайда және осылайша енгізілген пайда бірінші аталған Мемлекеттің кәсіпорнына есептелетін пайда болып табылады, егер екі кәсіпорын арасында белгіленген шарттар тәуелсіз кәсіпорындар арасында белгіленгенмен бірдей болса, онда осы пайдадан алынатын салық сомасына

бұл басқа Мемлекет тиісті түзетулер енгізуі керек. Мұндай түзетуді айқындау кезінде осы Конвенцияның басқа ережелері тиісті түрде ескеріледі және Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдары қажет болған жағдайда бір-бірімен консультация жүргізеді.

10-БАП

Дивидендтер

1. Бір Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатын компания екінші Уағдаласушы мемлекеттің резидентіне төлейтін дивидендтерге осы екінші Мемлекетте салық салынуы мүмкін.

2. Алайда, Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатын компания төлейтін дивидендтерге де осы Мемлекеттің заңнамасына сәйкес осы Мемлекетте салық салынуы мүмкін, бірақ егер дивидендтердің нақты иесі екінші Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылса, осылайша осы Мемлекеттен алынатын салық:

а) егер іс жүзіндегі иесі болып табылатын компания, оның тікелей тиесілігі 25%-дан кем емес компания капиталының дивидендтерді төлеу күнін қоса алғанда, 365 күндік кезең ішінде (осы кезеңді есептеу мақсатында акцияларға иелік ететін немесе дивидендтер төлейтін компанияны бөлу мақсатында бірігу немесе қайта құру сияқты корпоративтік қайта құру нәтижесінде тікелей туындауы мүмкін меншіктегі өзгерістер ескерілмейді) дивидендтерді төлеу – дивидендтердің жалпы сомасынан 5% -дан;

б) барлық басқа жағдайларда дивидендтердің жалпы сомасының 15%-дан аспауға тиіс.

Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдары өзара келісім бойынша осы шектеулерді қолдану тәртібін белгілейді. Осы тармақ дивидендтер төленетін пайдаға қатысты компанияға салық салуға әсер етпейді.

3. Осы бапта пайдаланылатын "дивидендтер" термині акциялардан, "jouissance" пайларынан немесе "jouissance" құқықтарынан, пайдалы қазбаларды өндірудегі үлестерден, құрылтайшылардың үлестерінен немесе борыштық талаптар болып табылмайтын басқа да құқықтардан, пайдаға қатысудан, сондай-ақ бөлуді жүзеге асыратын компания резиденті болып табылатын Мемлекеттің заңнамасына сәйкес акциялардан алынатын табыстар сияқты салық салу режимімен салық салынатын басқа корпоративтік құқықтардан түсетін табысты білдіреді.

4. Егер Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатын дивидендтердің нақты иесі болса, 1 және 2-тармақтардың ережелері қолданылмайды, осы Мемлекетте орналасқан тұрақты өкілдік арқылы дивидендтер төлейтін компания резиденті болып табылатын екінші Уағдаласушы мемлекетте кәсіпкерлік қызметті жүзеге асырса, және оған қатысты дивидендтер төленетін холдинг іс жүзінде осындай тұрақты өкілдікпен байланысты болады. Мұндай жағдайда 7-баптың ережелері қолданылады.

5. Егер бір Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатын компания екінші Уағдаласушы мемлекеттен пайда немесе табыс алса, бұл басқа Мемлекет компания төлейтін дивидендтерге салық сала алмайды, мұндай дивидендтер осы басқа Мемлекеттің резидентіне төленетін жағдайларды қоспағанда немесе дивидендтер төленетін холдинг іс жүзінде осы басқа Мемлекетте орналасқан тұрақты өкілдікпен байланысты және төленген дивидендтер немесе бөлінбеген пайда толығымен немесе ішінара осындай басқа Мемлекетте алынған пайдадан немесе кірістен тұрса да, компанияның бөлінбеген пайдасына салық салмайды.

11-БАП

ПАЙЫЗДАР

1. Бір Уағдаласушы мемлекетте туындайтын және екінші Уағдаласушы мемлекеттің резидентіне төленетін пайыздарға осы екінші Мемлекетте салық салынуы мүмкін.

2. Алайда, бір Уағдаласушы мемлекетте туындайтын пайыздарға осы Мемлекеттің заңнамасына сәйкес осы Мемлекетте де салық салынуы мүмкін, бірақ егер пайыздардың нақты иесі екінші Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылса, осылайша алынатын салық пайыздардың жалпы сомасының 10 пайызынан аспауға тиіс. Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдары өзара келісім бойынша осы шектеуді қолдану тәртібін белгілейді.

3. Осы бапта пайдаланылатын "пайыздар" термині ипотекамен қамтамасыз етілгеніне немесе қамтамасыз етілмегеніне және борышкердің пайдасына қатысу құқығына ие бола ма, жоқ па, кез келген түрдегі борыштық талаптардан түсетін кірісті, атап айтқанда, мемлекеттік бағалы қағаздардан түсетін кірісті және облигациялардан немесе борыштық міндеттемелерден, сыйлықақылар мен осындай бағалы қағаздармен, облигациялармен немесе борыштық міндеттемелермен байланысты сыйлықтарды қоса алғанда қарыздардан түсетін кірісті білдіреді. Төлемді кешіктіргені үшін айыппұлдар осы баптың мақсаттары үшін пайыздар ретінде қарастырылмайды.

4. Егер Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатын пайыздардың нақты иесі осы Мемлекетте орналасқан тұрақты өкілдік арқылы пайыздар пайда болатын екінші Уағдаласушы мемлекетте кәсіпкерлік қызметті жүзеге асырса және оған қатысты пайыздар төленетін борыштық талап осындай тұрақты өкілдікпен іс жүзінде байланысты болса, 1 және 2-тармақтардың ережелері қолданылмайды. Мұндай жағдайда 7-баптың ережелері қолданылады.

5. Егер төлеуші осы Мемлекеттің резиденті болып табылса, пайыздар Уағдаласушы мемлекетте пайда болады деп есептеледі. Егер, алайда, пайыздарды төлейтін адам, ол Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табыла ма, жоқ па, соған байланысты

пайыздар төленетін берешек туындаған Уағдаласушы мемлекетте тұрақты өкілдікке ие болса және мұндай пайыздарды осындай тұрақты өкілдік төлесе, онда мұндай пайыздар тұрақты өкілдік орналасқан Уағдаласушы мемлекетте пайда болған болып есептеледі.

6. Егер төлеуші мен бенефициар иеленуші арасындағы немесе олардың екеуі мен басқа тұлға арасындағы ерекше қатынастарға байланысты олар төленетін қарыз талабына қатысты пайыздар сомасы төлеуші мен бенефициар иеленуші келісетін сомадан асып кетсе, бенефициарлық иесі мұндай қатынастар болмаған кезде осы баптың ережелері көрсетілген соңғы сомаға ғана қолданылады. Мұндай жағдайда төлемдердің артық бөлігіне осы Конвенцияның басқа ережелері тиісті түрде ескеріле отырып, әрбір Уағдаласушы мемлекеттің заңнамасына сәйкес салық салынуға жатады.

12-БАП

РОЯЛТИ

1. Уағдаласушы мемлекетте туындайтын және іс жүзінде екінші Уағдаласушы мемлекеттің резидентіне тиесілі роялтиге тек осы екінші Мемлекетте ғана салық салынуға тиіс.

2. Осы бапта қолданылатын "роялти" термині кинематографиялық фильмдерді, кез келген патентті, брендті, дизайнды немесе модельді, жоспарды, құпия формуланы немесе процесті немесе өнеркәсіптік, коммерциялық немесе ғылыми тәжірибеге қатысты ақпаратты алуды қоса алғанда, әдеби, көркем немесе ғылыми туындыға кез келген авторлық құқықты пайдаланғаны немесе пайдалану құқығы үшін сыйақы ретінде алынған кез келген түрдегі төлемдерді білдіреді.

3. Егер Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатын роялтидің бенефициарлық иесі осы Мемлекетте орналасқан тұрақты өкілдік арқылы туындайтын және оларға қатысты лицензиялық төлемдер төленетін құқық немесе меншік іс жүзінде осындай тұрақты өкілдікпен байланысты болатын роялти төленетін екінші Уағдаласушы мемлекетте кәсіпкерлік қызметті жүзеге асыратын екінші Уағдаласушы мемлекетке лицензиялық төлемдер тиесілі болса, 1-тармақтың ережелері қолданылмайды. Мұндай жағдайда 7-баптың ережелері қолданылады.

4. Егер төлеуші мен бенефициарлық иеленуші арасындағы немесе олардың екеуі мен қандай да бір басқа тұлға арасындағы ерекше қатынастарға байланысты олар үшін төленетін пайдалануға, құқыққа немесе ақпаратқа қатысты роялти сомасы төлеуші мен бенефициарлық иеленуші мұндай қатынастар болмаған кезде келісетін сомадан асып кетсе, осы баптың ережелері көрсетілген соңғы сомаға ғана сомасы қолданылады. Мұндай жағдайда төлемдердің артық бөлігіне осы Конвенцияның басқа ережелері тиісті түрде ескеріле отырып, әрбір Уағдаласушы мемлекеттің заңнамасына сәйкес салық салынуға жатады.

13-БАП

КАПИТАЛ ӨСІМІ

1. Бір Уағдаласушы мемлекеттің резиденті 6-бапта аталған және екінші Уағдаласушы мемлекеттегі жылжымайтын мүлікті иеліктен шығарудан алған табыстарға осы екінші Мемлекетте салық салынуы мүмкін.

2. Бір Уағдаласушы мемлекеттің кәсіпорны екінші Уағдаласушы мемлекетте бар тұрақты өкілдіктің коммерциялық меншігінің бір бөлігін құрайтын жылжымалы мүлікті иеліктен шығарудан түскен табыстарға, оның ішінде осындай тұрақты өкілдікті иеліктен шығарудан түскен табыстарға (жеке немесе бүкіл кәсіпорынмен) осы екінші Мемлекетте салық салынуы мүмкін.

3. Халықаралық тасымалдарда теңіз немесе әуе кемелерін пайдаланатын Уағдаласушы мемлекеттің кәсіпорны осындай теңіз немесе әуе кемелерін немесе осындай теңіз немесе әуе кемелерін пайдалануға жататын жылжымалы мүлікті иеліктен шығарудан алатын табыстарға тек осы Мемлекетте ғана салық салынуға тиіс.

4. Уағдаласушы мемлекеттің резиденті серіктестіктегі немесе шарттағы үлестер сияқты акцияларды немесе салыстырмалы қатысу үлестерін иеліктен шығарудан алған табыстарға, егер иеліктен шығарудың алдындағы кез келген уақытта 365 күн ішінде осы акциялар немесе салыстырмалы қатысу үлестері олардың құнының 50 пайыздан астамына тікелей алынған болса, осы басқа Мемлекеттегі 6-бапта айқындалған жылжымайтын мүліктен алынған табысқа екінші Уағдаласушы мемлекетте салық салынуы мүмкін.

5. 1, 2, 3 және 4-тармақтарда көрсетілгеннен өзгеше кез келген мүлікті иеліктен шығарудан түсетін табыстарға мүлікті иеліктен шығаратын адам резиденті болып табылатын Уағдаласушы мемлекетте ғана салық салынуға тиіс.

[14-БАП-ТӘУЕЛСІЗ МЕРДІГЕРЛЕРДІҢ ҚЫЗМЕТТЕРІ]

[жойылды]

15-БАП

ЖАЛДАУ ҚЫЗМЕТІНЕН ТҮСКЕН ТАБЫС

1. 16, 18 және 19-баптардың ережелерін ескере отырып, егер жалдау қызметі екінші Уағдаласушы мемлекетте жүзеге асырылмаса, Уағдаласушы мемлекеттің резиденті жалдау қызметіне байланысты алатын жалақыға және басқа да осыған ұқсас сыйақыларға тек осы Мемлекетте ғана салық салынуға тиіс. Егер жалдау қызметі осылай жүзеге асырылса, онда ол үшін алынған сыйақыға осы басқа Мемлекетте салық салынуы мүмкін.

2. 1-тармақтың ережелеріне қарамастан, Уағдаласушы мемлекеттің резиденті екінші Уағдаласушы мемлекетте жүзеге асырылатын жалдау қызметіне байланысты алатын сыйақыға, егер:

а) алушы тиісті қаржы жылында басталатын немесе аяқталатын кез келген он екі айлық кезең ішінде жиынтығында 183 күннен аспайтын кезең немесе кезеңдер ішінде басқа Мемлекетте болады және

b) сыйақыны басқа Мемлекеттің резиденті болып табылмайтын жұмыс беруші немесе оның атынан төлейді және

c) сыйақыны жұмыс берушінің басқа Мемлекеттегі тұрақты өкілдігіне төлемейді.

3. Осы баптың алдыңғы ережелеріне қарамастан, тек екінші Уағдаласушы мемлекетте пайдаланылатын теңіз немесе әуе кемесін қоспағанда, халықаралық тасымалдарда пайдаланылатын теңіз немесе әуе кемесінің бортында жүзеге асырылатын теңіз немесе әуе кемесінің тұрақты экипажының мүшесі ретінде жалдау қызметіне байланысты Уағдаласушы мемлекеттің резиденті алатын сыйақыға тек бірінші аталған Мемлекетте ғана салық салынуға тиіс.

16-БАП

ДИРЕКТОРЛАРДЫҢ СЫЙАҚЫСЫ

Екінші Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатын компанияның Директорлар кеңесінің мүшесі ретінде бір Уағдаласушы мемлекеттің резиденті алатын директорлардың гонорарларына және басқа да осыған ұқсас төлемдерге осы екінші Мемлекетте салық салынуы мүмкін.

17-БАП

ОЙЫН-САУЫҚ ИНДУСТРИЯСЫНЫҢ ҚЫЗМЕТКЕРЛЕРІ МЕН СПОРТШЫЛАР

1. 15-баптың ережелеріне қарамастан, Уағдаласушы мемлекеттің резиденті театр, кино, радио немесе теледидар әртісі, музыкант немесе спортшы сияқты ойын-сауық саласының қызметкерлері ретінде осы резиденттің екінші Уағдаласушы мемлекетте жүзеге асырылатын жеке қызметінен алатын табысына осы екінші Мемлекетте салық салынуы мүмкін.

2. Егер мәдениет қызметкері немесе сол сияқты әрекет ететін спортшы жүзеге асыратын жеке қызметтен түсетін табыс мәдениет қызметкерінің өзіне немесе спортшыға емес, басқа тұлғаға есептелсе, бұл табысқа 15-баптың ережелеріне қарамастан, осы мәдениет қызметкерінің немесе спортшының қызметі жүзеге асырылатын Уағдаласушы мемлекетте салық салынуы мүмкін.

18-БАП

ЗейнетақыЛАР

19-баптың 2-тармағының ережелерін ескере отырып, бұрын жалдау жөніндегі жұмысқа байланысты Уағдаласушы мемлекеттің резидентіне төленетін зейнетақыларға және басқа да осыған ұқсас сыйақыларға тек осы Мемлекетте ғана салық салынуға тиіс.

19-БАП

МЕМЛЕКЕТТІК ҚЫЗМЕТ

1. a) Уағдаласушы мемлекет, оның саяси бөлімшесі немесе жергілікті билік органы жеке тұлғаға осы Мемлекетке, бөлімшеге немесе билік органына көрсеткен қызметтері үшін төлейтін жалақы мен басқа да осыған ұқсас сыйақыларға тек осы Мемлекетте ғана салық салынады.

b) Алайда, егер қызметтер осы Мемлекетте көрсетілсе және жеке тұлға осы Мемлекеттің резиденті болып табылса, мұндай жалақыға және басқа да осындай сыйақыға тек екінші Уағдаласушы мемлекетте ғана салық салынуға тиіс:

(i) осы Мемлекеттің азаматы; немесе

(ii) тек қызмет көрсету мақсатында осы Мемлекеттің резиденті болмаған.

2. a) 1-тармақтың ережелеріне қарамастан, Уағдаласушы мемлекет, оның саяси бөлімшесі немесе жергілікті билік органы жеке тұлғаға немесе өзі құрған қорлардан осы Мемлекетке, бөлімшеге немесе билік органына көрсеткен қызметтері үшін төлейтін зейнетақыларға және басқа да осыған ұқсас сыйақыларға тек осы Мемлекетте ғана салық салынуға тиіс.

b) Алайда, егер жеке тұлға осы Мемлекеттің резиденті және азаматы болып табылса , мұндай зейнетақыларға және басқа да осыған ұқсас сыйақыларға тек екінші Уағдаласушы мемлекетте ғана салық салынуға тиіс.

3. 15, 16, 17 және 18-баптардың ережелері Уағдаласушы мемлекет, оның әкімшілік-аумақтық құрылысы немесе жергілікті билік органы жүзеге асыратын кәсіпкерлік қызметке байланысты көрсетілген қызметтер үшін айлыққа, жалақыға, зейнетақыларға және басқа да осыған ұқсас сыйақыларға қолданылады.

20-БАП

БІЛІМ АЛУШЫЛАР

Екінші Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатын немесе Уағдаласушы мемлекетке барар алдында және бірінші аталған Мемлекетте тек білім алу немесе кәсіптік даярлау мақсатында болатын студент немесе шәкірт өзінің күтіп-бағу, оқыту немесе қайта даярлау мақсаттары үшін алатын төлемдерге осы Уағдаласушы мемлекетте салық салынбайды, және мұндай төлемдер осы Мемлекеттен тыс көздерден алынады.

21-БАП

БАСҚА ТАБЫСТАР

1. Уағдаласушы мемлекет резидентінің, олар қай жерде пайда болса да, осы Конвенцияның алдыңғы баптарында қаралмайтын табыс түрлеріне тек осы Мемлекетте ғана салық салынуға тиіс.

2. 1-тармақтың ережелері, егер Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатын осындай табысты алушы екінші Уағдаласушы мемлекетте кәсіпкерлік қызметті онда орналасқан тұрақты өкілдік арқылы жүзеге асырса және оған қатысты табыс төленетін құқыққа немесе мүлікке ие болса, іс жүзінде мұндай тұрақты өкілдікпен байланысты болады да, 6-баптың 2-тармағында айқындалған жылжымайтын мүліктен алынатын табыстан өзгеше табысқа қолданылмайды. Мұндай жағдайда 7-баптың ережелері қолданылады.

IV тарау

КАПИТАЛҒА САЛЫНАТЫН САЛЫҚ

22-БАП

Капитал

1. 6-бапта көрсетілген, Уағдаласушы мемлекеттің резидентіне тиесілі және екінші Уағдаласушы мемлекеттегі жылжымайтын мүлікпен ұсынылған капиталға осы екінші Мемлекетте салық салынуы мүмкін.

2. Бір Уағдаласушы мемлекеттің кәсіпорны екінші Уағдаласушы мемлекетте иеленетін тұрақты өкілдіктің коммерциялық меншігінің бір бөлігін құрайтын жылжымалы мүлікпен ұсынылған капиталға осы екінші Мемлекетте салық салынуы мүмкін.

3. Осындай теңіз немесе әуе кемелері, сондай-ақ осындай теңіз немесе әуе кемелерін пайдалануға жататын жылжымалы мүлікті ұсынған халықаралық тасымалдарда теңіз немесе әуе кемелерін пайдаланатын Уағдаласушы мемлекет кәсіпорнының капиталына тек осы Мемлекетте ғана салық салынуға тиіс.

4. Уағдаласушы мемлекет резиденті капиталының барлық басқа элементтеріне тек осы Мемлекетте ғана салық салынады.

V тарау

ҚОСАРЛАНҒАН САЛЫҚ САЛУДЫ ЖОЮ ӘДІСТЕРІ

23 А-БАП

САЛЫҚТАН БОСАТУ ӘДІСІ

1. Егер Уағдаласушы мемлекеттің резиденті осы Конвенцияның ережелеріне сәйкес екінші Уағдаласушы мемлекетте салық салынуы мүмкін болатындай табыс алса немесе капиталға иелік етсе (осы ережелер осы басқа Мемлекетке салық салуға жол беретін жағдайларды қоспағанда, тек табыс осы Мемлекеттің резиденті алған табыс болғандықтан немесе капитал да осы Мемлекеттің резидентіне тиесілі капитал болғандықтан) ғана 2 және 3-тармақтардың ережелерін ескере отырып, аталған бірінші Мемлекет, мұндай табысты немесе капиталды салық салудан босатады.

2. Егер Уағдаласушы мемлекеттің резиденті 10 және 11-баптардың ережелеріне сәйкес екінші Уағдаласушы мемлекетте салық салынуы мүмкін табыс алса (бұл ережелер осы басқа Мемлекетке салық салуға жол беретін жағдайларды қоспағанда, өйткені кіріс сол Мемлекеттің резиденті алған табыс болып табылатындықтан ғана), осы резиденттің табысына осы басқа Мемлекетте төленген салыққа тең сомаға бірінші аталған Мемлекет салықтан шегерім ретінде рұқсат береді. Алайда, мұндай шегерім – шегерім берілгенге дейін есептелген және осы басқа Мемлекеттен алынған табыстың осындай баптарына жататын салықтың бір бөлігінен аспауы керек.

3. Егер Конвенцияның кез-келген ережесіне сәйкес Уағдаласушы мемлекеттің резидентіне тиесілі алынған табыстар немесе капитал осы Мемлекетте салықтан босатылса, мұндай Мемлекет соған қарамастан қалған табыстарға немесе капиталға салынатын салық сомасын есептеу кезінде осындай резиденттің босатылған кірісін немесе капиталын ескеру керек.

4. 1-тармақтың ережелері, егер екінші Уағдаласушы мемлекет осындай табысты немесе капиталды салықтан босату үшін осы Конвенцияның ережелерін қолданса немесе осындай табысқа 10 немесе 11-баптың 2-тармағының ережелерін қолданса, бір Уағдаласушы мемлекеттің резидентіне тиесілі алынған табысқа немесе капиталға қолданылмайды.

23 В-бап

НЕСИЕЛІК ӘДІС

1. Егер Уағдаласушы мемлекеттің резиденті осы Конвенцияның ережелеріне сәйкес екінші Уағдаласушы мемлекетте салық салынуы мүмкін табыс алса немесе капиталға иелік етсе (бұл ережелер осы басқа Мемлекеттің салық салуға жол беретін жағдайларды қоспағанда, өйткені табыс осы Мемлекеттің резиденті алған табыс болып табылады немесе капитал да осы Мемлекеттің резидентіне тиесілі капитал болып табылады), бірінші аталған Мемлекет:

а) осы резиденттің табыс салығынан шегерім ретінде – осы басқа Мемлекетте төленген табыс салығына тең сомаға;

b) осы резиденттің капитал салығынан шегерім ретінде – осы басқа Мемлекетте төленген капитал салығына тең сомаға рұқсат беруі керек.

Алайда, мұндай шегерім кез келген жағдайда шегерім берілгенге дейін есептелген және жағдайларға байланысты осы басқа Мемлекетте салық салынуы мүмкін кіріске немесе капиталға қатысты табыс салығының немесе капитал салығының бір бөлігінен аспауы керек.

2. Егер Конвенцияның қандай да бір ережесіне сәйкес Уағдаласушы мемлекеттің резиденті алған табыс немесе оған тиесілі капитал осы Мемлекетте салық салудан босатылса, мұндай Мемлекет, соған қарамастан, осындай резиденттің қалған табысына немесе капиталына салынатын салық сомасын есептеу кезінде босатылған табысты немесе капиталды есепке ала алады.

VI тарау

АРНАЙЫ ЕРЕЖЕЛЕР

24-БАП

Кемсітпеушілік

1. Бір Уағдаласушы мемлекеттің азаматтары екінші Уағдаласушы мемлекетте осы екінші мемлекеттің азаматтары дәл осындай жағдайларда, атап айтқанда резиденттікке қатысты ұшырауы мүмкін салық салудан және онымен байланысты талаптардан өзгеше немесе неғұрлым ауыр болып табылатын ешқандай салық салуға немесе онымен байланысты кез келген талапқа ұшырамауға тиіс. Бұл ереже 1-баптың ережелеріне қарамастан, Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің немесе екеуінің де резиденті болып табылмайтын адамдарға да қолданылады.

2. Уағдаласушы мемлекеттің резиденттері болып табылатын азаматтығы жоқ адамдар Уағдаласушы мемлекеттердің кез келгенінде қандай да бір салық салуға немесе соған байланысты қандай да бір талаптарға ұшырамауға тиіс, олар салық салудан және соған байланысты тиісті Мемлекеттің азаматтарына дәл осындай жағдайларда, атап айтқанда тұруға қатысты қойылатын талаптардан өзгеше немесе неғұрлым ауыр болып табылуы немесе ұшырауы мүмкін.

3. Бір Уағдаласушы мемлекеттің кәсіпорны екінші Уағдаласушы мемлекетте алатын тұрақты өкілдікке салық салу осы екінші Мемлекетте ұқсас қызметті жүзеге асыратын осы екінші Мемлекеттің кәсіпорындарына салық салудан кем болмауға тиіс. Бұл ереже Уағдаласушы мемлекет екінші Уағдаласушы мемлекеттің резиденттеріне азаматтық мәртебесіне немесе отбасылық міндеттеріне байланысты салық салу мақсаттары үшін қандай да бір жеке жеңілдіктер, жеңілдіктер мен төмендетулер беруді міндеттейтін ретінде түсіндірілмеуге тиіс, ол өз резиденттеріне береді.

4. 9-баптың 1-тармағының, 11-баптың 6-тармағының немесе 12-баптың 4-тармағының ережелері қолданылатын жағдайларды қоспағанда, Уағдаласушы мемлекеттің кәсіпорны екінші Уағдаласушы мемлекеттің резидентіне төлейтін пайыздар, роялти және басқа да төлемдер салық салынатын пайданы айқындау мақсаттары үшін осындай кәсіпорынға тиесілі, олар бірінші аталған Мемлекеттің резидентіне төленгендей шарттарда шегерілуге тиіс. Сол сияқты, осындай кәсіпорынның салық салынатын капиталын айқындау мақсаттары үшін бір Уағдаласушы мемлекет кәсіпорнының екінші Уағдаласушы мемлекеттің резиденті алдындағы кез келген борыштары бірінші аталған Мемлекеттің резидентімен жасалған сияқты шарттарда шегерілуге тиіс.

5. Капиталы екінші Уағдаласушы мемлекеттің бір немесе бірнеше резидентіне тікелей немесе жанама түрде толық немесе ішінара тиесілі немесе бақыланатын Уағдаласушы мемлекеттің кәсіпорындары бірінші аталған Мемлекетте бірінші аталған Мемлекеттің басқа ұқсас кәсіпорындары ұшырайтын немесе ұшырауы мүмкін салық салудан және онымен байланысты талаптардан өзгеше немесе неғұрлым ауыр болып табылатын ешқандай салық салынбауға немесе онымен байланысты кез келген талаптарға салық салынбауға тиіс.

6. Осы баптың ережелері, 2-баптың ережелеріне қарамастан, кез келген түрдегі және сипаттамадағы салықтарға қолданылады.

25-БАП

ӨЗАРА КЕЛІСУ РӘСІМІ

1. Егер қандай да бір адам Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің немесе екеуінің де әрекеттері ол үшін осы Конвенцияның ережелеріне сәйкес келмейтін салық салуға әкеп соқтырады немесе әкеледі деп есептесе, ол осы Мемлекеттердің ішкі заңнамасында көзделген құқықтық қорғау құралдарына қарамастан, өз ісін кез келген Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органына ұсына алады. Өтініш Конвенцияның ережелеріне сәйкес келмейтін салық салуға әкеп соқтыратын әрекеттер туралы алғашқы хабарлама жасалған сәттен бастап үш жыл ішінде табыс етілуге тиіс.

2. Құзыретті орган, егер қарсылық оған негізделген болып көрінсе және, егер ол өзі қанағаттанарлық шешімге келе алмаса, Конвенцияға сәйкес келмейтін салық салуды болдырмау мақсатында істі екінші Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органымен өзара келісім бойынша шешуге ұмтылуға тиіс. Қол жеткізілген кез келген Келісім Уағдаласушы мемлекеттердің ішкі заңнамасында белгіленген мерзімдерге қарамастан орындалатын болады.

3. Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдары Конвенцияны түсіндіру немесе қолдану кезінде туындайтын кез келген проблемаларды немесе күмәндерді өзара келісім бойынша шешуге ұмтылатын болады. Олар сондай-ақ Конвенцияда

көзделмеген жағдайларда қосарланған салық салуды жою жөніндегі бірлескен консультацияларды өткізе алады.

4. Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдары келісімге алдыңғы тармақтар мағынасында қол жеткізу мақсатында бір-бірімен тікелей, оның ішінде өздерінен немесе олардың өкілдерінен тұратын бірлескен комиссия арқылы байланыса алады.

5. Егер

a) 1-тармаққа сәйкес адам істі Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органына Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің немесе екеуінің де іс-әрекеттері осы Конвенцияның ережелеріне сәйкес келмейтін осы адамға салық салуға әкеп соқтырғаны негізінде табыс етті және

b) құзыретті органдар істі қарау үшін құзыретті органдар талап ететін барлық ақпарат осындай екі құзыретті органға берілген күннен бастап екі жыл ішінде 2-тармаққа сәйкес осы істі шешуге қатысты келісімге келе алмайды,

істен туындайтын кез келген шешілмеген мәселелер адамның жазбаша өтініші бойынша төрелікке берілуі тиіс. Алайда, егер бұл мәселелер бойынша шешімді кез келген Мемлекеттің соты немесе әкімшілік соты шығарған болса, бұл шешілмеген мәселелер төрелікке берілмейді. Іс тікелей әсер ететін адам төрелік шешімді іске асыратын өзара келісімді қабылдамайтын жағдайларды есептемегенде, бұл шешім екі Уағдаласушы мемлекет үшін де міндетті болып табылады және осы Мемлекеттердің ішкі заңнамасында көзделген кез келген уақытша шектеулерге қарамастан орындалуға тиіс. Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдары өзара келісім бойынша осы тармақтарды қолдану тәсілін айқындайды.

26-БАП

АҚПАРАТ АЛМАСУ

1. Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдары, егер олар бойынша салық салу Конвенцияға қайшы келмесе, осы Конвенцияның ережелерін орындауға немесе Уағдаласушы мемлекеттердің немесе олардың әкімшілік-аумақтық құрылысының немесе жергілікті билік органдарының атынан алынатын кез келген түрдегі салықтарға қатысты ішкі заңнаманы басқаруға немесе олардың сақталуын қамтамасыз етуге қатысы болуы мүмкін осындай ақпаратпен алмасатын болады. Ақпарат алмасу 1 және 2 -баптармен шектелмейді.

2. 1-тармаққа сәйкес Уағдаласушы мемлекет алған кез келген ақпарат осы Мемлекеттің ішкі заңнамасына сәйкес алынған ақпарат сияқты құпия болып есептеледі және қарауға қатысты бағалауға немесе жинауға, орындауға немесе сот кудалауына қатысы бар адамдарға немесе органдарға (соттар мен әкімшілік органдарды қоса алғанда) 1-тармақта көрсетілген салықтарға немесе жоғарыда көрсетілгендерді қадағалауға қатысты апелляциялық шағымдарға ғана ашылуға тиіс. Мұндай адамдар

немесе органдар ақпаратты тек осы мақсаттар үшін пайдалануы керек. Олар жария сот процестерінде немесе сот шешімдерінде ақпаратты аша алады. Жоғарыда айтылғандарға қарамастан, Уағдаласушы мемлекет алған ақпарат, егер бұл екі Мемлекеттің заңнамасына сәйкес рұқсат етілсе, басқа мақсаттар үшін пайдаланылуы мүмкін және ақпарат берген Мемлекеттің құзыретті органы мұндай пайдалануға рұқсат береді.

3. Ешбір жағдайда 1 және 2-тармақтардың ережелері Уағдаласушы мемлекетке мынадай міндеттемелер жүктейді деп түсіндірілмейді:

a) бір немесе басқа Уағдаласушы мемлекеттің заңдары мен әкімшілік практикасына қайшы келетін әкімшілік шараларды жүзеге асыруға;

b) заңнамаға сәйкес немесе осы немесе басқа Уағдаласушы мемлекеттің әдеттегі әкімшілік практикасы барысында алуға болмайтын ақпаратты беруге міндетті;

c) кез келген сауда, бизнес, өнеркәсіптік, коммерциялық немесе кәсіптік құпияны немесе сауда процесін ашатын ақпаратты немесе ашылуы мемлекеттік саясатқа қайшы келетін ақпаратты (жария тәртіп) ұсыну.

4. Егер ақпаратты осы бапқа сәйкес бір Уағдаласушы мемлекет сұратса, екінші Уағдаласушы мемлекет, егер осы басқа Мемлекет өзінің салық мақсаттары үшін мұндай ақпарат талап етілмеуі мүмкін болса да, сұратылған ақпаратты алу үшін ақпарат жинау жөніндегі өз қаражатын пайдалануға тиіс. Алдыңғы ұсыныста қамтылған міндеттеме 3-тармақтың шектеулеріне жатады, алайда мұндай шектеулер Уағдаласушы мемлекетке мұндай ақпаратқа ішкі мүдделілігі болмағандықтан ғана ақпарат беруден бас тартуға мүмкіндік беретін ретінде түсіндірілмейді.

5. Ешбір жағдайда 3-тармақтың ережелері Уағдаласушы мемлекетке бұл ақпарат банкке, басқа қаржы мекемесіне, номиналды ұстаушыға немесе агенттікте немесе сенім білдірілген тұлға ретінде әрекет ететін тұлғаға тиесілі деген негізде немесе бұл меншік құқығындағы үлестерге қатысты болғандықтан ғана ақпарат беруден бас тартуға рұқсат беретін ретінде түсіндірілмеуге тиіс.

27-БАП

САЛЫҚ ЖИНАУҒА КӨМЕКТЕСУ[1]

1. Уағдаласушы мемлекеттер бір-біріне салық берешектерін жинауға көмек көрсететін болады. Бұл көмек тек 1 және 2-баптармен шектелмейді. Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдары өзара келісім бойынша осы бапты қолдану тәсілін айқындайды.

2. Осы бапта пайдаланылатын "салық берешегі" термині, егер олар бойынша салық салу осы Конвенцияға немесе Уағдаласушы мемлекеттер қатысушылары болып табылатын кез келген басқа құжатқа қайшы келмесе, Уағдаласушы мемлекеттердің немесе олардың әкімшілік-аумақтық құрылысының немесе жергілікті билік

органдарының атынан алынатын кез келген түрдегі салықтарға қатысты тиесілі соманы , сондай-ақ пайыздарды, әкімшілік айыппұлдарды және осындай сомаға байланысты жинау немесе сақтау шығындарды білдіреді.

---

[1] Кейбір елдерде ішкі заңнама, саясат немесе әкімшілік тәртіп осы бапта көзделген көмек түріне жол бермеуі немесе ақтамауы мүмкін немесе мұндай көмек түрін, мысалы , ұқсас салық жүйелері немесе салық департаменттері бар елдерде немесе қамтылған салықтарға қатысты шектеуді талап етуі мүмкін. Осы себепті, егер әрбір Мемлекет бапқа берілген түсініктеменің 1-тармағында сипатталған факторлар негізінде олар басқа Мемлекет алатын салықтарды жинауға көмек көрсетуге келісе алады деген қорытындыға келген жағдайда ғана бап Конвенцияға енгізілуі тиіс.

3. Егер Уағдаласушы мемлекеттің салық берешегі осы Мемлекеттің заңнамасына сәйкес талап қою күшіне ие болса және сол кезде осы Мемлекеттің заңнамасына сәйкес оны өндіріп алуға кедергі келтіре алмайтын адамға тиесілі болса, мұндай салық берешегі осы Мемлекеттің құзыретті органының талабы бойынша екінші Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органы алу мақсаттары үшін қабылдануға тиіс. Бұл салық қарызын осы басқа Мемлекет өзінің салықтарын өндіріп алуға және жинауға қолданылатын заңнаманың ережелеріне сәйкес салық қарызы осы басқа Мемлекеттің салық қарызы сияқты жинауы керек.

4. Егер Уағдаласушы мемлекеттің салық берешегі осы Мемлекет өз заңнамасына сәйкес оны өндіріп алуды қамтамасыз ету жөнінде шаралар қабылдай алатын талапты білдірсе, мұндай салық берешегі осы Мемлекеттің құзыретті органының сұрау салуы бойынша екінші Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органының сақтауы жөнінде шаралар қабылдау мақсаттары үшін қабылдануға тиіс. Бұл басқа Мемлекет осы салық берешегіне қатысты салық берешегі осы басқа Мемлекеттің салық берешегі сияқты өзінің ішкі заңнамасының ережелеріне сәйкес болса, мұндай шараларды қолдану кезінде салық берешегі аталған бірінші Мемлекетте мәжбүрлеп орындалмаса немесе оны жинауға жол бермеуге құқығы бар адамға қарыз болса да, оны сақтау шараларын қолданады.

5. 3 және 4-тармақтардың ережелеріне қарамастан, Уағдаласушы мемлекет 3 немесе 4-тармақтың мақсаттары үшін қабылдаған салық берешегіне уақытша шектеулер қолданылмауға тиіс және оның сипатына қарай осы Мемлекеттің заңнамасына сәйкес салық берешегіне қолданылатын қандай да бір басымдық берілмеуге тиіс. Бұдан басқа, 3 немесе 4-тармақтың мақсаттары үшін Уағдаласушы мемлекет қабылдаған салық берешегінің бұл Мемлекетте екінші Уағдаласушы мемлекеттің заңнамасына сәйкес осы салық берешегіне қолданылатын қандай да бір басымдығы болмайды.

6. Бір Уағдаласушы мемлекеттің салық берешегінің болуына, жарамдылығына немесе мөлшеріне қатысты құқықтық талқылаулары екінші Уағдаласушы мемлекеттің құқықтық немесе әкімшілік органдарында қаралмауға тиіс.

7. Егер Уағдаласушы мемлекет 3 немесе 4-тармаққа сәйкес сұрау салуды жібергеннен кейін және екінші Уағдаласушы мемлекет бірінші аталған Мемлекетке тиісті салық берешегін жинап, аударғанға дейін кез келген уақытта тиісті салық берешегі болмай қалса

a) 3-тармаққа сәйкес сұрау салынған жағдайда, осы Мемлекеттің заңнамасына сәйкес орындалуға жататын және сол кезде осы Мемлекеттің заңдарына сәйкес оны өндіріп алуға кедергі келтіре алмайтын адамның берешегі болып табылатын бірінші аталған Мемлекеттің салық немесе

b) 4-тармаққа, аталған бірінші Мемлекеттің салық берешегіне сәйкес сұрау салынған жағдайда, оған қатысты осы Мемлекет өзінің заңдарына сәйкес оны өндіріп алуды қамтамасыз ету мақсатында сақтау шараларын қолдана алады.

бірінші аталған Мемлекеттің құзыретті органы бұл туралы басқа Мемлекеттің құзыретті органына дереу хабарлайды және басқа Мемлекеттің таңдауы бойынша бірінші аталған Мемлекет не өзінің сұрау салуын тоқтата тұрады не кері қайтарып алады.

8. Ешбір жағдайда осы баптың ережелері Уағдаласушы мемлекетке міндеттеме жүктейтін ретінде түсіндірілмеуге тиіс:

a) осы немесе басқа Уағдаласушы мемлекеттің заңдары мен әкімшілік тәжірибесіне қайшы келетін әкімшілік шаралар қабылдауға;

b) мемлекеттік саясатқа қайшы келетін шараларды жүзеге асыру (ordre public);

c) егер басқа Уағдаласушы мемлекет өзінің заңнамасында немесе әкімшілік тәжірибесінде көзделген мән-жайларға байланысты жинау немесе сақтау жөніндегі барлық ақылға қонымды шараларды қабылдамаса, көмек көрсетуге міндетті;

d) осы Мемлекет үшін әкімшілік ауыртпалық басқа Уағдаласушы мемлекет ала алатын пайдаға анық пропорционалды емес жағдайларда көмек көрсетуге міндетті.

28-БАП

ДИПЛОМАТИЯЛЫҚ ӨКІЛДІКТЕР МЕН

КОНСУЛДЫҚ МЕКЕМЕЛЕРДІҢ ҚЫЗМЕТКЕРЛЕРІ

Осы Конвенцияда халықаралық құқықтың жалпы нормаларына немесе арнайы келісімдердің ережелеріне сәйкес дипломатиялық өкілдіктер немесе консулдық мекемелер қызметкерлерінің салықтық артықшылықтарын ештеңе қозғамайды.

29-БАП

ЖЕҢІЛДІКТЕР АЛУ ҚҰҚЫҒЫ[1]

1. [3-5-тармақтарды ескере отырып, 2-тармақта айқындалғандай, "білікті тұлға" болып табылатын Уағдаласушы мемлекеттің резиденті шарт бойынша жеңілдіктерді шектейтін ереже].

2. [Резидент білікті тұлға болып табылатын жағдайларды анықтау

— жеке тұлға;

— Уағдаласушы мемлекет, оның әкімшілік-аумақтық құрылысы және олардың мекемелері мен тетіктері;

— кейбір көпшілікке сатылатын компаниялар мен заңды тұлғалар;

— биржада тіркелген компаниялар мен заңды тұлғалардың кейбір филиалдары;

— кейбір коммерциялық емес ұйымдар мен танылған зейнетақы қорлары;

— меншік нысанына және базаны бұлыңғырлауға қойылатын белгілі бір талаптарға жауап беретін басқа ұйымдар;

— ұжымдық инвестициялаудың белгілі бір тетіктері.]

3. [Егер бұл тұлға өзінің тұрақты тұратын мемлекетінде бизнесті белсенді жүргізумен айналысатын болса және табыс осы бизнестің нәтижесі болып табылса немесе онымен кездейсоқ байланысты болса, білікті маман болып табылмайтын адам алатын белгілі бір табысқа қатысты шарт бойынша жеңілдіктерді көздейтін ереже].

4. [Егер, ең болмағанда, осы заңды тұлғаның келісілген үлесі баламалы жеңілдіктерге құқығы бар белгілі бір тұлғаларға тиесілі болса, білікті маман болып табылмайтын тұлғаға шарт бойынша жеңілдіктер беретін ереже].

---

[1] Осы бапты әзірлеу Уағдаласушы мемлекеттердің Конвенцияның кіріспесінде көрсетілген және салық базасын бұлыңғырлау және пайданы шығару жөніндегі ЭЫДҰ/G20 жобасы шеңберінде келісілген ең төменгі стандартқа енгізілген өзінің жалпы ниетін қалай іске асыруға, салық салудан жалтару арқылы, оның ішінде халықаралық шарттар жасасу есебінен салық салуды жоюға салық салудан жалтару немесе салық салуды азайту мүмкіндіктерін жасамай, қосарланған салық салуды жою сияқты шешім қабылдағанына байланысты болады. Бұл тек 9-тармақты қабылдау арқылы немесе 29-бапқа берілген түсініктемеде сипатталған 1-7-тармақтардың егжей-тегжейлі нұсқасын қабылдау арқылы, осы түсініктеменің 187-тармағында сипатталғандай салық төлеуден жалтаруға қарсы тетікті іске асырумен бірге немесе 9-тармақты қабылдау арқылы, сипатталған 1-7-тармақтардың кез келген өзгерістермен бірге жасауға болады.

5. ["Компанияның штаб-пәтері" санатына жататын адамға келісімшарт бойынша жеңілдіктер беретін ереже].

6. [Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органына 1-тармаққа сәйкес өзгеше жағдайда бас тартылатын тұлғаға шарт бойынша белгілі бір жеңілдіктер беруге мүмкіндік беретін ереже].

7. [1-7-тармақтардың мақсаттары үшін қолданылатын анықтамалар].

8. a) Егер

(i) бір Уағдаласушы мемлекеттің кәсіпорны екінші Уағдаласушы мемлекеттен табыс алады, ал бірінші аталған Мемлекет мұндай табысты үшінші юрисдикцияда орналасқан кәсіпорынның тұрақты өкілдігіне қатысты және

(ii) осы тұрақты өкілдікке жататын пайда аталған бірінші Мемлекетте салық салудан босатылады,

осы Конвенция бойынша жеңілдіктер, егер бұл тұрақты өкілдік бірінші аталған Мемлекетте болса, үшінші юрисдикцияда осы кіріс бабы сомасының ең азынан аз салығы және осы кіріс бабына бірінші аталған Мемлекетте қолданылатын салықтың 60 пайызы болатын табыстың қандай да бір бабына қолданылмайды. Мұндай жағдайда осы тармақтың ережелері қолданылатын кез келген табысқа Конвенцияның кез келген басқа ережелеріне қарамастан, басқа Мемлекеттің ішкі заңнамасына сәйкес салық салынуға жатады.

b) егер басқа Мемлекеттен алынатын табыс тұрақты өкілдік арқылы жүзеге асырылатын бизнесті белсенді жүргізудің нәтижесі болып табылса немесе онымен байланысты болса осы тармақтың алдыңғы ережелері қолданылмайды, (қызметтің бұл түрлері сәйкесінше банк, сақтандыру компаниясы немесе тіркелген бағалы қағаздар дилері жүзеге асыратын банктік қызмет, сақтандыру қызметі немесе бағалы қағаздармен қызмет болып табылатын жағдайларды қоспағанда, кәсіпорынның өз есебінен инвестициялар құру, басқару немесе жай ғана ұстап қалу бизнесінен басқа).

c) егер осы Конвенция бойынша төлемдерден Уағдаласушы мемлекеттің резиденті алатын табыстың қандай да бір түріне қатысты осы тармақтың алдыңғы ережелеріне сәйкес бас тартылса, екінші Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органы, егер осындай резиденттің сұрау салуы бойынша осындай құзыретті органға жауап ретінде табыстың аталған түріне қатысты бұл жеңілдіктерді бере алады мұндай жеңілдіктерді беру осындай резиденттің осы тармақтың талаптарын орындамауының себептері (мысалы, шығындардың болуы) тұрғысынан ақталатынын айқындайды. Алдыңғы ұсынысқа сәйкес сұрау салу жіберілген Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органы сұрау салуды қанағаттандырмас немесе қабылдамас бұрын екінші Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органымен кеңесуге тиіс

9. Осы Конвенцияның басқа ережелеріне қарамастан, егер іске қатысты барлық фактілер мен мән-жайларды назарға ала отырып, осы Конвенцияға сәйкес табыс немесе капитал бабына қатысты жеңілдік берілмейді, бұл жеңілдікті алу кез келген уағдаластықтың немесе мәміленің негізгі мақсаттарының бірі болды, ол оған тікелей немесе қосымша түрде әкелді егер осы жағдайларда бұл жеңілдікті беру осы Конвенцияның тиісті ережелерінің мақсатына сәйкес келетіні анықталмаса, жеңілдікпен қамтамасыз етіледі.

30-бап

АУМАҚТЫ КЕҢЕЙТУ[1]

1. Осы Конвенция [Конвенцияны қолдану аясынан арнайы шығарылған аумақтың (А Мемлекетінің) немесе (В Мемлекетінің) кез келген бөлігіне немесе] халықаралық қатынастары үшін (А Мемлекеті) немесе (В Мемлекеті) өзінің сипаты бойынша Конвенция қолданылатын салықтарға ұқсас салықтар алатын жауапты болатын кез келген Мемлекетке немесе аумаққа толығымен немесе кез келген қажетті өзгерістермен қолданылуы мүмкін. Кез келген осындай тарату осындай күннен бастап күшіне енеді және Уағдаласушы мемлекеттер арасында дипломатиялық арналар арқылы немесе олардың конституциялық рәсімдеріне сәйкес кез келген басқа тәсілмен алмасуға жататын қосымшаларда көрсетілуі және келісілуі мүмкін қолданысын тоқтату шарттарын қоса алғанда, осындай өзгерістер мен шарттарға жатады.

2. Уағдаласушы мемлекеттердің екеуі де өзгеше уағдаласпаған жағдайларды есептемегенде, олардың біреуі 32-бапқа сәйкес Конвенцияның қолданылуын тоқтатуы да осы бапта көзделген тәртіппен тоқтатылады, Конвенцияны

---

[1]Арнайы ережемен Уағдаласушы мемлекет аумағының бір бөлігі Конвенцияны қолдану саласынан шығарылған кезде жақшадағы сөздер маңызды болады.

[А Мемлекетінің (А Мемлекетінің) немесе (В Мемлекетінің) немесе] осы бапқа сәйкес ол таратылған кез келген Мемлекетке немесе аумақта қолдану.

VII тарау

ҚОРЫТЫНДЫ ЕРЕЖЕЛЕР

31-БАП

КҮШІНЕ ЕНУІ

1. Осы Конвенция ратификациялауға жатады және ратификациялық грамоталармен алмасу қысқа мерзімде жүргізілетін болады.

2. Конвенция ратификациялық грамоталармен алмасқаннан кейін күшіне енеді және оның ережелері қолданылады:

a) (А Мемлекетінде):.....

b) (В Мемлекетінде):.....

32-БАП

ҚОЛДАНЫСЫН ТОҚТАТУ

Осы Конвенция Уағдаласушы мемлекеттердің бірі оның қолданысын тоқтатқанға дейін күшінде қалады. Уағдаласушы мемлекеттердің кез келгені осы жылдан кейінгі кез келген күнтізбелік жыл аяқталғанға дейін кемінде алты ай бұрын тоқтату туралы хабарлама жіберіп, дипломатиялық арналар арқылы Конвенцияның қолданысын тоқтата алады..... Мұндай жағдайда Конвенция күшін жояды:

a) (A күйінде):.....

b) (B күйінде):.....

ҚОРЫТЫНДЫ ЕСКЕРТПЕ[1]

_____

[1] Қол қоюға қатысты қорытынды ескертпе екі Уағдаласушы мемлекеттің конституциялық рәсіміне сәйкес жасалуы тиіс.

ҮЛГІЛІК САЛЫҚ КОНВЕНЦИЯСЫНЫҢ БАПТАРЫНА БЕРІЛГЕН ТҮСІНІКТЕМЕЛЕР

КОНВЕНЦИЯНЫҢ КҮШІ ҚОЛДАНЫЛАТЫН АДАМДАРҒА ҚАТЫСТЫ

1-БАПҚА ТҮСІНІКТЕМЕ

1-тармақ

1. 20 ғасырдың бірінші жартысында жасалған көптеген конвенциялар Уағдаласушы мемлекеттердің "азаматтарына" қатысты болғанымен, кейіннен жасалған конвенциялар азаматтығына қарамастан бір немесе екі Уағдаласушы мемлекеттің "резиденттеріне" әрдайым дерлік қолданылады. Бұл тәсіл 1-тармақта көрсетілген. "Резидент" термині 4-бапта анықталған. Алайда, адамның Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатындығы бұл адамның Конвенцияда көзделген жеңілдіктерді автоматты түрде алуға құқығы бар дегенді білдірмейді, өйткені осы жеңілдіктердің кейбірінде немесе барлығында конвенцияның әртүрлі ережелеріне, оның ішінде 29-баптың ережелеріне сәйкес бас тартылуы мүмкін.

2-тармақ

2. Осы тармақта Уағдаласушы мемлекеттердің біреуі немесе екеуі де салық салу мақсаттары үшін қаржылық жағынан толық немесе ішінара ашық деп қарайтын заңды тұлғалардың немесе келісімдердің табыстарына қатысты жағдай қаралады. Осы тармақтың ережелері осындай заңды тұлғалардың немесе келісімдердің кірістері Конвенцияның мақсаттары үшін "ЭЫДҰ-ның серіктестіктерге салық салу туралы үлгілік конвенциясын қолдану"1 деп аталатын 1999 жылғы Салық мәселелері жөніндегі комитеттің баяндамасында көрсетілген қағидаттарға сәйкес ескерілуін қамтамасыз етеді. Осылайша, осы баяндамада осы Ережені әртүрлі жағдайларда қалай түсіндіру және қолдану керектігі туралы ұсыныстар мен мысалдар келтірілген.

3. Есеп тек серіктестіктерге қатысты болды және Комитет есепке енгізілген көптеген қағидаттар басқа коммерциялық емес ұйымдарға да қатысты болуы мүмкін екенін мойындағанымен, ол кейінгі кезеңде осы басқа ұйымдарға Үлгілік салық конвенциясының қолданылуын зерттеуге ниет білдірді. Есептің

37-тармағында көрсетілгендей, Комитет "ішкі салық заңнамалары серіктестік ішінара салық салынатын бірлік ретінде қарастырылатын және салық салу мақсатында ішінара еленбейтін аралық жағдайларды тудыратын жағдайларға" ерекше алаңдады. Есепке сәйкес, бұл серіктестіктердің аса шектеулі санына қатысты практикалық қиындықтар тудыруы мүмкін болса да, бұл сенім сияқты басқа ұйымдар үшін маңызды мәселе. Осы себепті Комитет бұл мәселені осы есеп бойынша кейінгі жұмыс аясында қарастыруға шешім қабылдады.

---

[1]ЭЫДҰ Үлгілік Салық конвенциясының толық нұсқасының екінші томында (15)-1-бетте көшірілді.

4. 2-тармақ осы нақты жағдайды қарастырады, өйткені біз "толық немесе ішінара" қаржылық тұрғыдан ашық деп саналатын ұйымдар туралы айтып отырмыз. Осылайша, бұл тармақ Серіктестік туралы есепте қамтылған қорытындыларды растап қана қоймай, осы тұжырымдардың әсерін есепте тікелей қаралмаған жағдайларға да таратады (ұжымдық инвестициялау тетіктеріне қатысты нақты ережелер қолданылған жағдайда төмендегі 22-48-тармақтарды қараңыз).

5. Бұл тармақ Конвенцияда көзделген жеңілдіктердің тиісті жағдайларда берілетініне кепілдік беріп қана қоймайды, сонымен қатар Уағдаласушы мемлекеттердің ешқайсысы өзінің ішкі заңнамаларына сәйкес заңды тұлғаның немесе ұйымның табысын өзінің резиденттерінің бірінің табысы ретінде қарастырмаған жағдайларда бұл жеңілдіктердің берілмейтініне кепілдік береді. Осылайша, бұл тармақ мұндай жағдайда есептің нәтижелерін растайды (мысалы, есептің 3-мысалын қараңыз). Сонымен қатар, есепте мойындалғандай, Мемлекеттер, егер олар адамның бұл жеңілдіктерге шынымен құқығы бар-жоғын тексере алмаса, екіжақты салық келісімінде көзделген жеңілдіктер береді деп күтуге болмайды. Осылайша, егер заңды тұлға Уағдаласушы мемлекет салық ақпаратын ала алмайтын юрисдикцияда құрылса, бұл Мемлекет Конвенцияның артықшылықтарын пайдалана алатындай барлық қажетті ақпаратты ұсынуы қажет болады. Мұндай жағдайда Уағдаласушы мемлекет Конвенцияда көзделген жеңілдіктерді қолдану мақсаттары үшін, тіпті егер ол әдетте тиісті табысты төлеу кезінде осы жеңілдіктерді қолданса да, қаражатты қайтару тетігін пайдалану туралы шешім қабылдауы әбден мүмкін. Алайда, көп жағдайда тиісті ақпарат алуға және Конвенцияның артықшылықтарын салық салу кезінде қолдануға болады (қараңыз, мысалы, төмендегі 43-45 тармақтарда ұжымдық инвестициялау тетіктері контекстінде ұқсас мәселе талқыланады).

6. Келесі мысал осы тармақтың қолданылуын көрсетеді:

Мысалы: А Мемлекеті мен В Мемлекеті Үлгілік Салық конвенциясына ұқсас келісім жасады. А Мемлекеті В Мемлекетінде құрылған заңды тұлға компания болып табылады деп санайды және бұл заңды тұлғаға А Мемлекетінде тұратын борышкерден алатын пайыздарына салық салады. Алайда В Мемлекетінің ішкі заңнамаларына сәйкес заңды тұлға серіктестік ретінде қарастырылады және осы заңды тұлғаның барлығын бірдей бөлетін екі мүшесі оның табысына жарты пайыз салық салынады.

7. "Ұйымның немесе бірлестік немесе сол арқылы алынған табысқа" берілетін сілтеме кең мағынаға ие және әрбір Уағдаласушы мемлекеттің салық салудың ішкі мақсаттары үшін осы табысты кім алатынына және бұл ұйым немесе бірлестік заңды тұлға болып табылатынына қарамастан, ұйым немесе бірлестік немесе олар арқылы алған кез келген табысты қамтиды немесе 3-баптың 1-тармағының а) тармақшасында айқындалғандай тұлғаны білдіреді. Ол, мысалы, Уағдаласушы мемлекеттердің біреуі немесе екеуі де толық немесе ішінара қаржылық тұрғыдан ашық деп санайтын кез келген серіктестіктің немесе сенімнің кірістерін қамтиды. Сонымен қатар, есептің 2-мысалында көрсетілгендей, ұйымның қай жерде құрылғаны маңызды емес: бұл тармақ үшінші Мемлекетте құрылған ұйымға Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің ішкі салық заңнамасына сәйкес ашық және осы заңды тұлғаның табысы осы Мемлекеттің резидентіне берілетін ұйым толық немесе ішінара қаржыландырылатын болып қаралатындай дәрежеде қолданылады.

8. "Табыс" сөзіне Конвенцияның мақсаттары үшін кең мән берілуі керек, демек, ол Конвенцияның ережелеріне (табыстарға салық салу) жататын әртүрлі табыс баптарына, соның ішінде, мысалы, кәсіпорынның табысы мен капитал өсіміне қолданылады.

9. Осы тармақта пайдаланылатын "қаржылық ашықтық" тұжырымдамасы Уағдаласушы мемлекеттің ішкі заңнамасына сәйкес заңды тұлғаның немесе ұйымның табысына (немесе оның бір бөлігіне) заңды тұлға немесе ұйым деңгейінде емес, осы ұйымға немесе келісімге қатысу үлесі бар тұлғалар деңгейінде салық салынатын жағдайларға жатады. Бұл, әдетте, заңды тұлғаның немесе ұйымның табыс үлесі бойынша төленетін салық сомасы осы үлеске құқығы бар адамның жеке сипаттамаларына байланысты бөлек анықталған жағдайларда орын алады, осылайша салық осы тұлғаға салық салуға жата ма, жоқ па, адамның басқа табысына, адамның құқығы бар жеке жәрдемақыларына және осы тұлғаға қолданылатын салық мөлшерлемесіне байланысты болады; сонымен қатар, салық салу мақсатында табыстың сипаты мен көзіне, сондай-ақ оны сату мерзіміне оның заңды тұлға немесе келісім арқылы алынғандығы әсер етпейді. Жеке тұлғаға үлесті бөлгенге дейін табыстың ұйым немесе келісім деңгейінде есептелуі бұл нәтижеге1 әсер етпейді. Өздерінің екіжақты конвенцияларында "қаржылық ашықтық" анықтамасын түсіндіргісі келетін Мемлекеттер жоғарыда келтірілген түсініктемелерге негізделген осы терминнің анықтамасын өз қалауы бойынша енгізе алады.

10. Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің ішкі заңнамасына сәйкес ішінара қаржылық тұрғыдан ашық деп саналатын заңды тұлға немесе келісім жағдайында заңды тұлға немесе келісім табысының бір бөлігіне ғана осы заңды тұлғада немесе келісімде үлесі бар тұлғалар деңгейінде алдыңғы тармақта сипатталғандай салық салынуы мүмкін, ал қалған бөлігі бұрынғыдай кәсіпорын немесе келісім деңгейінде салық салынады. Сонымен, мысалы, кейбір елдердегі кейбір сенімдер мен жауапкершілігі шектеулі серіктестіктерге қатысты (яғни, кейбір елдерде сенімгерлік арқылы алынған және бенефициарлар арасында бөлінген осы бенефициарлардың қолындағы табыстың бір бөлігіне салық салынады, бұл бенефициарлардың қолындағы табыстың жинақталатын бөлігіне салық салынады; сол сияқты, кейбір елдерде сенімгерлік серіктестік арқылы алынған табысқа осы серіктестің осы табыстағы үлесіне қатысты бас серіктестің пайдасына салық салынады, бірақ табыстағы жауапкершілігі шектеулі серіктестердің үлесіне қатысты сенімгерлік серіктестіктің табысы болып саналады) сенімгерлік немесе қамқоршылар қарастырылады. Заңды тұлға немесе ұйым Уағдаласушы мемлекеттің резиденттері ретінде сараланатындай шамада бұл тармақ шарттан түсетін пайданың осы Мемлекеттің ішкі заңнамасына сәйкес заңды тұлғаға немесе ұйымға берілетін табыс үлесіне де қолданылуын қамтамасыз етеді (Жеңілдіктерді шектеу ережесі сақталған жағдайда теріс пайдаланумен күрес туралы кез келген ереже).

11. Конвенцияның басқа ережелеріндегідей, бұл ереже заңды тұлғаның табысының немесе уағдаластықтың әрбір бабына жеке қолданылады. Мысалы, сенімгерлікті құратын құжат сенімгерлікпен алынған барлық дивидендтер бенефициарға сол бенефициардың өмірінде бөлінуі керек, бірақ кейіннен жинақталуы керек деп есептейік . Егер Уағдаласушы мемлекеттердің бірі мұндай жағдайда бенефициарға осы бенефициарға төленетін дивидендтерге салық салынады деп есептесе, бірақ сенімгерлік басқарушыларға жинақталатын дивидендтерге салық салынатын болса, дивидендтердің екі түрі де сол айда бір мемлекет шегінде алынған болса да, бұл тармақ дивидендтердің осы екі санатына әр түрлі қолданылады.

---

[1]ЭЫДҰ Үлгілік Салық конвенциясының R(15)-1 бетіндегі толық нұсқасының екінші томында шығарылған "ЭЫДҰ Үлгілік Салық конвенциясын серіктестіктерге қолдану" есебінің 37-40-тармақтарын қараңыз.

12. Ол қолданылатын табыс Конвенцияның мақсаттары үшін Уағдаласушы мемлекет резидентінің табысы болып есептелетінін көздей отырып, бұл тармақ Конвенцияда көзделгендей әртүрлі бөлу қағидаларын қолдану мақсаттары үшін тиісті табыстың осы резидентке жататынына кепілдік береді. Осылайша, табыстың сипатына байланысты бұл кірісті, мысалы, 6, 13 және 17-баптардың мақсаттары үшін "алынған табыс", 7, 8 және 9-баптардың мақсаттары үшін "кәсіпорынның пайдасы" ретінде (3-

бапқа берілген түсініктеменің 4-тармағын қараңыз) немесе "төленген" дивидендтер немесе пайыздар 10 және 11-баптардың мақсаттары үшін қарастыруға мүмкіндік береді . Табыстың Уағдаласушы мемлекеттің резиденті Конвенцияның мақсаттары үшін алған деп есептелуі, егер табыс осы резидент қатысатын кәсіпорын табысының үлесін құраса, мұндай табыс осы резидент жүзеге асыратын кәсіпорынның табысы болып есептелуге тиіс (мысалы, Уағдаласушы мемлекеттің кәсіпорнын айқындау мақсаттары үшін 3-бапта және 21-баптың 2-тармағында).

13. Осы тармақ Конвенцияда көзделген қаражатты бөлудің әртүрлі қағидалары қаржылық ашық заңды тұлғалардың табыстары ішкі заңнамаға сәйкес Уағдаласушы мемлекет резидентінің кірістері ретінде қаралатындай шамада қолданылатынына кепілдік берсе де, бұл тармақ алушы тиісті табыстың бенефициарлық иесі болып табылатындығы туралы мәселені шешпейді. Мысалы, қаржылық ашық серіктестік серіктес болып табылмайтын тұлға үшін агент немесе номиналды ұстаушы ретінде дивидендтер алған кезде, дивидендтердің осы Мемлекеттің ішкі заңнамасына сәйкес Уағдаласушы мемлекет резидентінің табысы ретінде қаралу фактісі Мемлекеттің көзін серіктестік те, серіктестер де дивидендтердің бенефициарлық иелері болып табылмайды деп есептеуге кедергі келтірмейді.

14. Бұл тармақ Конвенцияның мақсаттары үшін ғана қолданылады, сондықтан Уағдаласушы мемлекеттен өзінің ішкі заңнамасының мақсаттары үшін заңды тұлғаларға табыс беру немесе сипаттау тәсілін өзгертуді талап етпейді. Жоғарыда 6-тармақтағы мысалда осылай келтірілген, ал 2-тармақта – 11-баптың мақсаттары үшін жарты пайызы В Мемлекеті резидентінің табысы болып саналады, бұл А Мемлекеті пайыздан алатын салықтың максималды мөлшеріне ғана әсер етеді және бұл А Мемлекетінің салығын кәсіпорын төлейтін фактіні өзгертпейді. Осылайша, егер А Мемлекетінің ішкі заңнамасы салықты көзден 30% мөлшерде пайызын ұстап қалуды көздейді деп есептесек, онда 2-тармақтың әрекеті А Мемлекеті пайыздардан алатын салық сомасын азайту ғана болады (осылайша, А және В Мемлекеттері арасындағы келісімге сәйкес пайыздың жартысына 30%, ал жартысына 10% салық салынады) және заңды тұлғаның А Мемлекетінің ішкі заңнамасының мақсаттары үшін тиісті салық төлеуші болып табылатындығын өзгертпейді. Сонымен қатар, бұл ереже белгілі бір заңды тұлғалар мен келісімдердің құқықтық сипатына байланысты туындауы мүмкін барлық шарттық мәселелерді толық қамтымайды, сондықтан мұндай мәселелерді шешу үшін басқа ережелермен толықтыру қажет болуы мүмкін (мысалы, көптеген елдердің сенім заңнамасына сәйкес сенім "жеке тұлға" болып табылмайтындығына қарамастан, сенім Уағдаласушы мемлекеттің резиденті бола алатындығын растайтын ереже).

15. 3-тармақта расталғандай, 2-тармақ Мемлекеттің өз резиденттеріне салық салу құқығын қандай да бір жолмен шектемейді. Бұл тұжырым серіктестіктерге қатысты

салық келісімдерінің қалай түсіндірілгеніне сәйкес келеді (осы түсініктеменің 2000 жылдан кейін ұсынылған 6.1-тармағын және 2017 жылы ұсынылған түсініктеменің 3-тармағы енгізілгенге дейінгі нұсқасын қараңыз).

16. Алайда 2 және 3-тармақтар, Уағдаласушы мемлекеттердің осы Мемлекеттің резидентінің табысына Конвенцияға сәйкес басқа Мемлекетте салық салынуы мүмкін болғанда, 23 А және 23 В-баптарына сәйкес қосарланған салық салудан босату міндеттемелерін шектемейді. Алайда, әрбір Уағдаласушы мемлекетте оның резиденттерінің бірінің табысы ретінде бірдей табысқа салық салынатын және басқа тұлға төлейтін салыққа қатысты қосарланған салық салуды жою қажет болатын жағдайлар болуы мүмкін. Мысалы, Уағдаласушы мемлекеттердің бірі осы Мемлекеттің резиденті болып табылатын заңды тұлғаның жалпы әлемдік табысына салық салса, ал екінші Мемлекет бұл заңды тұлғаны қаржылық жағынан ашық деп қарайды және осы басқа Мемлекеттің резиденті болып табылатын бұл заңды тұлғаның мүшелеріне олардың тиісті табыс үлесіне салық салады, қосарланған салық салуды жою үшін екі Мемлекеттегі әртүрлі салық төлеушілер төлейтін салықты ескеру қажет. Алайда, мұндай жағдайда 23 А және 23 В-баптарына сәйкес анықтау маңызды болатыны бір Уағдаласушы мемлекет резидентінің табысына "осы Конвенцияның ережелеріне сәйкес екінші Уағдаласушы мемлекетте қандай дәрежеде салық салынуы мүмкін (осы ережелер осы басқа Мемлекетке салық салуға мүмкіндік беретін жағдайларды қоспағанда, өйткені табыс Мемлекеттің резиденті алған табыс болып табылады) [...])". Жалпы алғанда, бұл талап бір Мемлекетке қаржы көзі болатын мемлекет ретінде немесе осы табыс кіретін тұрақты өкілдігі бар Мемлекет ретінде тиісті табысқа салық салуға рұқсат беретін болады (23 А және 23 В-баптарына берілген түсініктемелердегі 11.1 және 11.2-тармақтарды қараңыз).

3-тармақ

17. Конвенцияның кейбір ережелері (мысалы, 23А және 23В-баптары) Уағдаласушы мемлекеттің өз резиденттеріне салық салуға әсер ететіндей нақты бағытталғанымен, Конвенцияның көптеген ережелерінің мақсаты Уағдаласушы мемлекеттің екінші Уағдаласушы мемлекеттің резиденттеріне салық салу құқығын шектеу болып табылады . Алайда, кейбір шектеулі жағдайларда кейбір ережелер Уағдаласушы мемлекеттің өз резиденттеріне салық салу құқығын шектейді деп түсіндірілуі мүмкін деп тұжырымдалған (мысалы, бақыланатын шетелдік компаниялар туралы ережелерді қарастыратын төмендегі 81-тармақты қараңыз).

18. 3-тармақта Конвенция Уағдаласушы мемлекеттің өз резиденттеріне салық салу құқығын шектемейтін жалпы қағидат расталады, бұл көзделген жағдайларды қоспағанда және оларға қатысты осы қағида қолданылмайтын ережелер тізімделген.

19. Жоғарыда аталған ерекшеліктер Конвенцияда Уағдаласушы мемлекет шарт бойынша өз резиденттеріне жеңілдіктер беруге міндетті болуы (осы немесе осыған

ұқсас жеңілдіктер осы Мемлекеттің ішкі заңнамасында көзделгеніне қарамастан) көзделген барлық жағдайларды қамтуға арналған. Бұл ережелер:

– 7-баптың 2-тармағына сәйкес, Уағдаласушы мемлекет осы Мемлекеттің кәсіпорындарына бастапқы түзетуден кейін басқа Уағдаласушы мемлекет жүргізген кәсіпорынның тұрақты өкілдігінің пайдасынан алынатын салық сомасына тиісті түзетуді ұсынып отыруын талап етеді.

– 9-баптың 2-тармағы, ол Уағдаласушы мемлекеттен 9-баптың 1-тармағына сәйкес екінші Уағдаласушы мемлекет жүргізген бастапқы түзетуден кейін осы Мемлекеттің кәсіпорнына қауымдастырылған кәсіпорынның пайдасынан алынатын салық сомасына тиісті түзетуді ұсынып отыруын талап етеді.

– 19-бап, егер бұл жеке тұлға екінші Уағдаласушы мемлекетке немесе оның әкімшілік-аумақтық құрылысына немесе жергілікті билік органына көрсетілетін қызметтерге қатысты табыс алса, осы Мемлекеттің резиденті болып табылатын жеке тұлғаға Уағдаласушы мемлекеттің салық салу тәртібіне әсер етуі мүмкін.

– 20-бап, егер бұл жеке тұлға осы баптың шарттарына сәйкес студент болса, Уағдаласушы мемлекет осы Мемлекеттің резиденті болып табылатын жеке тұлғаға салынатын салыққа әсер етуі мүмкін.

– 23А және 23В баптары, Уағдаласушы мемлекет өз резиденттеріне, басқа Мемлекет Конвенцияға сәйкес салық сала алатын табыстарға (7-баптың 2-тармағына сәйкес екінші Уағдаласушы мемлекетте орналасқан тұрақты өкілдікке жататын пайданы қоса алғанда) қатысты қосарланған салық салудан босатуды талап етеді.

– 24-бап, Уағдаласушы мемлекеттің резиденттерін осы мемлекет тарапынан салық салудың белгілі бір кемсітушілік практикасынан қорғайды (мысалы, екі адам арасында олардың азаматтығына байланысты кемсітушілік жүргізетін ережелер).

– 25-бап, Уағдаласушы мемлекеттің резиденттеріне осы Мемлекеттің құзыретті органынан Конвенцияға сәйкес келмейтін салық салу жағдайларын қарауды талап етуге мүмкіндік береді.

– 28-бап, егер бұл жеке тұлға екінші Уағдаласушы мемлекеттің дипломатиялық өкілдігінің немесе консулдық мекемесінің қызметкері болып табылса, Уағдаласушы мемлекет осы Мемлекеттің резиденті болып табылатын жеке тұлғаға салық салуына әсер етуі мүмкін. Егер бұл ереже Уағдаласушы мемлекеттің өз резиденттеріне салық салуға әсер етуі тиіс деп болжанса, 3-тармаққа енгізілген ерекшеліктер тізімі Уағдаласушы мемлекеттер өздерінің екіжақты конвенцияларына енгізуге келісе алатын кез келген басқа ережені қамтуға тиіс.

20. Мысалы, егер Уағдаласушы мемлекеттер 18-бапқа берілген түсініктеменің 27-тармағына сәйкес өзінің екіжақты конвенциясына Уағдаласушы мемлекеттің әлеуметтік қамсыздандыру туралы заңнамасына сәйкес жүргізілетін зейнетақылар мен басқа да төлемдерге тек осы Мемлекетте ғана салық салынатын ережені енгізуге келіссе, олар осы Ережеге 3-тармақта келтірілген сілтемені алып тастау тізбесіне

енгізуге тиіс. Басқа мысалдарға 18-бапқа берілген түсініктеменің 23, 30, 37, 38 және 68-тармақтарындағы баламалы ережелер жатады, өйткені бұл ережелер, әдетте, Уағдаласушы мемлекеттің резиденті мәртебесін алғанға дейін шетелдік зейнетақы бағдарламасына қатысқан жеке тұлғаға беруге арналған жеңілдіктерді көздейді.

21. 3-тармақта және бүкіл Конвенцияда қолданылатын "резидент" термині 4-бапта айқындалған. Егер 4-баптың 1-тармағына сәйкес адам осы Мемлекеттердің ішкі заңнамасы негізінде екі Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып есептелсе, осы баптың 2 және 3-тармақтары тұтастай алғанда Конвенцияның мақсаттары үшін бірыңғай тұратын Мемлекетті айқындауға мүмкіндік береді. Осылайша, 3-тармақ осы Мемлекеттің заңнамасына сәйкес Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резиденті болып табылатын, бірақ Конвенцияның мақсаттары үшін тек екінші Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып саналатын жеке немесе заңды тұлғаға қолданылмайды.

Ұжымдық инвестициялау қорына байланысты трансшекаралық мәселелер

22. Көптеген елдер өз қаражаттарын ұжымдық инвестициялау қорына (ҰИҚ) біріктіретін шағын инвесторлар топтарында туындайтын ішкі салық мәселелерін шешті . Жалпы, мұндай жүйелердің мақсаты тікелей инвестициялар мен ҰИҚ арқылы инвестициялар арасындағы бейтараптықты қамтамасыз ету болып табылады. Бұл жүйелер инвесторлар, ҰИҚ және инвестициялар бір елде болған кезде сәтті жұмыс істеуге бейім болғанымен, осы Тараптардың біреуі немесе бірнешеуі немесе инвестициялары әртүрлі елдерде болған кезде қиындықтар жиі туындайды. Бұл қиындықтар Салық комитетінің "Ұжымдық инвестициялық қорлардан түсетін табыстарға қатысты шарттар бойынша жеңілдіктер беру"1 атты баяндамасында талқыланады, оның негізгі қорытындылары төменде келтірілген. Осы есеп пен талқылаудың мақсаттары үшін "ҰИҚ" термині тек кеңінен таралған қорларға қолданылады, бағалы қағаздардың әртараптандырылған портфолиосы бар және олар құрылған елдегі инвесторларды қорғау туралы ережелерге сәйкес келеді.

---

[1] ЭЫДҰ Үлгілік Салық конвенциясының толық нұсқасының екінші томында R(24)-1 бетінде басылған.

Конвенцияны азаматтық тұлғаларға қолдану

23. Трансшекаралық контексте туындайтын негізгі мәселе – ҰИҚ-тың өзі Конвенцияда көзделген жеңілдіктерді алуға құқылы болуымен аяқталады. Ол үшін Конвенция сияқты ҰИҚ-қа қатысты нақты ережені қамтымайтын халықаралық шарттарға сәйкес жасау үшін ҰИҚ Уағдаласушы мемлекеттің "резиденті" болып табылатын "тұлға" ретінде біліктілікке ие болуы тиіс және, 10 және 11-баптарды қолдануға келетін болсақ, ол алатын табыстың "бенефициарлық иесі" болып табылады.

24. ҰИҚ-ты "жеке тұлға" ретінде қарастыру керек пе, жоқ па деген анықтама ҰИҚ-тың заңды түрінен басталады, ол әр түрлі елдерде және әр түрлі көлік түрлерінде айтарлықтай ерекшеленеді. Көптеген елдерде ҰИҚ-тың көпшілігі компания түрінде болады. Басқа жағдайларда ҰИҚ әдетте сенім болып табылады. Үшіншіден, көптеген ҰИҚ қарапайым келісімшарттық келісімдер немесе ортақ меншік нысаны болып табылады. Көп жағдайда ҰИҚ өзі құрылған жердегі Мемлекеттің салық заңнамасына сәйкес салық төлеуші немесе "жеке тұлға" ретінде қарастырылады; мысалы, ҰИҚ әдетте сенім қоры түрінде құрылатын кейбір елдерде сенімгерліктің өзі немесе қазіргі кезде сенім білдірілген адамдар ұлттық салық заңнамасының мақсаттары үшін салық төлеушілер немесе жеке тұлғалар ретінде қарастырылады. "Тұлға" терминінің кең мағынасын ескере отырып, мұндай ҰИҚ құрылған елдің салық заңнамасы оны салық төлеуші ретінде қарастыратындығы ҰИҚ шарттың мақсаттары үшін "тұлға" болып табылатындығын көрсетеді. Мұндай жағдайларда осындай ҰИҚ-тар өз Конвенцияларының мақсаттары үшін тұлғалар болып табылатынын тікелей нақтылауды қалайтын Уағдаласушы мемлекеттер "тұлға" анықтамасын оған қосу үшін өзгерту туралы екіжақты негізде уағдаласа алады.

25. ҰИҚ Уағдаласушы мемлекеттің "резиденті" болып табыла ма, оның құқықтық нысанына (егер ол тұлға ретінде біліктілікке ие болса) емес, ол құрылған жердегі Мемлекеттің салық режиміне байланысты. Әйтсе де, ұлттық

ҰИҚ режимдерінің дәйекті мақсаты тек бір салық деңгейін қамтамасыз ету болса да – ҰИҚ деңгейінде немесе инвестор деңгейінде – мемлекеттердің осы мақсатқа жетуінің бірнеше түрлі жолдары бар. Кейбір мемлекеттерде ҰИҚ үлесін ұстаушыларға ҰИҚ өзі емес, ҰИҚ алатын табысқа салық салынады. Мұндай фискалдық ашықтық ҰИҚ ол құрылған жердегі Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып саналмайды, өйткені ол сол Мемлекетте салық салуға жатпайды.

26. Басқа Мемлекеттерде, керісінше, ҰИҚ-қа негізінен салық салынады, бірақ оның табысы толығымен салықтан босатылуы мүмкін, мысалы, егер ҰИҚ оның мақсатына, қызметіне немесе жұмысына қатысты белгілі бір критерийлерге сәйкес келсе, оған ең төменгі төлемдерге, табыс көздеріне және кейде қызмет секторларына қатысты талаптар кіруі мүмкін. Көбінесе ҰИҚ-қа салық салынады, бірақ салық салу базасы инвесторларға төленетін шегерімдер арқылы әр түрлі жолмен азаяды. Төлем сомасынан шегерімдер, әдетте, салықтың нақты төленбейтіндігін білдіреді. Басқа Мемлекеттер ҰИҚ-қа салық салады, бірақ арнайы төмен салық ставкасы бойынша. Ақырында, кейбір Мемлекеттер ҰИҚ-қа толығымен, бірақ ҰИҚ табысына қосарланған салық салуды болдырмау үшін инвестор деңгейіндегі интеграциямен салық салады. 4-бапқа берілген түсініктеменің 8.11-тармағында көрсетілген пікірді ұстанатын елдер үшін тұлғаға салық салынуы мүмкін, тіпті егер ол құрылған жердегі Мемлекет салық салмаса да, ҰИҚ осы жағдайлардың барлығында өзі құрылған жердегі Мемлекеттің резиденті ретінде қарастырылады, өйткені ҰИҚ осы Мемлекетте кешенді салық салуға жатады.

ҰИҚ-тың табысына нөлдік мөлшерлеме бойынша салық салынса немесе салық төлеуден босатылса да, резидент ретінде қарастырылатын талаптар, егер мұндай төмен мөлшерлемені алу немесе босату талаптары жеткілікті қатаң болса, орындалуы мүмкін.

27. 4-бапқа берілген түсініктеменің 8.12-тармағында көрсетілген баламалы көзқарасты ұстанатын елдер, оған сәйкес салық салудан босатылған ұйым салық салуға жатпайды, олар құрылған жердегі Мемлекеттердің резиденттері ретінде алдыңғы тармақта сипатталған кейбір ҰИҚ-тарды немесе барлығын қарастырмауы мүмкін. Соңғы көзқарасты ұстанатын Мемлекет және осындай Мемлекеттермен келіссөздер жүргізетін Мемлекеттерге бұл мәселені екіжақты келіссөздер барысында қарау ұсынылады.

28. Кейбір елдер ҰИҚ, егер ол "тұлға" және "резидент" болса да, өзі алатын табыстың бенефициарлық иесі бола ала ма деп ойлана бастады. Жоғарыдағы 22-тармақта анықталғандай, "ҰИҚ"-тың кең таралуы, әртараптандырылған бағалы қағаздар портфолиосына иелік етуі және ол құрылған елдегі инвесторларды қорғауды реттейтін болғандықтан, мұндай ҰИҚ немесе оның менеджерлері көбінесе ҰИҚ инвестициялары мен активтерін басқаруға қатысты маңызды функцияларды орындайды. Сонымен қатар, заңды және экономикалық тұрғыдан алғанда, ҰИҚ-тағы инвестордың жағдайы базалық активтерге иелік ететін инвестордың жағдайынан айтарлықтай ерекшеленеді, сондықтан ҰИҚ-та инвесторды ҰИҚ алған табыстың бенефициарлық иесі ретінде қарастыру мүмкін емес. Тиісінше, кең үлесі бар ҰИҚ анықтамасына жауап беретін көлік құралы, егер ҰИҚ менеджерлері осындай табыс әкелетін активтерді басқару жөніндегі дискрециялық өкілеттіктерге ие болса, ол алатын дивидендтер мен пайыздардың бенефициарлық иесі болып саналады (кірісті алатын осы Мемлекеттің резиденті болып табылатын жеке тұлғаны қоспағанда дәл осындай жағдайларда оның бенефициарлық иесі болып саналмас еді).

29. Бұл принциптер жалпы сипатта болғандықтан, оларды ҰИҚ-тың белгілі бір түріне қолдану ҰИҚ, инвесторлар мен делдалдар үшін түсініксіз болуы мүмкін. Шарттардың жарамдылығына қатысты кез келген белгісіздік ҰИҚ үшін әсіресе проблемалы болып табылады, ол *таза активтердің құнын* ("ТАҚ") есептеу кезінде шартта көзделген кез келген салық жеңілдіктерін қоса алғанда, алуға күтілетін сомаларды ескеруі керек. Әдетте күнделікті есептелетін ТАҚ жазылу және сатып алу кезінде қолданылатын бағалардың негізі болып табылады. Егер ҰИҚ алған салықтық жеңілдіктер, сайып келгенде, осындай салықтық жеңілдіктердің мөлшері мен мерзімі туралы алғашқы болжамдарға сәйкес келмесе, активтердің нақты құны мен өткен уақыт ішінде ҰИҚ-дағы үлестерін сатып алған, сатқан немесе сатып алған инвесторлар пайдаланатын ТАҚ арасында алшақтық пайда болады.

30. Қолданыстағы шарттар шеңберінде үлкен сенімділікті қамтамасыз ету үшін салық органдары өз Мемлекеттеріндегі ҰИҚ-тың кейбір түрлерінің режимін түсіндіретін өзара келісім жасағысы келуі мүмкін. ҰИҚ-тың кейбір түрлеріне қатысты

мұндай өзара келісім ҰИҚ-тың жоғарыда айтылған техникалық талаптарды қанағаттандыратынын растай алады, сондықтан өз құқығында жеңілдіктер алуға құқылы. Басқа жағдайларда, өзара келісім ҰИҚ-қа шартқа қатысуға құқығы бар инвесторларға талап қоюдың әкімшілік тұрғыдан орындалатын әдісін ұсына алады (бұл мәселені талқылау үшін "ұжымдық инвестициялық құралдардың табыстарына қатысты шарттық жеңілдіктер беру" есебінің 36-40-тармақтарын қараңыз). Әрине, өзара келісім шарттың талаптарына сәйкес ҰИҚ қол жетімді болатын жеңілдіктерді азайта алмайды.

Ұжымдық инвестициялау қорының қолданыстағы режиміне байланысты туындайтын саясат мәселелері

31. Дәл осындай ойлар келісімшарт бойынша келіссөздер жүргізушілер ҰИҚ режимін тікелей қарастыруы керек деп болжайды. Осылайша, Уағдаласушы мемлекеттердің әрқайсысында ҰИҚ жеңілдіктерге құқылы болып көрінсе де, сенімділікті қамтамасыз ету үшін бұл ұстанымды көпшілік алдында (мысалы, ноталармен алмасу арқылы) растау орынды болуы мүмкін. Сондай-ақ, мысалы, келесі мазмұндағы ережені қоса отырып, шарт бойынша жеңілдіктерге ҰИҚ құқығын тікелей қарастырған жөн:

Осы Конвенцияның басқа ережелеріне қарамастан, бір Уағдаласушы мемлекетте құрылған және екінші Уағдаласушы мемлекетте туындайтын кірісті алатын ұжымдық инвестициялау қоры Конвенцияны өзі құрылған жердегі Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатын жеке тұлға сияқты және ол алатын табыстың бенефициарлық меншік иесі ретінде осындай табысқа қолдану мақсаттары үшін қаралады (егер бірінші аталған Мемлекеттің резиденті болып табылатын жеке тұлға дәл осындай жағдайларда табыс тапқан жағдайда, мұндай жеке тұлға оның бенефициарлық иесі болып саналатын еді). Осы тармақтың мақсаттары үшін "ұжымдық инвестициялау қоры" термині [А Мемлекеті], [] және [В Мемлекеті], [] жағдайында, сондай-ақ Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдары ретінде қарауға келісетін Уағдаласушы мемлекеттердің кез келгенінде осы тармақтың мақсаттары үшін құрылған ұжымдық инвестициялау қорлары кез келген басқа инвестициялық қорды, келісімді немесе ұйымды білдіреді.

32. Алайда, жаңа шарттарға немесе қолданыстағы шарттарға түзетулер жөніндегі келіссөздер барысында Уағдаласушы мемлекеттер ҰИҚ-қа Шарттың басқа ережелерін қолдану нәтижелерін нақтылаумен шектелмейді, бірақ бұл нәтижелерді саяси мақсаттарға жету үшін қажет дәрежеде өзгерте алады. Мысалы, нақты екіжақты шарт контекстінде техникалық талдау Уағдаласушы мемлекеттердің бірінде орналасқан ҰИҚ-тардың жеңілдіктерге құқығы болуына әкелуі мүмкін, ал екінші Уағдаласушы мемлекетте ҰИҚ-тар жоқ. Нәтижесінде шарт теңгерімсіз болып көрінуі мүмкін, дегенмен бұл нақты жағдайларға байланысты болады. Егер солай болса, онда Уағдаласушы мемлекеттер әділ шешім табуға тырысуы керек. Егер Уағдаласушы

мемлекеттердің әрқайсысындағы практикалық нәтиже ҰИҚ-тың көпшілігі іс жүзінде салық төлемейтіндігінде болса, онда Уағдаласушы мемлекеттер құқықтық нысандағы айырмашылықтарды еңсеруге тырысуы керек, бұл басқаша жағдайда бір мемлекеттегі адамдардың жеңілдіктерге, ал екіншісінде олардан айырылуына әкелуі мүмкін. Екінші жағынан, екі Уағдаласушы мемлекеттегі құқықтық нысан мен салық режиміндегі айырмашылықтар осы екі Мемлекеттегі ҰИҚ-қа басқаша қарау керек дегенді білдіруі мүмкін. Екі мемлекеттегі ҰИҚ салық салуды салыстыру кезінде тек ҰИҚ-тың өзіне салық салуды ғана емес, қаржы көзі болатын мемлекет және инвестор деңгейіндегі салық салуды ескеру қажет. Мақсат – жеке капитал мен ҰИҚ арқылы инвестициялау арасындағы бейтараптыққа халықаралық контексте қол жеткізу, сонымен қатар ҰИҚ режиміне қатысты көптеген ұлттық ережелердің мақсаты – мұндай бейтараптыққа толық ішкі контексте қол жеткізу.

33. Уағдаласушы мемлекеттер Шарттың қолданыстағы ережелері ҰИҚ-ты ықтимал заңсыз пайдалануды болдырмау үшін жеткілікті ме деген мәселені де қарастыра алады. ҰИҚ келісімшарт бойынша жеңілдіктерге ие болу үшін барлық талаптарды қанағаттандыра алады, тіпті егер оның кірісіне іс жүзінде айтарлықтай салық салынбаса да, мүлдем салық салынбайды. Бұл жағдайда ҰИҚ үшінші елдердің тұрғындарына тікелей инвестицияланған жағдайда қол жетімді болмайтын келісімшарттық жеңілдіктер алуға мүмкіндік бере алады. Тиісінше, мұндай ҰИҚ үшін қол жетімді болуы мүмкін артықшылықтарды шарт арқылы теріс пайдалануға немесе сатып алуға қарсы жалпы ережелер арқылы (төменде "Конвенцияны дұрыс пайдаланбау" бөлімінде айтылған) немесе ҰИҚ-қа қатысты арнайы ереже арқылы шектеу орынды болуы мүмкін.

34. Мұндай жағдайдың қажеттілігі туралы шешім қабылдаған кезде Уағдаласушы мемлекеттер шартты "сатып алу" мүмкіндігін қоса алғанда, Уағдаласушы мемлекеттердің әрқайсысында кең таралған ҰИҚ-тың әртүрлі түрлері болып табылатын экономикалық сипаттамаларды қарастырғысы келеді. Мысалы, ол құрылған мемлекетте ешқандай салық салынбайтын ҰИҚ, ҰИҚ-тың өзіне заңды тұлға деңгейінде салық салынатын немесе бейрезидент инвесторларға төлемдер көзден салық салынатын ҰИҚ-қа қарағанда шартты сатып алу қаупі жоғары болуы мүмкін.

ҰИҚ режимін өзгертетін ықтимал ережелер

35. Егер Уағдаласушы мемлекеттер 32-34-тармақтарда сипатталған проблемаларды шешу үшін ҰИҚ-қа қатысты арнайы ереже қажет екендігімен келіссе, олар екіжақты шартқа мынадай ережені енгізе алады:

а) осы Конвенцияның басқа ережелеріне қарамастан, бір Уағдаласушы мемлекетте құрылған және екінші Уағдаласушы мемлекетте туындайтын табысты алатын ұжымдық инвестициялау қоры Конвенцияны өзі құрылған жердегі Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатын жеке тұлға сияқты және ол алатын табыстың

бенефициарлық меншік иесі ретінде осындай табысқа қолдану мақсаттары үшін, бірақ ұжымдық инвестициялау қорындағы бенефициарлық үлестер баламалы бенефициарларға тиесілі болған жағдайда ғана қаралады (егер бірінші аталған Мемлекеттің резиденті болып табылатын жеке тұлға дәл осындай жағдайларда табыс алатын болса, мұндай жеке тұлға оның бенефициарлық иесі болып саналады).

b) осы тармақтың мақсаттары үшін:

(i) "ұжымдық инвестициялау қоры" термині [А Мемлекеті], [] және [В Мемлекеті], [ ] жағдайында, сондай-ақ Уағдаласушы мемлекеттердің кез келгенінде құрылған, осы тармақтың мақсаттары үшін ұжымдық инвестициялау қоры Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдары құрал ретінде қарауға келісетін кез келген басқа инвестициялық қорды, келісімді немесе ұйымды білдіреді; және

(ii) "баламалы бенефициар" термині ҰИҚ құрылған Уағдаласушы мемлекеттің резидентін және табыс пайда болатын Уағдаласушы мемлекет табыс салығы туралы тиімді және жан-жақты ақпарат алмасуды көздейтін келісім жасасқан кез келген басқа Мемлекеттің резидентін білдіреді, егер ол өзіне қатысты кірістің нақты бабын алса осы Конвенцияға сәйкес жеңілдіктер талап етіледі, осы Конвенцияға сәйкес немесе Уағдаласушы мемлекеттің ішкі заңнамасына сәйкес құқығы болады, табыс бабына қатысты осы Конвенцияға сәйкес ҰИҚ талап ететін мөлшерлеме сияқты кем дегенде төмен болып табылатын осы табыс бабына қатысты салық мөлшерлемесіне табыс пайда болады.

36. Уағдаласушы мемлекеттер *b)(i)* тармақшасына салық заңнамасының немесе ҰИҚ-қа қатысты бағалы қағаздар туралы заңнаманың тиісті ережелеріне нақты екіжақты сілтемелерді енгізеді деп болжанады. Нақты ҰИҚ-қа қатысты қандай режим қолданылуы тиіс екендігі туралы шешім қабылдаған кезде Уағдаласушы мемлекеттер жоғарыда қаралған саяси ойларды назарға алуы тиіс. Келіссөздерге қатысушылар екі Уағдаласушы мемлекеттегі немесе тіпті бір Уағдаласушы мемлекет шегіндегі ҰИҚ режиміндегі экономикалық айырмашылықтар салық келісіміндегі сараланған режимді ақтайды деген келісімге келе алады. Бұл жағдайда келісімшартқа осы бөлімнің ережелерінің кейбір амалдары енгізілуі мүмкін.

37. *b) (ii)* тармақшасында анықталғандай, ҰИҚ-қа "баламалы бенефициарларға" тиесілі дәрежеде жеңілдіктер берудің мақсаты, егер олар тікелей табыс табатын болса, үшінші елде орналасқан ҰИҚ арқылы инвестициялау арқылы ең нашар жағдайға тап болмас еді, бұл қаржы көзі болатын мемлекет алынған табысқа қатысты жеңілдіктерге құқығы бар инвесторлардың табылмауын қамтамасыз етуден тұрады. Осылайша, бұл тәсіл тікелей инвестициялар мен ҰИҚ арқылы инвестициялар арасындағы бейтараптық мақсаттарына қызмет етеді. Ол сондай-ақ, егер олардың арасында салық келісімі болса, қаржы көзі болатын мемлекет пен инвестордың тұрғылықты жеріндегі Мемлекет арасындағы қосарланған салық салу қаупін азайтады. Бұл инвесторлар үшін, әсіресе инвестициялық құралдардың үлкен таңдауына ие болатын шағын елдер үшін тиімді.

Бұл сонымен қатар ҰИҚ арқылы инвестициялаудың негізгі экономикалық артықшылығы болып табылатын ауқымды үнемдеуді арттырады. Ақырында, бұл тәсілді қабылдау сәйкестік процедураларын айтарлықтай жеңілдетеді. Көптеген жағдайларда ҰИҚ инвесторларының барлығы дерлік екіжақты шарттармен қамту дәрежесін және осы шарттардағы ставкалар әрқашан дерлік портфель дивидендтеріне 10-15% құрайтынын ескере отырып, "баламалы бенефициарлар" болады.

38. Сонымен қатар, бұл ереже инвесторларға тікелей инвестициялағаннан гөрі салық келісімінде жақсы позицияға жету үшін ҰИҚ-ты пайдалануға мүмкіндік бермейді. Бұған "баламалы бенефициар" анықтамасындағы ставкаларды салыстыру арқылы қол жеткізіледі. Тиісінше, тиісті салыстыру ҰИҚ мәлімдеген мөлшерлеме мен инвестор тікелей табыс тапқан жағдайда талап ете алатын мөлшерлеме арасында жүргізіледі. Мысалы, В Мемлекетінде құрылған ҰИҚ А Мемлекетінің резидент компаниясынан дивиденд алады делік. ҰИҚ инвесторларының алпыс бес пайызы – В Мемлекетінде тұратын жеке тұлғалар; он пайызы - С Мемлекетінде құрылған зейнетақы қорлары және 25 пайызы – С Мемлекетінде тұратын жеке тұлғалар. А-С салық келісіміне сәйкес зейнетақы қорлары қаржы көзі болатын мемлекет салық салудан босатылады, ал басқа портфельдер бойынша дивидендтерге ең жоғары 15 пайыздық мөлшерлеме бойынша салық салынады. А-В және А-С шарттарының екеуі де ақпарат алмасудың тиімді және жан-жақты ережелерін қамтиды. Осыған сүйене отырып, ҰИҚ инвесторларының 75 пайызы – В Мемлекетінде тұратын жеке тұлғалар және С Мемлекетінде құрылған зейнетақы қорлары – баламалы бенефициарлар болып табылады.

39. Сондай-ақ, қаржы көзі болатын мемлекет ҰИҚ-қа қатысты туындауы мүмкін, салық салынбайтын немесе төмен салық салынатын және оны ағымдағы негізде бөлудің орнына өз кірістерін жинай алатын ықтимал салықты кейінге қалдыру туралы алаңдауы мүмкін. Мұндай мемлекеттер ҰИҚ үшін жеңілдіктерді қазіргі уақытта олардың ҰИҚ табысының үлесіне салық салынатын ҰИҚ инвесторларының үлесімен шектеуге азғырылуы мүмкін. Алайда, іс жүзінде бұл тәсілді қолдану қатысу үлесі кең ҰИҚ-қа қиынға соқты. Мұндай кейінге қалдыру мүмкіндігіне алаңдайтын мемлекеттер қазіргі уақытта табыстарды бөлуге міндетті ҰИҚ-тарға ғана жеңілдіктер беретін ережелер туралы келіссөздер жүргізгісі келуі мүмкін. Алайда, басқа Мемлекеттер кейінге қалдыру мүмкіндігіне онша алаңдамауы мүмкін. Олар инвесторға ҰИҚ алған табысқа салық салынбаса да, егер олар ҰИҚ табысты бөлгенге дейін ҰИҚ-тағы өз үлесін сатса, оны бөлу кезінде немесе капитал өсімінен кейін оларға салық салынады деп сенуі мүмкін. Бұл Мемлекеттер өз кірістерін ағымдағы негізде бөлуге міндетті болмаса да, ҰИҚ жеңілдіктерін беретін ережелерді келісуді қалауы мүмкін. Сонымен қатар, көптеген Мемлекеттерде инвестициялық табыс салығының мөлшерлемесі шартта көзделген дивидендтер салығын ұстау мөлшерлемесінен әлдеқайда жоғары емес, сондықтан резидент мемлекеттің салықты кейінге қалдыруы, егер мұндай кірісті

тікелей емес, инвестициялық қор арқылы алса, шамалы болады. Сонымен қатар, көптеген Мемлекеттер өздерінің резиденттері инвестициялық қорлар арқылы алатын инвестициялық табыстарға ағымдағы салық салуды қамтамасыз ету үшін шаралар қабылдады, бұл қорлар осы табысты жинай ма, бұл мұндай кейінге қалдыру мүмкіндігін одан әрі төмендетеді. Қазіргі уақытта кірісті бөлуге міндетті емес ҰИҚ режимін қарастырған кезде, мемлекеттер осы немесе басқа факторлар жоғарыда аталған мәселелерді шеше ме, соны қарастырғысы келуі мүмкін, сондықтан мұнда сипатталған шектеулер қажет емес.

40. Кейбір мемлекеттер шартқа қатысуға құқығы бар барлық инвесторларды, соның ішінде үшінші мемлекеттердегі инвесторларды есепке алу салық келісімдерінің екіжақты сипатын өзгертеді деп санайды. Мұндай мемлекеттер ҰИҚ инвесторлары ҰИҚ құрылған жердегі Уағдаласушы мемлекеттің резиденттері болып табылатын шамада ғана шарт бойынша ҰИҚ-қа жеңілдіктер беруді қалауы мүмкін. Бұл жағдайда ереже келесідей тұжырымдалады:

a) осы Конвенцияның басқа ережелеріне қарамастан, бір Уағдаласушы мемлекетте құрылған және екінші Уағдаласушы мемлекетте туындайтын табысты алатын ұжымдық инвестициялау тетігі Конвенцияны өзі құрылған жердегі Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатын жеке тұлға сияқты және ол алатын табыстың бенефициарлық меншік иесі ретінде осындай табысқа қолдану мақсаттары үшін қаралады (егер бірінші аталған Мемлекеттің резиденті болып табылатын жеке тұлға дәл осындай жағдайларда табыс алған жағдайда, мұндай жеке тұлға оның бенефициар-меншік иесі болып саналады), бірақ ұжымдық инвестициялау қоры құрылған жердегі Уағдаласушы мемлекеттің резиденттеріне ұжымдық инвестициялау қорындағы бенефициарлық үлестер тиесілі дәрежеде ғана.

b) осы тармақтың мақсаттары үшін "ұжымдық инвестициялау қоры" термині [А Мемлекеті], [] және [В Мемлекеті], [] жағдайында, сондай-ақ Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдары осы тармақтың мақсаттары үшін ұжымдық инвестициялау қоры ретінде қарауға келісетін Уағдаласушы мемлекеттердің кез келгенінде құрылған кез келген басқа инвестициялық қорды, келісімді немесе ұйымды білдіреді.

41. 35 және 40-тармақтарда көрсетілген таза пропорционалды тәсіл шарттарды сатып алудан қорғаса да, ол айтарлықтай әкімшілік ауыртпалық түсіруі мүмкін, өйткені ҰИҚ әрбір жеке инвестор үшін шарт құқығын анықтауға тырысады. Уағдаласушы мемлекет ҰИҚ инвесторларының едәуір бөлігінің шартқа қатысуға құқығы бар екендігі шартты сатып алудан жеткілікті қорғаныс болып табылады деп шеше алады, сондықтан одан асып кеткен кезде ҰИҚ алған барлық табыстарға қатысты жеңілдіктер берілетін меншік шегін белгілеген жөн. Мұндай шекті қосу басқа жағдайда туындауы мүмкін кейбір процедуралық қиындықтарды жеңілдетуге мүмкіндік береді. Сондықтан, егер қаласаңыз,

a) тармақшасының соңына келесі сөйлемді қосуға болады:

Алайда, егер ұжымдық инвестициялау қорындағы бенефициарлық үлестердің кем дегенде [ ] пайызы [баламалы бенефициарларға] [ұжымдық инвестициялау қоры құрылған жердегі Уағдаласушы мемлекеттің резиденттеріне] тиесілі болса, ұжымдық инвестициялау қоры өзі құрылған жердегі Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатын жеке тұлға ретінде және ол алған барлық табыстардың бенефициарлық иесі ретінде (ұжымдық инвестициялау қоры құрылған кезде қаралады, егер бірінші аталған Мемлекеттің резиденті болып табылатын жеке тұлға дәл осындай жағдайларда табыс алса, мұндай адам оның бенефициар меншік иесі болып саналады) қабылданады.

42. Кейбір жағдайларда Уағдаласушы мемлекеттер ҰИҚ-тың белгілі бір түрлеріне 31, 35 және 40-тармақтарда көрсетілгеннен өзгеше тәсілді қолданғысы келуі мүмкін және ҰИҚ-ты өз атынан емес, инвесторлардың атынан талап қоятын ұйым ретінде қарастыруы мүмкін. Бұл, мысалы, егер ҰИҚ-тағы акциялар иелерінің үлкен пайызы немесе ҰИҚ-тағы акциялар класы 18-бапқа берілген түсініктеменің 69-тармағында сипатталғанға ұқсас тиісті шарттың талаптары бойынша көз елінде салықтан босатылған зейнетақы қорлары болса дұрыс болуы мүмкін. Инвесторлардың тікелей инвестициялауға құқығы бар преференциялық ставкалардың артықшылықтарын жоғалтпауын қамтамасыз ету үшін Уағдаласушы мемлекеттер осындай ҰИҚ-қа қатысты мынадай мазмұндағы ережені келісе алады (дегенмен, ҰИҚ-тың басқа түрлеріне қатысты 31, 35 немесе 40-тармақтардың бір тәсілін қабылдауы мүмкін):

a) бір Уағдаласушы мемлекетте құрылған және екінші Уағдаласушы мемлекетте пайда болатын табысты алатын с) тармақшасында сипатталған ұжымдық инвестициялау қоры ол құрылған жердегі Уағдаласушы мемлекеттің резиденті ретінде қаралмайды, осы Конвенцияға сәйкес мұндай иелер үшін қол жетімді болатын басқа да жеңілдіктер, егер олар осындай кірісті тікелей алса, бірақ ұжымдық инвестициялау қорындағы үлестер бенефициар-меншік иелерінің атынан салықтарды азайтуды, салықтардан босатуды немесе салықтан босатуды талап етуі мүмкін.

b) ұжымдық инвестициялау қоры а) тармақшасына сәйкес, егер бұл иеленушінің өзі ұжымдық инвестициялау қорынан алған табысқа қатысты жеңілдіктер алуға жеке өтінім берген болса, осындай ұжымдық инвестициялау қорындағы үлестердің кез келген бенефициар-меншік иесінің атынан жеңілдіктер алуға өтінім бере алмайды.

c) осы тармақ [А Мемлекеті], [] және [В Мемлекеті], [] жағдайында, сондай-ақ Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдары осы тармақты қолдануға келісетін Уағдаласушы мемлекеттердің кез келгенінде құрылған кез келген басқа инвестициялық қорға, келісімге немесе ұйымға қатысты қолданылатын болады.

Алайда, бұл ереже ҰИҚ құрылған сол Уағдаласушы мемлекеттің резиденттері атынан талаптар қоюмен шектелетін еді. Егер 37-тармақта сипатталған себептер бойынша Уағдаласушы мемлекеттер ҰИҚ-қа шартқа қатысуға құқығы бар үшінші мемлекеттердің резиденттері атынан талаптар қоюға рұқсат беруді қалайтын болса,

мұны а) тармақшасындағы "осы Конвенцияның" деген сөздерді "басқа Уағдаласушы мемлекет қатысушысы болып табылатын кез келген Конвенцияның" деген сөздерімен ауыстыру арқылы жасауға болады. Егер болжанғандай, Уағдаласушы мемлекеттер осы тармақта көзделген режим тек ҰИҚ-тың белгілі бір түрлеріне ғана қолданылатын болады деп келіссе, *с)* тармақшасында санамаланған ҰИҚ-тың түрлері неғұрлым жалпы ережеде, мысалы, 31, 35 немесе 40-тармақта белгілі бір ҰИҚ-тың түріне арналған режим таңдамалы емес, тұрақты болуы үшін санамаланған ҰИҚ-тың бірде-бір түрін қамтылмауын қамтамасыз ету қажет болады. Жеке ҰИҚ-қа өз режимін таңдауға рұқсат бергісі келетін елдер, жалпы ҰИҚ-қа қатысты немесе ҰИҚ-тағы үлестердің бір немесе бірнеше кластарына қатысты, сол үшін осы тармақты еркін өзгерте алады.

43. 35 және 40 немесе 42-тармақтарда көрсетілген тәсілге сәйкес, ҰИҚ тікелей инвестициялаған жағдайда жеңілдіктерге құқығы бар үлестерді ұстаушылардың үлесін анықтауы керек. ҰИҚ акцияларының иелері үнемі өзгеріп отыратындықтан және мұндай акциялар көбінесе делдалдар арқылы сақталатындықтан, ҰИҚ және оның менеджерлері көбінесе бенефициар-меншіктеушінің аты-жөні мен келісімшарттық мәртебесін білмейді. ҰИҚ үшін мұндай ақпаратты тиісті делдалдардан күнделікті жинау практикалық болмас еді. Тиісінше, Уағдаласушы мемлекеттер күнделікті қадағалауды қажет етпейтін практикалық және сенімді тәсілдерді қабылдауға дайын болуға тиіс.

44. Мысалы, көптеген елдерде ҰИҚ индустриясы негізінен ішкі болып табылады , онда инвесторлардың басым көпшілігі осындай ҰИҚ құрылған елде тұрады. Кейбір жағдайларда салық ережелері шетелдік инвестицияларға төлем көзіне салық салу арқылы кедергі келтіреді немесе бағалы қағаздар туралы заңдар бейрезиденттерге ұсыныстарды айтарлықтай шектеуі мүмкін. Үкіметтер қандай да бір мән-жайлар халықаралық шартқа қатысуға құқығы жоқ үшінші елдердің резиденттерін инвестициялардан барабар қорғауды қамтамасыз ете ме, жоқ па деген мәселені қарастыруы керек. Бұл, мысалы, егер ҰИҚ өзінің акцияларын немесе пайларын ҰИҚ немесе ұқсас артықшылықтарды қамтамасыз ететін басқа Мемлекеттердің бастапқы жағдайынан шарттарына шектеулі таратуы болса, ол құрылған Мемлекет тұрғындарының меншігі болып табылады деп болжауға орынды болуы мүмкін.

45. Басқа жағдайларда, көптеген елдердегі инвесторларға ҰИҚ қатысу үлесі ұсынылады. Жеке инвесторлардың жеке басы күн сайын өзгеріп отыратын болса да, келісімге сәйкес келетін ҰИҚ инвесторларының үлесі салыстырмалы түрде баяу өзгеруі мүмкін. Тиісінше, ҰИҚ-тан басқа делдалдардан белгіленген мерзімде ҰИҚ-қа халықаралық шартқа қатысуға құқығы бар инвесторлардың үлесін анықтауға мүмкіндік беретін ақпаратты жинауды талап ету орынды болар еді. Бұл ақпарат күнтізбелік немесе қаржы жылының соңында қажет болуы мүмкін немесе егер нарықтық жағдайлар жоғары айналымды қамтыса, ол жиі қажет болуы мүмкін, бірақ әр күнтізбелік тоқсанның соңында тапсырғаннан жиі емес. Содан кейін ҰИҚ келісілген

уақыт кезеңінде осы сомалардың орташа мәні негізінде талап қоя алады. Мұндай процедураларды жүзеге асырған кезде, ҰИҚ-тың басқа төлеушілерге беретін ақпаратты жаңартуға жеткілікті уақыты болуы үшін есептеу күндерін таңдауға мұқият қарау керек , осылайша әрбір тиісті кезеңнің басында дұрыс сома сақталады.

46. Баламалы тәсіл өзі құрылған Уағдаласушы мемлекетте ашық айналыстағы ҰИҚ өзінің инвесторларының тұрғылықты жеріне қарамастан шарт бойынша жеңілдіктерге құқығы болатынын көздейді. Бұл ереже көпшілікке сатылатын ҰИҚ келісімшарттар жасау үшін тиімді пайдаланылмайтындығына негізделген, өйткені мұндай ҰИҚ акционерлері немесе бірлескен иелері оны жеке-жеке басқара алмайды. Бұл позиция келесідей болуы мүмкін:

a) осы Конвенцияның басқа ережелеріне қарамастан, Уағдаласушы мемлекетте құрылған және екінші Уағдаласушы мемлекетте пайда болатын табысты алатын ұжымдық инвестициялау қоры өзі құрылған Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатын жеке тұлға сияқты және ол алатын табыстың бенефициар-меншіктеушісі ретінде егер ҰИҚ-тағы акциялардың немесе пайлардың негізгі класы осы Мемлекеттегі реттелетін қор биржасында тіркелген және үнемі саудаланатын болса, (егер бірінші аталған Мемлекеттің резиденті болып табылатын жеке тұлға дәл осындай жағдайларда табыс тапқан жағдайда, мұндай жеке тұлға оның бенефициар-меншіктеуіші болып саналады) Конвенцияны осындай табысқа қолдану мақсаттары үшін қаралады.

b) осы тармақтың мақсаттары үшін "ұжымдық инвестициялау қоры" термині [A] Мемлекеті, A [ ] және [B] Мемлекеті жағдайында a [], сондай-ақ кез келген басқа инвестициялық қор, Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдары болып табылатын Уағдаласушы мемлекеттердің кез келгенінде құрылған қор немесе заңды тұлға дегенді білдіреді осы тармақтың мақсаттары үшін ұжымдық инвестициялау қоры ретінде қарауға келіседі.

47. 31, 35, 40 және 46-тармақтардың әрбір ережесі ұжымдық инвестициялау қорын резидент және осындай табысқа Конвенцияны қолдану мақсаттары үшін алатын табыстың бенефициар-меншіктеуіші ретінде қарастырады, бұл табыстың әрбір түріне қатысты ұстап қалудың бір төмендетілген мөлшерлемесін берудің қарапайымдылығымен ерекшеленеді. Алайда, осы баптың 3-тармағымен расталғандай, бұл ережелер көз мемлекеттің ұжымдық инвестициялау қорындағы инвесторлары болып табылатын өз резиденттеріне салық салу құқығын қандай да бір түрде шектемейді. Әлбетте, бұл ережелер инвесторларға резиденттік қағидаты бойынша салық салудан гөрі, ұжымдық инвестициялау қорларының табыс көзіне салық салуды реттеуге арналған.

48. Сонымен қатар, осы Ережелердің әрқайсысы ұжымдық инвестициялау қорының нақты сипаттамалары оның алынған табыстың бенефициарлық иесінен өзгеше қаралуына әкеліп соқтырмауын қамтамасыз етуге арналған. Осылайша,

ұжымдық инвестициялау қоры барлық алынған табыстардың бенефициар-меншіктеуіші ретінде қарастырылады. Алайда, бұл ереже ұжымдық инвестициялау қорын басқа инвесторлармен салыстырғанда ұжымдық инвестициялау қорының мәртебесіне қатысы жоқ бенефициар-меншіктеуіші туралы талаптарының аспектілеріне қатысты басқа немесе жақсы жағдайға қоюға арналмаған. Тиісінше, егер белгілі бір жағдайларда табыс бабын алатын жеке тұлға осы табыстың бенефициар-меншіктеуіші болып саналмаса, сол жағдайда осы кірісті алатын ұжымдық инвестициялау қорын кірістің бенефициар-меншіктеуіші деп санауға болмайды. Бұл нәтиже жеке тұлға дәл осындай жағдайларда табыстың бенефициар-меншіктеуіші ретінде қарастырылатын жағдайларды қолдануды шектейтін жақшадағы қорытындысымен расталады.

Конвенцияны мемлекеттерге, олардың әкімшілік-аумақтық құрылыстарына және толық меншіктегі кәсіпорындарға қолдану

49. 4-баптың 1-тармағында Уағдаласушы мемлекеттердің өздері, олардың әкімшілік-аумақтық құрылысы мен жергілікті билік органдары "Уағдаласушы мемлекеттің резиденті" ұйғарымына енгізілгенін, сондықтан Конвенцияның жеңілдіктеріне құқығы бар екенін көздейді (4-бапқа берілген түсініктеменің 8.4-тармағы бұл сөздердің 1995 жылы енгізілуі мүше мемлекеттердің көпшілігінің бұрынғы жалпы түсінігін растағанын түсіндіреді).

50. Алайда, Мемлекетке, оның әкімшілік-аумақтық құрылысының біріне немесе жергілікті билікке құрылған және толығымен тиесілі ұйымдар жағдайында проблемалар туындауы мүмкін. Бұл ұйымдардың кейбіреулері басқа елдерден айтарлықтай кіріс ала алады, сондықтан оларға қосарланған салық салуды болдырмау туралы келісімдердің қолданылатынын анықтау маңызды болуы мүмкін (мысалы, тәуелсіз инвестициялық қорлар жағдайында: 4-бапқа берілген түсініктеменің 8.5-тармағын қараңыз). Көптеген жағдайларда бұл ұйымдар салықтан толығымен босатылады және олар құрылған Мемлекет жасаған қосарланған салық салуды болдырмау туралы келісімдер бойынша жеңілдіктер алуға құқылы ма деген сұрақ туындауы мүмкін. Бұл мәселені түсіндіру үшін кейбір Мемлекеттер 4-баптың 1-тармағындағы "Уағдаласушы мемлекеттің резиденті" анықтамасын өзгертеді және осы анықтамаға "заңмен бекітілген орган", "агенттік немесе мекеме" немесе "жария құқықтың заңды тұлғасы" [personne morale de droit public] мемлекетті, саяси бөлімшені немесе жергілікті билікті қосады. Осылайша, Мемлекеттің немесе оның әкімшілік-аумақтық құрылысының немесе жергілікті өзін-өзі басқару органдарының бөлігі болып саналмайтын толық меншіктегі кәсіпорындарды қамтиды.

51. Сонымен қатар, көптеген Мемлекеттер өздерінің екіжақты конвенцияларына пайыздар сияқты белгілі бір табыс баптарына қатысты басқа Мемлекеттерге және орталық банктер сияқты кейбір мемлекеттік меншік нысанындағы ұйымдарға босатуды қамтамасыз ететін нақты ережелерді қосады (10-баптың 13.2-тармағын және 11-баптың

7.4-тармағын қараңыз). Зейнетақы қорларының кірістеріне қатысты салықтан босатуды ұсынатын шарттардың ережелері (18-бапқа берілген түсініктеменің 69-тармағын қараңыз) осы ережелердің тұжырымдалуына және қордың сипатына байланысты Мемлекетке толығымен тиесілі зейнетақы қорларына ұқсас түрде қолданылуы мүмкін.

52. Алайда Конвенцияны әрбір Уағдаласушы мемлекетке, оның әкімшілік-аумақтық құрылысына және жергілікті билік органдарына (және осындай құрылымдарға қолданылатын екіжақты шарттар жағдайында олардың жарғылық органдарына, агенттіктеріне немесе мекемелеріне) қолдану әдеттегі халықаралық құқыққа сәйкес әрбір Мемлекеттің егеменді иммунитет қағидатын ықтимал қолдануына қандай да бір түрде әсер ететін ретінде түсіндірілмеуі тиіс. Осы қағидаға сәйкес егеменді Мемлекет (оның органдарын, меншігі мен қызметін қоса алғанда) басқа егеменді Мемлекет құқықтарының юрисдикциясынан иммунитетке ие болады. Алайда, халықаралық деңгейде егеменді иммунитет қағидатының нақты шектері туралы консенсус жоқ. Мысалы, көптеген Мемлекеттер бұл қағидаттың коммерциялық қызметке қатысты екенін мойындамайды, ал көптеген Мемлекеттер бұл қағидаттың салық мәселелерінде қолданылуын мойындамайды. Осылайша, Мемлекеттер арасында бұл қағидаттың салық салуға қаншалықты қолданылатындығында айтарлықтай айырмашылықтар бар. Салық мәселелерінде оның қолданылуын мойындайтын Мемлекеттер арасында да кейбіреулер оны ішкі заңға енгізілген дәрежеде ғана қолданады, ал басқалары оны әдеттегі халықаралық құқық ретінде, бірақ маңызды шектеулерді ескере отырып қолданады. Конвенция 1-баптың қолданысына жататын адамдарға және 2-бапта қамтылатын салықтарға қатысты егеменді иммунитет қағидаты қолданыла ма және қаншалықты дәрежеде екендігі туралы мәселелерді алдын ала шешпейді, сондықтан әрбір Уағдаласушы мемлекет, егер бар болса, қорытынды салық салу оның екіжақты салық келісімдерінің ережелеріне сәйкес келген жағдайда, осы қағидатты іске асыру кезінде өзінің түсіндірмесін қолдануға құқылы.

53. Мемлекеттер көбінесе салықтық жеңілдіктерді шарттардың немесе ішкі заңнаманың нақты ережелері арқылы немесе басқа Мемлекеттер, олардың әкімшілік-аумақтық құрылысы, жергілікті өзін-өзі басқару органдары немесе олардың жарғылық органдары, агенттіктері немесе мекемелері алған табыстарға қатысты егемендік иммунитет доктринасын қолдану арқылы ұсынылатын және қаншалықты дәрежеде қарастырылған кезде әртүрлі факторларды ескереді. Бұл факторларға, мысалы, табыстың бұл түрі өзара негізде салық салудан босатыла ма, табыс коммерциялық емес, мемлекеттік қызметтен алынды ма, алушының активтері мен табысы үкіметтік емес тұлғаға пайда әкелу мүмкіндігі бар-жоғына қарамастан, қоғамдық мақсаттарда пайдаланыла ма, және портфельден немесе жеке капиталдан түскен табыс алынды ма деген сұрақтар туындауы мүмкін.

Конвенцияны тиісінше пайдаланбау

54. Қосарланған салық салуды болдырмау туралы конвенциялардың негізгі мақсаты халықаралық қосарланған салық салуды жою, тауарлар мен қызметтерді айырбастау, капитал мен адамдардың қозғалысын жеңілдету болып табылады.

Осы Конвенцияның кіріспесінде расталғандай, бұл салық конвенцияларының салық төлеуден жалтарудың алдын алу және оларды болдырмау жөніндегі мақсаттарының бір бөлігі болып табылады.

55. Салық конвенцияларының желісін кеңейту кейбір ұлттық заңдарға сәйкес қол жетімді салық жеңілдіктерінен де, осы конвенцияларда көзделген салық жеңілдіктерінен де пайда алуға бағытталған тетіктерді пайдалануды жеңілдету арқылы теріс пайдалану қаупін арттырады.

56. Бұл, мысалы, егер жеке тұлға (ол Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатынына қарамастан) негізінен шарт бойынша тікелей қолжетімді болмайтын жеңілдіктер алу үшін Мемлекетте құрылған заңды тұлға арқылы әрекет етсе, орын алуы мүмкін. Тағы бір жағдай Уағдаласушы мемлекетте өзінің тұрақты тұрғылықты жері де, осы Мемлекеттің компаниясындағы елеулі үлесін қоса алғанда, өзінің барлық экономикалық мүдделері де бар және акцияларды сату және осы Мемлекетте иеліктен шығарудан капитал өсімінен түскен пайдаға салық салуды болдырмау үшін (13-баптың 5-тармағына байланысты) жеке тұлға болуы мүмкін) өзінің тұрақты тұрғылықты жерін басқа Уағдаласушы мемлекетке көшіреді, онда мұндай табыстарға елеусіз салық салынады немесе мүлдем ештеңе салынбайды.

Салық келісімдері арқылы салық төлеуден жалтару мәселесін шешу

57. 29-баптың 9-тармағы және салық келісімдеріне енгізілген қиянатқа қарсы күрес туралы арнайы шарттық ережелер осы және басқа да мәмілелер мен қолайсыз жағдайларда шарт бойынша жеңілдіктер алу мақсатында жасалған уағдаластықтарға бағытталған. Алайда, егер Салық конвенциясы мұндай ережелерді қамтымаса, Салық конвенциясының жеңілдіктері осы Конвенцияның ережелерін бұзуды білдіретін мәмілелер жасасу кезінде берілуі керек пе деген сұрақ туындауы мүмкін.

58. Көптеген Мемлекеттер бұл мәселені салық келісімдерінің ережелерімен шектелген (және кейбір сирек жағдайларда кеңейтілген) ішкі заңнаманың ережелеріне сәйкес салық салынатындығын ескере отырып шешеді. Осылайша, Салық конвенциясының ережелерін кез-келген теріс пайдалануды салық салынатын ішкі заңнаманың ережелерін теріс пайдалану деп сипаттауға болады. Бұл Мемлекеттер үшін салық келісімдерінің ережелері төмендегі 66-80-тармақтарда қарастырылатын мәселе болып табылатын ішкі теріс пайдалану заңнамасының ережелерін қолдануға кедергі келтіруі мүмкін бе деген сұрақ туындайды. Осы тармақтарда түсіндірілгендей, әдетте, мұндай ережелер мен салық келісімдерінің ережелері арасында қайшылықтар болмайды.

59. Басқа мемлекеттер кейбір бұзушылықтарды ішкі заңнаманы емес, Конвенцияның өзін бұзу ретінде қарастыруды жөн көреді. Алайда, бұл Мемлекеттер салық келісімдерінің тиісті құрылымы оларға заңсыз операцияларды, мысалы, осы келісімдердің ережелеріне сәйкес күтпеген пайда алу мақсатында жасалатын операцияларды елемеуге мүмкіндік береді деп санайды. Мұндай түсіндіру салық келісімдерінің мақсатынан, сондай-ақ оларды адал түсіндіру міндеттемесінен туындайды (*Халықаралық шарттар құқығы туралы Вена конвенциясының* 31-бабын қараңыз).

60. Осылайша, екі тәсілге сәйкес, Мемлекеттер қол жеткізілген уағдаластықтар салық келісімінің ережелерін бұзған жағдайларда қосарланған салық салуды болдырмау туралы конвенцияда көзделген жеңілдіктерді беруге міндетті емес.

61. Алайда, салық төлеуші жоғарыда аталған заңсыз операцияларды жасайды деп ойламау керек екенін ескеру маңызды. Егер белгілі бір мәмілелер немесе уағдаластықтар жасасудың негізгі мақсаты неғұрлым қолайлы салық жағдайын қамтамасыз ету және осы жағдайларда неғұрлым қолайлы режимді алу тиісті ережелердің мақсатына қайшы келсе, қосарланған салық салуды болдырмау туралы конвенцияның жеңілдіктері қол жетімді болмауы керек. Бұл қағида оны растайтын 29-баптың 9-тармағының ережелеріне қарамастан қолданылады.

62. Осы қағидаттарды немесе 29-баптың 9-тармағын ықтимал қолдану салық төлеуден жалтарудың белгілі бір нысандарын болдырмауға бағытталған салық келісімдеріне нақты ережелерді енгізудің қажеті жоқ дегенді білдірмейді. Белгілі бір болдырмау әдістері анықталған немесе мұндай әдістерді қолдану әсіресе проблемалы болған жағдайларда, конвенцияға тиісті болдырмау стратегиясына тікелей бағытталған ережелерді қосу пайдалы болады. Сонымен қатар, егер жоғарыда 58-тармақта көрсетілген көзқарасты ұстанатын Мемлекет өзінің ішкі заңнамасында мұндай стратегияны дұрыс қолдану үшін қажетті жалтарудың алдын алу ережелері мен қағидаттары жоқ деп санаса, бұл қажет болады.

63. Мысалы, салық төлеуден жалтарудың кейбір нысандары Конвенцияда, мысалы, "бенефициар-меншіктеуші" ұғымын (10, 11 және 12-баптарда) және шеберлік компаниялар деп аталатындарға қатысты 17-баптың 2-тармағы сияқты арнайы ережелерді енгізу арқылы тікелей қарастырылған. Осындай проблемалар 10-бапқа (17 және 22-тармақтар), 11-бапқа (12-тармақ) және 12-бапқа (7-тармақ) берілген түсініктемелерде де айтылады.

64. Сонымен қатар, кейбір жағдайларда еншілес компаниялардың, атап айтқанда оффшорлық аймақтарда құрылған немесе зиянды преференциялық режимдерді пайдаланатын компаниялардың келісімшарт бойынша жеңілдіктерге жасаған шағымдары, егер істің фактілері мен мән-жайларын мұқият қарау еншілес компанияның тұрақты жұмыс істейтін атқарушы органының орналасқан жері оның болжамды резиденттік мемлекетінде емес, бұл жерде бас компанияның резиденттік

мемлекетінде оны ішкі заңнама мен келісімшарттық мақсаттар (егер Мемлекеттің ішкі құқығы заңды тұлғаны басқару орнын немесе оның тұрғылықты жерін/болған жерін анықтау үшін ұқсас критерийді қолданса, бұл дұрыс болады) үшін осы соңғы Мемлекеттің резиденті ету екенін көрсетсе, бас тартылуы мүмкін.

65. Істің фактілері мен мән-жайларын мұқият қарау сонымен қатар еншілес компания өзінің бас компаниясының резиденттік мемлекетінде еншілес компанияның осы Мемлекетте тұрақты өкілдігі болатындай (мысалы, басқару орны бар) басқарылатындығын көрсете алады, оған пайданың барлық немесе едәуір бөлігі тиісті түрде жатқызылуы мүмкін.

Салық төлеуден жалтаруға қарсы ішкі ережелер мен құқықтық доктриналары арқылы салық төлеуден жалтару мәселесін шешу

66. Салық төлеуден жалтаруға қарсы ішкі ережелер мен құқықтық доктриналары қолайсыз жағдайларда келісімшарт бойынша жеңілдіктер алу мақсатында жасалған мәмілелер мен келісімдерді қарау үшін де қолданыла алады. Бұл ережелер мен доктриналар ішкі заңнаманы да, салық келісімдерін де бұзу мақсатында мәмілелер немесе келісімдер жасалатын жағдайларға да қатысты болуы мүмкін.

67. Осы себептерге байланысты салық төлеуден жалтаруға қарсы ішкі ережелер мен құқықтық доктриналары қолайсыз жағдайларда келісімшарт бойынша жеңілдіктер берудің алдын алуда маңызды рөл атқарады. Алайда, салық төлеуден жалтаруға қарсы бағытталған осындай ішкі ережелер мен доктриналарды қолдану шарттардың ережелерімен, атап айтқанда, шарттың ережелері ішкі заңнаманың ережелерін теріс пайдалануды жеңілдету үшін қолданылғатын (мысалы, шарттың ережелері салық төлеушіні салық төлеуден жалтаруға қарсы бағытталған белгілі бір ішкі ережелерді қолданудан қорғайды деп айтылған кезде) ықтимал жанжалдар туралы мәселені көтереді. Бұл мәселе салық төлеуден жалтаруға қарсы нақты заңнамалық ережелерге, салық төлеуден жалтаруға қарсы жалпы заңнамалық ережелерге және құқықтық доктриналарына байланысты төменде талқыланады.

Салық төлеуден жалтаруға қарсы арнайы заңнамалық ережелер

68. Қосарланған салық салуды болдырмау туралы келісімді орынсыз пайдалану мәселесін шешуге тырысатын салық органдары алдымен өздерінің ұлттық салық заңнамасына енгізілген салық төлеуден жалтаруға қарсы нақты ережелерді қолдануды қарастыруы мүмкін.

69. Ішкі заңнамадағы салықтан жалтаруға қарсы көптеген нақты ережелер негізінен халықаралық жағдайларда қолданылады және қосарланған салық салуды болдырмау туралы келісімдерді қолдануға қатысты болуы мүмкін. Мысалы, шартқа қатысушы елдердің резиденттеріне базаны төмендететін пайыздық төлемдерді шегеруді шектеу

үшін капиталдандырудың жеткіліксіздігіне қарсы іс-қимыл ережелері қолданылуы мүмкін; трансферттік баға ережелері (егер олар бірінші кезекте салық төлеуден жалтаруға қарсы ережелер ретінде жасалмаса да) табыстың резидент-кәсіпорыннан шартқа қатысушы елдің резиденті болып табылатын кәсіпорынға жасанды түрде ауысуына жол бермейді; шығу кезінде салық салу ережелері салық салудан босатылған капитал өсімін жүзеге асырғанға дейін тұрғылықты жерін өзгерту арқылы капитал өсіміне салық төлеуден жалтаруға жол бермейді; дивидендтерді алып тастау ережелері дивидендтерді салықтан босатылған капитал өсіміне айналдыруға бағытталған операциялар арқылы төлем көзінен ішкі дивиденд салығын төлеуден жалтаруға кедергі келтіруі мүмкін; ал беткі схемаларға қарсы тұруға бағытталған ережелер жасанды схемаларды пайдалануға байланысты белгілі бір тоқтату мәмілелеріне кедергі келтіруі мүмкін.

70. Әдетте, егер ішкі заңнаманың ережелерін және қосарланған салық салуды болдырмау туралы келісімдердің ережелерін қолдану қарама-қайшы нәтиже берсе, қосарланған салық салуды болдырмау туралы келісімдердің ережелері басым болады деп болжанады. Бұл Халықаралық шарттар құқығы туралы Вена конвенциясының 26-бабына енгізілген "келісімдер сақталады" қағидатының қисынды салдары. Осылайша, егер ішкі заңнамада қамтылған салық төлеуден жалтаруға қарсы нақты ережелерді қолдану қосарланған салық салуды болдырмау туралы келісімнің ережелеріне сәйкес келмейтін салық режиміне әкелуі керек болса, осы шарттың ережелеріне қайшы келсе, мұндай шарттың ережелері халықаралық жария құқыққа сәйкес басым күшке ие болады.[1]

71. Алайда, төменде түсіндірілгендей, мұндай жанжалдарды жиі болдырмауға болады және әр жағдайды нақты мән-жайларды ескере отырып талдау қажет.

72. Біріншіден, келісім-шарт салық төлеуден жалтаруға қарсы бағытталған ішкі ережелердің белгілі бір түрлерін қолдануға тікелей рұқсат бере алады. Мысалы, 9-бап осы бапта анықталған жағдайларда ішкі ережелерді қолдануға тікелей рұқсат береді. Сонымен қатар, көптеген шарттарда жанжалдың жоқтығын көрсететін немесе жанжал туындаған жағдайда да ішкі ережелерді қолдануға мүмкіндік беретін нақты ережелер бар. Бұл, мысалы, Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің немесе екеуінің де ішкі заңнамасында қамтылған капиталдандырудың жеткіліксіздігі ережесін қолдануға тікелей рұқсат беретін шарт ережесінде болады.

73. Екіншіден, Конвенцияның көптеген ережелері ішкі заңнаманы қолдануға байланысты. Бұл, мысалы, адамның резиденттігін анықтауға (4-баптың 1-тармағын қараңыз), жылжымайтын мүліктің не екенін анықтауға (6-баптың 2-тармағын қараңыз) және корпоративтік құқықтардан түсетін кірістерді дивиденд ретінде қарастыруға болатынын анықтауға қатысты (10-баптың 3-тармағын қараңыз). Жалпы алғанда, 3-баптың 2-тамағы Конвенцияда анықталмаған терминдердің мағынасын анықтау

мақсатында ішкі нормаларға мән береді. Сондықтан, көптеген жағдайларда салық төлеуден жалтаруға қарсы ішкі заңнамада қамтылған нақты ережелерді қолдану қарама-қайшы нәтижелер беруден гөрі Шарттың ережелерінің қалай қолданылатынына әсер етеді. Бұл, мысалы, егер ішкі заңнама ережесі компания өз акцияларының бір бөлігін дивиденд ретінде сатып алған кезде акционер алған пайданы қарастырады: мұндай сатып алуды 13-баптың 5-тармағының мақсаттары үшін иеліктен шығару деп санауға болады, ал 10-бапқа берілген түсініктеменің 28-тармағында мұндай пайда, егер ішкі заңнамаға сәйкес пайда дивиденд ретінде қарастырылса, 10-баптың мақсаттары үшін дивидендтер болатынын мойындайды.

74. Үшіншіден, осы ережелерді теріс пайдалану туралы сөз болғанда қосарланған салық салуды болдырмау туралы Келісімнің ережелерін қолданудан 29-баптың 9-тармағына сәйкес немесе жоғарыда 60 және 61-тармақтарда баяндалған қағидаттарға сәйкес осы тармақты қамтымайтын шарт жағдайында бас тартылуы мүмкін. Мұндай жағдайда, егер шарт бойынша жеңілдіктерден 29-баптың 9-тармағына (немесе жоғарыда 60 және 61-тармақтарда жазылған қағидаттарға) сәйкес бас тартылса, сондай-ақ салық төлеуден жалтаруға қарсы бағытталған тиісті ішкі қағидаларға қайшы келмейтін болады. Алайда, салық төлеуден жалтаруға қарсы ішкі ережелер көбінесе объективті фактілерге сілтеме жасай отырып жасалады, мысалы, акцияларға иелік етудің белгілі бір деңгейі немесе қарыз қаражаттарының меншікті капиталға белгілі бір қатынасы. Бұл оларды қолдануды жеңілдетіп, үлкен сенімділікті қамтамасыз етсе де, кейде бұл ереже Конвенцияның ережелеріне қайшы келетін және 29-баптың 9-тармағы осы ереженің артықшылықтарын жоққа шығару үшін қолданылмаған жағдайда (және жоғарыдағы 60 және 61-тармақтардың қағидаттары да қолданылмайтын жерде) осындай ережені қолдануға әкелуі мүмкін. Мұндай жағдайда Конвенция жанжал дәрежесіне дейін ішкі ережелерді қолдануға мүмкіндік бермейді. Мұндай жағдайдың мысалы ретінде А Мемлекеті салық салу мақсатында тұрғылықты жерін уақытша ауыстыруды болдырмау үшін қабылдаған ішкі құқық нормасы В Мемлекетінің резиденті болып табылатын жеке тұлғаға үшінші Мемлекетте орналасқан мүлікті иеліктен шығарудан түскен пайдаға қатысты, егер бұл жеке тұлға меншікті сатып алу кезінде А Мемлекетінің резиденті болса және мұндай иеліктен шығарылғанға дейінгі 10 жылдың кем дегенде жетеуінің аралығында А Мемлекетінің резиденті болса, салық салуды көздейтін жағдай болуы мүмкін. Мұндай жағдайда, 13-баптың 5-тармағы Мемлекеттің осы адамға салық салуына жол бермейтін шамада, ал меншік иесінен айырылған кезде Конвенция, егер 13-баптың 5-тармағына сәйкес жеңілдіктерде ғана осы нақты жағдайда 29-баптың 9-тармағына немесе жоғарыда келтірілген 60 және 61-тармақтарының қағидаттарына сәйкес бас тартылуы мүмкін болса, осы ішкі ережені қолдануға кедергі келтіретін болады.

75. Төртіншіден, қосарланған салық салуды болдырмау туралы келісімнің ережелерін қолданудан құқықтық доктриналарына немесе шартты түсіндіруге

қолданылатын қағидаттарға сәйкес бас тартылуы мүмкін (төмендегі 78-тармақты қараңыз). Мұндай жағдайда, егер оған байланысты жеңілдіктер шартты дұрыс түсіндірген кезде де, салық төлеуден жалтаруға қарсы бағытталған мемлекетішілік ережелерді қолдану нәтижесінде де бас тартылса, шарттың ережелерімен қайшылық болмайды. Мысалы, А Мемлекетінің ішкі заңнамасы отандық компанияның акцияларын иеліктен шығарудан алынған пайдаға салық салуды қарастырады делік, егер бұл иеліктен шығарушы А Мемлекетінің иеліктен шығарылғанға дейінгі 10 жылдың кем дегенде жетеуінің резиденті болса онда иеліктен шығарушы капиталдың 25 пайызынан астамын иеленеді. 2 жыл ішінде А Мемлекетінің резиденті болған адам алдыңғы 10 жыл ішінде В Мемлекетінің резиденті болды. Бұл тұлға В Мемлекетінің резиденті болғаннан кейін көп ұзамай ол бұрын А Мемлекетінде өзі құрған шағын компанияның барлық акцияларын сатады. Алайда, фактілер сатудың барлық компоненттері 1-ші жылы аяқталғанын, сол кезде сатып алушы сатушыға сату бағасына сәйкес пайызсыз "несие" бергенін, сатып алушы 2-ші жылы акциялар оған сатылған кезде несиені жойғанын және сатып алушы 1 жылдан бастап компанияны іс жүзінде бақылауды жүзеге асырғанын көрсетеді. Дегенмен, акцияларды сатудан түскен пайда А Мемлекеті мен В Мемлекеті арасындағы шарттың 13-бабының 5-тармағына сәйкес келуі мүмкін болса да, акцияларды берудің мән-жайлары 2-ші жыл ішінде иеліктен шығаруы А Мемлекетінің соттары осы терминге берген мағынасында жалған болып табылады. Бұл жағдайда, егер А Мемлекетінің соттары әзірлеген жалған мәміле доктринасы шарттарды түсіндіру ережелеріне қайшы келмесе, бұл доктринаны А Мемлекеті мен В Мемлекеті арасындағы шарттың 13-бабының 5-тармағын түсіндіру кезінде қолдануға болады, бұл А Мемлекетіне ішкі заңнамалар ережесіне сәйкес тиісті пайдаға салық салуға мүмкіндік береді.

---

[1] Халықаралық шарттар құқығы туралы Вена конвенциясының 60-бабына сәйкес " екіжақты шарт тараптарының бірінің елеулі бұзылуы екінші тарапқа шартты тоқтату немесе оның қолданылуын толық немесе ішінара тоқтата тұру үшін негіз ретінде бұзушылыққа сілтеме жасау құқығын береді".

Салық төлеуден жалтаруға қарсы бағытталған жалпы заңнамалық ережелер

76. Көптеген елдер өздерінің ішкі заңнамаларына салық төлеуден жалтаруға қарсы жалпы қолданыстағы заңнамалық норманы енгізді, бұл салық төлеуден жалтаруға қарсы нақты ережелер немесе құқықтық доктриналары арқылы дұрыс қарастырылмаған сөз байласудың алдын алуға арналған.

77. Салық төлеуден жалтаруға қарсы осындай жалпы ережелерді қолдану қосарланған салық салуды болдырмау туралы келісімнің ережелерімен ықтимал жанжал туралы мәселені көтереді. Алайда, жағдайлардың басым көпшілігінде мұндай

жанжал болмайды. Біріншіден, жанжалдар жоғарыдағы 72 және 73-тармақтарда көрсетілгендей ұқсас себептермен алдын алады. Сонымен қатар, егер салық төлеуден жалтаруға қарсы осы жалпы ішкі ережелердің негізгі аспектілері жоғарыдағы 61-тармаққа сәйкес келсе және, демек, осы нұсқаулықты қамтитын 29-баптың 9-тармағының негізгі аспектілеріне ұқсас, жанжал мүмкін болмайтыны анық, өйткені салық төлеуден жалтаруға қарсы бағытталған тиісті ішкі жалпы ереже 29-баптың 9-тармағына сәйкес, немесе жоғарыда 61-тармақтың нұсқаулығына сәйкес тармақты қамтымайтын шарт болған жағдайда Конвенцияның жеңілдіктерінен бас тартылатын жағдайларда қолданылады.

Ішкі заңнаманың бөлігі болып табылатын құқықтық доктриналары

78. Салық төлеуден жалтаруға қатысты істердегі салық заңнамасын түсіндіру барысында көптеген елдердің соттары бірқатар құқықтық доктриналарын немесе түсіндіру қағидаттарын әзірледі. Оларға мазмұнның формадан басым болуы, экономикалық мағына, фантастика, іскерлік мақсат, қадамдық мәміле, заңды теріс пайдалану және *алаяқтық туралы заң* сияқты доктриналар жатады. Әр елде әр түрлі болатын және кейінгі сот шешімдерінен туындайтын нақтылау немесе өзгерістер негізінде уақыт өте келе дамитын бұл доктриналар мен түсіндіру қағидаттары және негізінен соттардың салық заңнамасын қалай түсіндіру керектігі туралы пікірлері болып табылады. Қосарланған салық салуды болдырмау туралы келісімдерді түсіндіру *Халықаралық шарттар құқығы туралы Вена конвенциясының* 31-33-баптарында жүйеленген жалпы ережелермен реттелгенімен, бұл жалпы ережелер қосарланған салық салуды болдырмау туралы келісімдердің ережелерін түсіндіруге ұқсас құқықтық доктриналары мен қағидаларын қолдануға кедергі келтірмейді. Егер, мысалы, бір елдің соттары ішкі салық салу туралы ережені құқықтық түсіндіру тұрғысынан белгілі бір операциялардың экономикалық мәні негізінде қолдану керек деп анықтаса, ұқсас мәмілелерге қосарланған салық салуды болдырмау туралы келісімнің ережелерін қолдануға қатысты ұқсас тәсілді қолдануға кедергі болатын ештеңе жоқ. Мұны жоғарыда айтылған 75-тармақтағы мысал растайды.

79. Жалпы ереже бойынша және 61-тармақты ескере отырып, алдыңғы талдау салық конвенциялары мен салық төлеуден жалтаруға қарсы құқықтық доктриналары немесе салық төлеуден жалтаруға қарсы бағытталған жалпы ішкі ережелер арасында қақтығыс болмайды деген қорытындыға келеді. Мысалы, салық төлеуден жалтаруға қарсы жалпы ішкі ережені немесе "мазмұнның формадан басым болуы" немесе "экономикалық мағына" сияқты құқықтық доктринасын қолдану табысты қайта бағалауға немесе осындай табыс алушы болып саналатын салық төлеушіні қайта анықтауға әкелетін дәрежеде Конвенцияның ережелері осы өзгерістерді ескере отырып қолданылатын болады.

80. Бұл ережелер салық келісімдеріне қайшы келмесе де, мүше елдер келісімдердің бұзылғаны туралы нақты дәлелдер болмаса, қосарланған салық салуды болдырмау туралы келісімдерде бекітілген нақты міндеттемелерді мұқият орындауы керек деген келісім бар.

Бақыланатын шетелдік компаниялар туралы ережелер

81. Көптеген елдер шетелдік базалық компанияларды пайдалануға қатысты мәселелерді шешу үшін бақыланатын шетелдік компаниялар туралы ережелер қабылдады. Заңнаманың осы түрінің құрылымы елге байланысты айтарлықтай өзгеріп отырса да, қазіргі уақытта халықаралық деңгейде ішкі салық базасын қорғаудың заңды құралы ретінде танылған осы ережелердің жалпы ерекшелігі – бұл Уағдаласушы мемлекеттің өз резиденттеріне белгілі бір шетелдік ұйымдарда салықтарға қатысуына байланысты табыс салығын салуына әкеледі. Кейде Конвенцияның 7-баптың 1-тармағы және 10-баптың 5-тармағы сияқты ережелерін белгілі бір түсіндіру негізінде бақыланатын шетелдік компаниялар туралы заңнаманың бұл жалпы ерекшелігі осы ережелерге қайшы келеді деп тұжырымдалды. Мұндай заңнама Мемлекеттің өз резиденттеріне салық салуына әкелетіндіктен, 1-баптың 3-тармағы оның салық келісімдеріне қайшы келмейтінін растайды. 1-баптың 3-тармағына ұқсас ережені қамтымайтын конвенцияларға қатысты осындай қорытындыға келу керек; 7-бапқа берілген түсініктеменің 14-тармағында 10-бапқа берілген түсініктеменің 37-тармағында баяндалған себептер бойынша осы баптар бақыланатын шетелдік компаниялар туралы ережелерді қолдануға кедергі келтіретін түсіндірме 7-баптың 1-тармағының және 10-баптың 5-тармағының мәтініне сәйкес келмейді. Мұндай ережелер олардың контекстінде оқылғанда да орындалмайды. Осылайша, кейбір елдер өздерінің конвенцияларында бақыланатын шетелдік компаниялар туралы заң конвенцияға қайшы келмейтінін тікелей түсіндіруді пайдалы деп санаса да, мұндай түсіндіру қажет емес. Бақыланатын шетелдік компаниялар туралы осылайша құрылымдалған заңнама Конвенцияның ережелеріне қайшы келмейтіні мойындалды.

Басқа Мемлекеттің салық жүйесінің белгілі бір ерекшеліктері қолданылатын табысқа қатысты шарт бойынша жеңілдіктерді шектеу

82. Кіріспенің 15.2-тармағында көрсетілгендей:

Мемлекет өзінің табыс элементтеріне салық салу құқығын шектейтін келісімнің ережелерін қабылдаған кезде, әдетте, бұл кіріс элементтері басқа Мемлекетте салық салынатындығын түсінген кезде жасайды деп болжанады. Егер Мемлекет табыс салығын төлемесе немесе төмен салық төлемесе, басқа Мемлекеттер қосарланған салық салуды болдырмау туралы келісімді өз бетінше ақтайтын қосарланған салық салу тәуекелдері бар-жоғын қарастыруы керек. Мемлекеттер сонымен қатар ішкі

экономикамен шектелген салықтық артықшылықтарды қамтуы мүмкін салық салу қаупін арттыратын басқа Мемлекеттің салық жүйесінің элементтері бар-жоғын қарастыруы керек.

83. Мемлекет басқа Мемлекеттің салық жүйесінің белгілі бір сипаттамалары салық келісімін жасасуға жол бермеу үшін жеткіліксіз деген қорытындыға келуі мүмкін, бірақ осы келісімнің осы ерекшеліктерге байланысты салық салынбайтын немесе төмен салық салынатын табысқа қолданылуын болдырмауды қалауы мүмкін. Егер келісімшарт бойынша келіссөздер кезінде басқа Мемлекеттің салық жүйесінің тиісті ерекшеліктері белгілі болса, онда осы сипаттамалардан пайда көретін кірістерге қатысты келісімшарт бойынша жеңілдіктерді нақты жоққа шығаратын ережелер жасалуы мүмкін (мысалы, төмендегі 108-тармақты қараңыз).

84. Алайда, мұндай ерекшеліктер шарт бойынша серіктестің салық жүйесіне қосарланған салық салуды болдырмау туралы келісім жасалғаннан кейін ғана енгізілуі мүмкін немесе олар шарт күшіне енгеннен кейін ғана анықталуы мүмкін. Осылайша, қосарланған салық салуды болдырмау туралы келісім жасасу кезінде Уағдаласушы мемлекет шарт бойынша серіктестің сол кезде ол туралы білмейтін немесе кейіннен шарт бойынша осы серіктестің салық жүйесінің бөлігі бола алатын салық жүйесінің ерекшеліктеріне алаңдауы мүмкін. Бақыланатын шетелдік компаниялар туралы ережелер (жоғарыдағы 81-тармақты қараңыз) және алдыңғы "Конвенцияны дұрыс пайдаланбау" бөлімінде талқыланған басқа тәсілдер осы ерекшеліктердің кейбірін шешуге көмектесуі мүмкін, бірақ осы сипаттамалардан туындаған қиындықтар, салық төлеушілер немесе олардың кеңесшілері әзірлеген салық төлеуден жалтару стратегиясынан гөрі, шарт бойынша серіктестердің салық заңнамасының құрылымына байланысты туындайды, Уағдаласушы мемлекеттер бұл қиындықтарды шарттардың нақты ережелерінің көмегімен шешуді қалауы мүмкін. Төменде осы мақсат үшін қабылдануы мүмкін ережелердің мысалдары келтірілген.

Арнайы салық режимдері туралы ереже

85. Ережелер "арнайы салық режимдерін" жалпы анықтау критерийлерін қанағаттандыратын режимдерден алынатын табысқа қатысты шарттың нақты ережелерін қолданудан бас тарту үшін қосарланған салық салуды болдырмау туралы келісімге енгізілуі мүмкін. Мысалы, 11 және 12-баптардың ережелерінде көрсетілген жеңілдіктер, егер мұндай пайыздар мен роялти осындай арнайы салық режимі кезінде олардың бенефициар-меншіктеушінің резиденттік мемлекетінде тиімді болып табылса, байланысты тұлғадан алынатын пайыздар мен роялтиге қатысты бас тартылуы мүмкін; мұны келесі мазмұндағы ереженің 11 және 12-баптарына қосу арқылы жасауға болады (ол Уағдаласушы мемлекеттердің мән-жайларын ескере отырып немесе Конвенцияның басқа баптарына енгізу үшін өзгертілуі мүмкін):

Мынадай ережелерге қарамастан [(11-бап жағдайында): 1 және 2-тармақтар, бірақ 4 -тармақтың ережелерін ескере отырып] [(12-бап жағдайында): 1-тармақ, бірақ 3-тармақтың ережелерін ескере отырып] осымен, [пайыздар] [роялти] бабы, бір Уағдаласушы мемлекетте туындайтын және төлеушімен байланысты іс жүзінде екінші Уағдаласушы мемлекеттің резидентіне тиесілі, егер мұндай резидент өзі резидент болып табылатын Мемлекеттегі [пайыздарға] [роялтиге] қатысты арнайы салық режимінен пайда алса, ішкі заңнамаға сәйкес бірінші Уағдаласушы мемлекетте салық салынуы мүмкін.

Жоғарыда көрсетілген ереженің мақсаттары үшін төлеушімен "байланысты" резидентке сілтеме 29-баптың 7-тармағына берілген түсініктемеде қамтылған " байланысты тұлға" анықтамасына сәйкес түсіндірілуі тиіс. Осы түсініктеменің 127-тармағында көрсетілгендей, егер жоғарыда көрсетілген ереже Конвенцияға енгізілсе, бұл ұйғарымды бүкіл Конвенцияда қолданылатын ұйғарымдарды қамтитын 3-баптың 1 -тармағына енгізу орынды болады. Алайда, кейбір Мемлекеттер төлеушімен " байланысты" резидентке сілтемені төлеушімен "тығыз байланысты" резидентке сілтеме жасағанды жөн көруі мүмкін, сонымен қатар, негізгі айырмашылық мынада: " байланысты тұлға" анықтамасынан айырмашылығы, 5-баптың 8-тармағында қамтылған "тығыз байланысты" тұлғаның анықтамасы, егер адам дауыстардың жалпы санының және басқа адамның құндылығының тура 50 пайызын тікелей немесе жанама иеленсе (егер "тығыз байланысты" тұлғаның анықтамасы жоғарыда аталған Ереженің мақсаттары үшін пайдаланылса, бұл анықтаманы 3-баптың 1-тармағына енгізген жөн болар еді) қолданылмайды.

86. Сонымен қатар, жоғарыда аталған ереже "арнайы салық режимін" анықтауды талап етеді, оны келесідей тұжырымдап, 3-баптың 1-тармағына енгізілген жалпы анықтамалар тізіміне қосуға болады:

"арнайы салық режимі" термині Уағдаласушы мемлекетте 2-бапта сипатталған, барлық мынадай шарттарға жауап беретін салыққа қатысты кез келген заңды, қаулыны немесе әкімшілік тәжірибені білдіреді:

(i) келесі нәтижелердің біреуіне немесе бірнешеуіне әкеледі:

a) тауарларды немесе қызметтерді сатудан түскен табыспен салыстырғанда пайыздарға, роялтиге немесе олардың кез келген комбинациясына салық салудың жеңілдікті мөлшерлемесі;

b) пайыздарға, роялтиге немесе олардың кез келген комбинациясына қатысты салық базасын тауарларды немесе көрсетілетін қызметтерді сатудан түсетін табысты салыстырмалы түрде төмендетпей, рұқсат беру арқылы тұрақты қысқарту:

1) жалпы түсімнен алып тастау;

2) кез келген тиісті төлемді немесе төлемді жүргізу міндеттемесін есепке алмай ұстап қалу;

3) төленген немесе есептелген дивидендтерді ұстап қалу; немесе;

4) 7 немесе 9-баптардың қағидаттарына сәйкес келмейтін салық салу; немесе

c) осы Уағдаласушы мемлекетте белсенді қызмет жүргізбейтін компаниялар үшін компанияның іс жүзінде барлық табысына немесе компанияның шетелдік көздерден іс жүзінде барлық табысына қатысты осы бөлімшенің *в)* тармағының 1), 2), 3) немесе 4) тармақшаларында сипатталған үлгідегі салық салудың жеңілдікті мөлшерлемесі немесе салық базасының тұрақты төмендеуі;

(ii) кез-келген жеңілдікті салық ставкасы немесе роялти үшін салық базасы үнемі төмендеген жағдайда, мұндай жеңілдіктерді алуға негіз болмайды

a) Уағдаласушы мемлекетте жүргізілетін ғылыми-зерттеу және тәжірибелік-конструкторлық жұмыстардың көлемі; немесе

b) жеңілдіктерді пайдаланатын тұлға нақты зерттеулер мен әзірлемелер мақсатында көтеретін шығыстар (байланысты тарапқа қосалқы мердігерлікті тартуға байланысты кез келген шығындарды немесе сатып алуға арналған кез келген шығындарды қоспағанда);

(iii) әдетте салық ставкасы келесі мәндерден төмен болады деп күтілуде:

a) [ставка екі жақты негізде анықталуға жатады]; немесе

b) екінші Уағдаласушы мемлекетте қолданылатын компанияға салынатын салықтың жалпы белгіленген мөлшерлемесінің 60 пайызы;

(iv) негізінен қолданылмайды:

a) танылған зейнетақы қорлары;

b) тек діни, қайырымдылық, ғылыми, көркемдік, мәдени немесе білім беру мақсатында құрылған және қолдау көрсетілетін ұйымдар.

c) Уағдаласушы мемлекетте инвесторларды қорғауды реттеуге жататын бағалы қағаздардың әртараптандырылған портфелін иеленетін және үлестері бірінші кезекте бөлшек инвесторларға сатылатын тұлғада салық салудың бірыңғай деңгейіне жететін тұлғаларды не оның акционерлерін (бір жылдан аспайтын мерзімін ұзарта отырып); немесе

d) салық салу тұлғада не оның акционерлерінде (бір жылдан аспайтын мерзіммен) салық салудың бірыңғай деңгейіне жететін және басым түрде жылжымайтын мүлікке иелік ететін тұлғалардың; сондай-ақ

(v) бірінші аталған Уағдаласушы мемлекетпен консультациядан кейін екінші Уағдаласушы мемлекет дипломатиялық арналар арқылы бірінші аталған Уағдаласушы мемлекетке осы кіші тармақтың *(i)* - *(iv)* кіші бөлімдерінің талаптарын қанағаттандырушы ретінде айқындады. Бірде - бір заң, қаулы немесе әкімшілік тәжірибе басқа Уағдаласушы мемлекет осы кіші тармақтың *(i)* - *(iv)* кіші бөлімдерін қанағаттандыратындай режимді айқындайтын жазбаша жария хабарлама шығарған күннен кейін 30 күнге дейін ерекше салық режимі ретінде қаралмауға тиіс.

87. "Арнайы салық режимі" терминінің жоғарыдағы анықтамасы шартқа қол қойылғанға дейін немесе одан кейін күшіне енетін және келесі бес шарттың барлығын

қанағаттандыратын кез келген заңнамаға, қаулыға немесе әкімшілік тәжірибеге (басым тәжірибені қоса алғанда) қолданылады.

88. Анықтаманың *(i)* бөлімінде сипатталған бірінші шартқа сәйкес режим төменде келтірілген нәтижелердің біріне немесе бірнешеуіне әкелуі керек:

a) тауарларды немесе қызметтерді сатудан түскен табыспен салыстырғанда пайыздар, роялти немесе олардың кез келген комбинациясы бойынша жеңілдікті салық ставкасы;

b) пайыздарға, роялтиге немесе олардың кез-келген комбинациясына қатысты салық базасын сатудан немесе қызметтерден түсетін кірісті салыстырмалы түрде төмендетпестен белгілі бір тұрақты қысқарту; немесе

c) осы Уағдаласушы мемлекетте белсенді қызмет атқармайтын компаниялар үшін компанияның іс жүзінде барлық табысына немесе компанияның шетелдік көздерден іс жүзінде барлық табысына қатысты салық салудың жеңілдікті мөлшерлемесі немесе салық базасының тұрақты төмендеуі; анықтаманың бұл бөлігі салық салуға бейім режимдерді анықтауға арналған мобильді кіріс мобильді емес кіріске қарағанда тиімдірек.

89. а) тармағында көзделгендей, *(i)* кіші бөлім, егер режим сатудан немесе қызметтерден түскен табыспен салыстырғанда пайыздар, роялти немесе олардың комбинациясы үшін жеңілдікті салық ставкасын көздейтін болса, орындалуы керек. Мысалы, бұл шартқа резидент компаниялар алған роялтиден алынатын табыс салығының жеңілдік мөлшерлемесін қамтамасыз ететін режим жауап береді, бірақ сатудан немесе қызметтерден түсетін табыс үшін мұндай жеңілдік мөлшерлемесін ұсынбайды. Сонымен қатар, барлық кірістер кластары үшін жеңілдік ставкасын қарастыратын режим (іс жүзінде мұндай жеңілдік ставкасы негізінен пайыздар, роялти немесе екеуінің комбинациясы үшін қол жетімді болса да) *(i)* кіші бөлімді қанағаттандырады, дегенмен бұл тәсіл тек осы табыс кластарымен шектелмейді. Мысалы, салық органының салық ставкасын талап ететін компаниялар үшін жеңілдетілген салық ставкасын белгілейтін әдеттегі ережелер шығарудың әкімшілік тәжірибесі, негізінен пайыздық кіріс алатын нәрсе (мысалы, топтық қаржыландыру компаниялары) *(i)* кіші бөлімнің талаптарын қанағаттандырады, тіпті техникалық мәселелер сияқты ережелер кірістің барлық нысандары үшін жеңілдік мөлшерлемесін қамтамасыз етеді.

90. Сол сияқты, егер режим тауарлар мен қызметтерді сатудан түскен табыспен салыстырғанда пайыздарға, роялтиге немесе олардың комбинациясына қатысты салық базасын мынадай тәсілдердің бірімен немесе бірнешеуімен тұрақты қысқартуды көздейтін болса, *(i)* кіші бөлімнің в) тармағында ұсынылған ережелер сақталуы тиіс: жалпы кірістен алып тастау (мысалы, кіріске енгізілген роялти сомасының автоматты түрде тұрақты төмендеуі, ал мұндай төмендету тауарларды немесе қызметтерді сатудан түскен табыс үшін де қол жетімді емес);

тиісті төлемсіз немесе төлем жасау міндеттемесінсіз ұстау; төленген немесе есептелген дивидендтерді ұстау; немесе Конвенцияның 7 немесе 9-баптарының қағидаттарына сәйкес келмейтін салық салу. 9-баптың қағидаттарына сәйкес келмейтін салық салуға әкеп соғатын салық режимінің мысалы ретінде пайыздық кіріс Уағдаласушы мемлекеттің резидент компаниясына тиесілі пайыздық кіріс әкелмейтін вексельге есептелмейтін және екінші Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатын қауымдастырылған кәсіпорын беретін режим болып табылады.

91. Мемлекеттің салық базасының үнемі қысқаруы уақытша факторлардың айырмашылығына байланысты ғана емес. Мысалы, белгілі бір елдің экономикалық тұрғыдан есептелгенге дейін емес, нақты төленгенге дейін пайыздарға салық салмайтындығы салық базасының тұрақты қысқаруын қамтамасыз ететін режим ретінде қарастырылмайды, өйткені мұндай ереже уақыт факторларындағы әдеттегі айырмашылықты білдіреді. Дегенмен, көптеген жылдар бойы артық кейінге қалдыруды талап ететін режим салық базасын үнемі қысқартуды қарастыруы керек, өйткені мұндай ереже негізінен салық төлейтін елдің базасындағы тұрақты айырмашылықты білдіреді.

92. Балама ретінде, *c)* тармағында көзделгендей, *(i)* кіші бөлім, егер режим Уағдаласушы мемлекетте белсенді қызметін жүргізбейтін компаниялар үшін іс жүзінде барлық табыстарға немесе іс жүзінде шетелдік көздерден алынған барлық табыстарға қатысты салық салудың жеңілдікті мөлшерлемесін немесе салық базасын (жоғарыда сипатталған үлгіні) тұрақты қысқартуды көздейтін болса, орындалуы тиіс. Мысалы, тек топтық қаржыландыру компанияларының немесе холдингтік компаниялардың кірістері үшін жеңілдікті салық ставкаларын қарастыратын режимдер *(i)* кіші бөлімнің талаптарын қанағаттандыруға бейім.

93. Әдетте барлық кірістерге (атап айтқанда, сату мен қызметтерден түсетін кірістерге) және барлық салаларға қолданылатын қолайлы салық жүйесін көздейтін режим *(i)* кіші бөлімге сәйкес келмеуі керек. *(i)* кіші бөлімге сәйкес келмейтін Жалпы қолданылатын ережелердің мысалдарына стандартты шегерімдерге, жеделдетілген амортизацияға, корпоративтік салықты шоғырландыруға, алынған дивидендтерді шегеруге, шығындарды ауыстыруға және шетелдік салық несиелеріне рұқсат беретін режимдер жатады.

94. Ұйғарымның *(ii)* кіші бөлімінде сипатталған екінші шарт тек роялтиге қатысты қолданылады және егер режим Уағдаласушы мемлекетте жүзеге асырылатын ғылыми-зерттеу қызметінің көлеміне де, шығыстарға да (байланысты тараппен қосалқы мердігерлікке жататын кез келген шығыстарды немесе сатып алуға арналған кез келген шығындарды қоспағанда) пайда әкелмесе, ол орындалады пайда алатын адам нақты зерттеулер мен әзірлемелер мақсатында көтереді. Егер мұндай режимдер осы екі талаптың бірін қанағаттандырса ғана, *(ii)* кіші бөлім "патенттік бокс" немесе " инновациялық бокс" режимдерінен пайда көретін роялтидің шарт бойынша

жеңілдіктерге ие болуын қамтамасыз етуге арналған, Алайда, кейбір Мемлекеттер *(ii)* кіші бөлімнің талаптары шектеулі болғанын және егер режим Уағдаласушы мемлекетте жүргізіліп жатқан ғылыми-зерттеу және тәжірибелік-конструкторлық жұмыстардың көлеміне қолайлы болған жағдайда ғана орындалғанын қалайды. Осы көзқараспен бөлісетін Мемлекеттер *(ii)* кіші бөлімнің келесі балама нұсқасын қолдануды жөн көруі мүмкін:

(ii) салық салудың кез келген жеңілдікті ставкасы немесе роялти үшін салық базасы тұрақты төмендеген жағдайда Уағдаласушы мемлекетте жүргізілетін ғылыми-зерттеу және тәжірибелік-конструкторлық жұмыстардың көлемі үшін осындай жеңілдіктер алуға негіз болмайды;

(ii) кіші бөлімнің кез-келген нұсқасына сәйкес, ЭЫДҰ-ның зиянды салық практикасы форумы қараған және "іс жүзінде зиянды" деп анықталмаған роялти режимдері, әдетте, *(ii)* кіші бөлімге сәйкес келмейді, ал егер солай болса, арнайы салық режимдері ретінде қарастырылмайды.

95. Ұйғарымның *(iii)* кіші бөлімінде сипатталған үшінші шарт режим әдеттегідей уағдаласушы мемлекеттер арасында екіжақты негізде келісілген ставкалардың ең азынан аз салық салу ставкасына және басқа Мемлекеттің режимін басқа мемлекеттің режимін әлеуетті "арнайы салық режимі" ретінде қарайтын Уағдаласушы мемлекетте қолданылатын компанияға салынатын салықтың жалпы белгіленген ставкасының 60 пайызына әкеп соғуын талап етеді.

96. Мемлекеттер (iii) кіші бөлімнің мақсаттары үшін "салық салу ставкасына" сілтемені шарттың келісілген түсіндірмесін көрсететін құжатқа мыналарды енгізу арқылы нақтылауды пайдалы деп санауы мүмкін:

Төменде көрсетілген жағдайларды қоспағанда, салық салу мөлшерлемесі қаралып отырған режимді енгізген Уағдаласушы мемлекеттің табыстарына салық салу қағидаттары негізінде айқындалады. Демек, тек жеңілдетілген салық ставкасын қарастыратын режим жағдайында, әдетте режим ішіндегі күтілетін салық ставкасы осындай жеңілдік ставкасына тең болуы керек. Салық базасын тұрақты қысқартуды ғана көздейтін режим жағдайында салық салу мөлшерлемесі осындай мөлшерлеменің туындысын және салық базасының пайыздық азаюын шегергенде (Уағдаласушы мемлекеттің қағидаттарына сәйкес айқындалған базалық салық базасымен, салық салу мөлшерлемесі, әдетте, Уағдаласушы мемлекетте осы режимге жататын компанияларға қолданылатын компанияға салынатын салықтың белгіленген мөлшерлемесіне тең болуға тиіс. бірақ (i)) кіші бөлімінің в) тармағында сипатталған салық базасының тұрақты қысқартуларын ескермей, бұл әдетте режимнен күтіледі. Мысалы, әдетте компанияның салық базасын 20 пайызға тұрақты қысқартуды көздейтін режимде компанияның қолданыстағы белгіленген салық ставкасына тең салық ставкасы болады, мұндай заңмен белгіленген ставканың 20 пайызына азаяды. Салық салудың жеңілдікті мөлшерлемесін де, салық базасының тұрақты қысқаруын да көздейтін режим

жағдайында салық салу мөлшерлемесі осындай мөлшерлеменің туындысына азайтылған салық салудың жеңілдікті мөлшерлемесіне және салық базасының пайыздық азаюына негізделетін болады.

97. Жоғарыда айтылғандар салық салу мөлшерлемесі қарастырылып отырған режимді енгізген Уағдаласушы мемлекеттің табыстарына салық салу қағидаттары негізінде айқындалатынын түсіндіреді. Демек, тек жеңілдетілген салық ставкасын қарастыратын режим жағдайында, әдетте режим ішіндегі күтілетін салық ставкасы осындай жеңілдік ставкасына тең болуы керек. Салық базасын тұрақты қысқартуды ғана көздейтін режим жағдайында салық салу мөлшерлемесі осындай мөлшерлеменің туындысын және салық базасының пайыздық азаюын шегергенде (Уағдаласушы мемлекеттің қағидаттарына сәйкес айқындалған, бірақ Уағдаласушы мемлекеттің қағидаттарына сәйкес айқындалған базалық салық базасымен) осы режимге жататын компанияларға әдетте уағдаласушы мемлекетте қолданылатын компанияға салынатын салықтың белгіленген мөлшерлемесіне тең болады ((i)) кіші бөлімінің в) тармағында сипатталған салық базасының тұрақты қысқартуларын есепке алмағанда, бұл әдетте режимнен күтіледі. Мысалы, әдетте компанияның салық базасын 20 пайызға тұрақты қысқартуды көздейтін режимде компанияның қолданыстағы белгіленген салық ставкасына тең салық ставкасы болады, мұндай заңмен белгіленген ставканың 20 пайызына азаяды. Демек, егер Уағдаласушы мемлекетте қолданылатын компанияларға қолданылатын белгіленген салық мөлшерлемесі 25 пайызды құраса, мұндай режим нәтижесінде салық салу мөлшерлемесі 20 пайызды (25 - (25 x 0,20) құраған болар еді. Салық салудың жеңілдікті мөлшерлемесін де, салық базасының тұрақты қысқаруын да көздейтін режим жағдайында салық салу мөлшерлемесі осындай мөлшерлеменің туындысына азайтылған салық салудың жеңілдікті мөлшерлемесіне және салық базасының пайыздық азаюына негізделетін болады.

98. Анықтаманың (iv) кіші бөлімінде сипатталған төртінші шарт, егер бұл режим негізінен зейнетақы қорларына немесе тек діни, қайырымдылық, ғылыми, көркемдік, мәдени немесе білім беру мақсатында құрылған және сақталатын ұйымдарға қатысты болса, арнайы салық режимі ретінде қарастырылмауы керек. (iv) бөлімшеге сәйкес, режим, егер ол негізінен салық салу жеке тұлғада бірыңғай салық салу деңгейіне жететін тұлғаларға не инвесторларды қорғауды реттеуге жататын бағалы қағаздардың әртараптандырылған портфелін иеленетін оның акционерлеріне (бір жылдан аспайтын мерзімге кейінге қалдырыла отырып) қолданылатын болса, арнайы салық режимі ретінде қарастырылмауға тиіс. Бірінші кезекте бөлшек инвесторларға сатылатын резиденттік және үлестік Мемлекет тұрады. Әдетте, бұл жоғарыда 22-тармақта айтылған ұжымдық инвестициялау қорларына сәйкес келеді. (iv) кіші бөлімде көзделген тағы бір ерекшелік режимдерге жатады олар негізінен салық салу тұлғада

немесе оның акционерлерінде салық салудың бірыңғай деңгейіне жететін (бір жылдан аспайтын мерзіммен) және негізінен жылжымайтын мүлікке иелік ететін адамдарға қолданылады.

99. Ұйғарымның (v) кіші бөлімінде сипатталған бесінші шарт, басқа Мемлекеттің режимін "арнайы салық режимі" ретінде қарастырғысы келетін Уағдаласушы мемлекет алдымен басқа Уағдаласушы мемлекетпен кеңесіп, бұл Мемлекетке дипломатиялық арналар арқылы режимнің ұйғарымның басқа шарттарына сәйкес келетіндігі туралы хабарлауға тиіс екенін көздейді.

100. Ұйғарымның қорытынды бөлігі басқа мемлекеттің режимін "арнайы салық режимі" ретінде қарастырғысы келетін Уағдаласушы мемлекеттен режим анықтаманы қанағаттандырады деген жазбаша жария хабарлама шығаруды талап етеді. Конвенцияның мақсаттары үшін арнаулы салық режимі осындай жазбаша жария хабарлама жасалған күннен кейін 30 күн өткен соң осылай қаралады.

Ішкі заңнамадағы кейінгі өзгерістер туралы ереже

101. Жоғарыда ұсынылған арнайы салық режимдері туралы ереже мақсатты салық режимдері мәселесіне қатысты болса да, ол қосарланған салық салуды болдырмау туралы келісім жасасқаннан кейін шарт бойынша серіктестің ішкі заңнамасына енгізілуі мүмкін және егер олар сол кезде болған болса, шарт жасасуға жол бермейтін жалпы сипаттағы өзгерістерге қатысты болмайды. Мысалы, кейбір Уағдаласушы мемлекеттер, егер басқа мемлекет корпоративтік кірістен алатын жалпы салық ставкасы қосарланған салық салуды болдырмау туралы келісім жасау мақсатында қолайлы деп санайтын мөлшерден төмен түссе, алаңдауы мүмкін. Кейбір Мемлекеттер, егер қосарланған салық салуды болдырмау туралы келісім жасалған кезде шетелдік кірістің көп бөлігіне салық салатын Мемлекет кейіннен резидент компания алған жағдайларда мұндай кірісті салықтан босатуға шешім қабылдаса, алаңдауы мүмкін. Төменде осы мәселелерді шешетін ереженің мысалы келтірілген, егер бұл ереженің ерекшеліктері әр Мемлекеттің алаңдаушылығын тудыратын нақты мәселелерді ескеретін етіп шектелуі немесе кеңейтілуі керек:

1. Егер осы Конвенцияға қол қойылғаннан кейін кез келген уақытта Уағдаласушы мемлекеттер:

а) резидент компаниялардың барлық дерлік кірістеріне қатысты қолданылатын компаниялардың жалпы заңмен белгіленген табыс салығының мөлшерлемесін төмендетеді, нәтижесінде мұндай мөлшерлеме төмендейді,

(ii) [ставка екі жақты негізде анықталуы керек]; немесе

(iii) екінші Уағдаласушы мемлекетте қолданылатын компанияға салынатын салықтың жалпы белгіленген ставкасының 60 пайызы; немесе

b) бірінші аталған Уағдаласушы мемлекет резидент компанияларға шетелдік көздерден (пайыздар мен роялтиді қоса алғанда) барлық дерлік кірістер үшін салық салудан босатуды ұсынады,

Уағдаласушы мемлекеттер салық құқықтарын Уағдаласушы мемлекеттер арасында тиісінше бөлуді қалпына келтіру үшін осы Конвенцияға түзетулер енгізу мақсатында бір-бірімен кеңесуге тиіс. Егер мұндай консультациялар ешқандай нәтиже бермесе, басқа Мемлекет дипломатиялық арналар арқылы бірінші аталған Мемлекетке 10, 11, 12 және 21-баптардың ережелерін қолдануды тоқтататыны туралы хабарлауы мүмкін. Мұндай жағдайда Уағдаласушы мемлекеттердің екеуінде де резидент-компанияларға төлемдерге қатысты осындай баптардың ережелері екінші Уағдаласушы мемлекет осы баптардың ережелерін қолдануды тоқтататыны туралы жазбаша жария хабарлама шығарған күннен кейін алты айдан кейін қолданысын тоқтатады.

2. Компанияға жалпы белгіленген салық мөлшерлемесін анықтау үшін:

a) жалпы салық ставкасын төмендетуге қол жеткізу үшін басқа жағдайда салық салынатын табыс болатын пайыздарға негізделген жалпыға қолжетімді шегерімдерге жеңілдіктер және басқа да осыған ұқсас тетіктер назарға алынуы тиіс; сондай-ақ

b) назарға алынбайды:

(ii) компанияға осындай компания таратқаннан кейін ғана қолданылатын немесе акционерлерге қолданылатын салық; және

(iii) компания дивидендтер бөлген кезде қайтарылатын салық сомасы.

102. Мұндай ұсынылатын ереже егер Конвенцияға қол қойылғаннан кейін кез келген уақытта Уағдаласушы мемлекеттердің кез келгені ішкі заңнамаға белгілі бір өзгерістер енгізсе, егер консультациядан кейін Уағдаласушы мемлекеттер Уағдаласушы мемлекеттер арасында салық құқықтарын тиісінше бөлуді қалпына келтіру үшін Конвенцияға түзетулерді келісе алмаса, 10, 11, 12 және 21-баптардың ережелері компанияларға төлемдерге қатысты қолданылуын тоқтатуы мүмкін деп көздейді.

103. Ұсынылған ереженің 1-тармағында қосарланған салық салуды болдырмау туралы келісімге қол қойылғаннан кейін Мемлекет осы Мемлекеттің резидент компанияларына қолданылатын салық ережелеріне енгізе алатын кейінгі өзгерістердің екі түрі қарастырылады. Бірінші тип – бұл Мемлекет резидент компаниялардың барлық дерлік кірістеріне қатысты қолданылатын компаниялардың жалпы заңды табыс салығы мөлшерлемесін төмендеткен кезде, мұндай мөлшерлеме екіжақты негізде анықталуы тиіс төменге немесе басқа Мемлекетте қолданылатын компаниялардың жалпы табыс салығы мөлшерлемесінің 60% - на дейін төмендейді.

104. 1-тармақтың мақсаттары үшін "компаниялардың пайдасына салынатын салықтың жалпы белгіленген ставкасы" заңдарда көзделген компаниялардың пайдасына салынатын салықтың жалпы ставкасын білдіреді; егер компанияларға салынатын салық ставкалары сараланған болса, мұндай ставка корпоративтік салық

төлеушілердің едәуір бөлігіне қолданылған және осы баптың қолданылуын айналып өту үшін ғана белгіленбеген жағдайда, бұл ең жоғары маржалық ставкаға жатады. Жалпы бизнестен түсетін пайдаға немесе "коммерциялық табыс" деп аталатын (кең мағынада өндірістен, қызмет көрсетуден немесе тауар саудасынан түсетін кірісті қамтиды) қолданылатын компаниялардың жалпы заңмен белгіленген табыс салығының ставкасы, тіпті табыстың тар санаттары алынып тасталса да (портфельдік инвестициялардан немесе басқа пассивті қызметтен түсетін табысты қоса алғанда) резидент компаниялардың барлық дерлік кірістеріне қолданылатын ретінде қарастырылуы керек. Капитал өсіміне қатысты ғана қолданылатын төмендетілген салық ставкасы осы баптың қолданылу аясына жатпайды; кәсіпкерлік қызметтен түскен пайда мен капитал өсімі арасындағы айырмашылық резиденттік мемлекетінің ішкі заңнамасына сәйкес жүргізіледі. 2-тармақта компаниялардың табысына салынатын салықтың Мемлекет белгілеген жалпы мөлшерлемесін айқындау кезінде туындауы мүмкін нақты мәселелер қаралады. 2-тармақтың а) кіші тармағы, 1-тармақ компаниялардың пайдасына салынатын салықтың заңда белгіленген жалпы мөлшерлемесін төмендетуге, сондай-ақ басқа тетікті пайдаланған кезде бірдей әсер ететін ішкі заңнамадағы басқа да өзгерістерге тең дәрежеде қолданылатынын көздейді. Мысалы, егер Уағдаласушы мемлекеттегі компаниялардың пайдасына салынатын салықтың заңмен белгіленген ставкасы 20 пайызды құраса, бірақ Конвенцияға қол қойылғаннан кейін Уағдаласушы мемлекеттің резидент компанияларына олардың салық салынатын табысының 50 пайызын құрайтын шегерімдерді талап етуге рұқсат етілсе, компаниялардың пайдасына салынатын салықтың жалпы белгіленген ставкасы 10 пайызды құрайды (20 - (20 x 0,50)). Сол сияқты, егер Уағдаласушы мемлекеттегі компаниялардың пайдасына салынатын салықтың заңмен белгіленген ставкасы 20 пайызды құраса, бірақ Конвенцияға қол қойылғаннан кейін Уағдаласушы мемлекеттің резидент-компанияларына олардың капиталының пайыздық үлесіне тең соманы, яғни олардың салық салынатын табысының 50 пайызына дейін шегеруге рұқсат етіледі. Әдетте, компаниялардың көпшілігі мүмкін болатын шегерімді пайдалана алады, бұл жалпы табыс салығы ставкасының 10% құрайды. 2-тармақтың в) кіші тармағы компаниялардың пайдасына салынатын салықтың заңда белгіленген жалпы мөлшерлемесін айқындау кезінде назарға алынбауға тиіс салықтарды белгілейді. Біріншіден, в) кіші тармақшасының (i) тармақшасында көзделгендей, компания пайданы бөлген кезде компания немесе акционер деңгейінде алынатын салықтар компаниялардың жалпы табыс салығының мөлшерлемесін анықтау кезінде ескерілмеуі керек (мысалы, егер резидент компанияларға бөлу жасалғанға дейін компания деңгейінде салық салынбаса, бөлу кезінде алынатын салық компаниялардың жалпы табыс салығы ставкасының бөлігі болып саналмайды). Екіншіден, b) тармақшасының (ii) тармақшасында көзделгендей, компанияның табыстан бөлу кезінде елдің ішкі заңнамасына сәйкес өтелуге жататын корпоративтік салықтың кез келген сомасы

компаниялардың пайдасына салынатын салықтың жалпы белгіленген мөлшерлемесін айқындау мақсатында назарға алынбауға тиіс.

105. 1-тармақта қамтылған ішкі салық заңнамасындағы кейінгі өзгерістердің екінші түрі – Мемлекет сол Мемлекеттің резидент компанияларына осы компаниялар алатын барлық шетелдік көздерден (пайыздар мен роялтиді қоса алғанда) кірістерге қатысты салық төлеуден босатуды қамтамасыз етеді. Резидент компания алған шетелдік көздерден алынған барлық дерлік табыстар үшін босату сілтемесі табыс салығы жүйесін сипаттауға арналған, оған сәйкес Мемлекеттен тыс көздерден алынған кірістер (пайыздар мен роялтиден түсетін кірістерді қоса алғанда) оның көзі осы Мемлекеттен тыс болғандықтан ғана салықтан босатылады ("аумақтық" жүйелер деп аталады). Сілтеме салық салу жүйесін қамтымайды, оған сәйкес резиденттік мемлекет тек шетелдік көздерден дивидендтер немесе шетелдік тұрақты өкілдіктерден бизнестен түсетін пайда ("дивидендтерден босату" жүйелері деп аталады) салықтан босатылады.

106. Ішкі заңнаманың қандай да бір кейіннен өзгеруі орын алған кезде Уағдаласушы мемлекеттер алдымен екі Уағдаласушы мемлекет арасында салық құқықтарының тиісінше бөлінуін қалпына келтіру үшін Конвенцияға түзетулер енгізу мақсатында консультациялар жүргізеді. Егер осындай консультациялардан кейін Уағдаласушы мемлекеттер түзетулерді келіссе немесе Конвенцияға сәйкес салық құқықтарын бөлу Мемлекеттердің бірінің ішкі заңнамасына енгізілген тиісті өзгерістермен бұзылмайтындығымен келіссе, 1-тармақтың бұдан әрі қолданысы болмайды. Алайда, егер ақылға қонымды уақыт өткеннен кейін мұндай консультациялар ешқандай нәтиже бермесе, басқа Мемлекет дипломатиялық арналар арқылы ішкі заңнамасы өзгерген Мемлекетке 10, 11, 12 және 21-баптардың ережелерін қолдануды тоқтату туралы хабарлай алады. Осындай дипломатиялық хабарлама жасалғаннан кейін 1-тармақты қолдану үшін қаржы көзі болатын мемлекет осы баптардың ережелерін қолдануды тоқтататыны туралы жазбаша жария хабарлама жолымен жариялауға тиіс. Осындай жазбаша жария хабарлау күнінен кейін алты айдан кейін кез келген Мемлекеттің резиденттері болып табылатын компанияларға төлемдерге қатысты осы баптардың ережелері Уағдаласушы мемлекеттердің екеуінде де күшін жоғалтады.

Капиталға шартты аударымдар туралы ереже

107. Шарттық жеңілдіктер шектелуі мүмкін салық режимінің бір мысалы капиталға қатысты шартты шегерімді көздейтін ішкі заңнаманың ережелеріне жатады. 11-баптың ережелерін осындай шартты шегерімдерден пайда алатын байланысты тұлғаларға төленетін пайыздарға қолданудың алдын алуға келісетін Уағдаласушы мемлекеттер мұны 11-бапқа мынадай ережені қосу арқылы жасай алады:

2. Осы баптың 1-тармағының ережелеріне қарамастан, бір Уағдаласушы мемлекетте туындайтын және заңды негіздерде төлеушімен байланысты екінші Уағдаласушы

мемлекеттің резидентіне тиесілі пайыздарға (5-баптың 8-тармағында айқындалғандай), егер мұндай резидент ішкі заңнамаға сәйкес бірінші аталған Уағдаласушы мемлекетте салық салынуы мүмкін, егер мұндай резидент кез келген жағдайда пайда Уағдаласушы мемлекет сомаларына қатысты шартты шегерімдерден пайыздар төленетін салық жылы ішіндегі уақыт, бенефициарлық иесі резиденті болып табылатын капитал ретінде қарастырады.

Төлеушімен "байланысты" резидентке сілтеме жасауға қатысты жоғарыдағы 85-тармақтағы түсініктемелер жоғарыда көрсетілген ережеге бірдей қолданылады.

Ақша аударымдары негізінде салық салу туралы ереже

108. Шарт бойынша жеңілдіктер шектелуі мүмкін салық режимінің тағы бір мысалы – ақша аударымдары негізінде салық салу. Кейбір Мемлекеттердің ішкі заңнамасына сәйкес, резидент болып саналатын, бірақ Мемлекетпен тұрақты байланыс деп саналатын (кейде тұрақты тұру деп те аталады) жоқ адамдарға тек Мемлекеттен тыс көздерден алынған табысқа салық салынады, бұл табыс сол жерге нақты қайтарылатын немесе аударылатын дәрежеде болады. Осылайша, мұндай адамдар шетелдік табыс олардың резиденттік мемлекетіне аударылмайтын дәрежеде мүмкін болатын қосарланған салық салуға жатпайды және оларға осындай кіріс туралы Конвенция ережелерінің артықшылықтарын беру орынсыз деп саналуы мүмкін. Конвенция ережелерін қолдануды осы адамдардың қолында нақты салық салынатын табыспен шектеуге келісетін Уағдаласушы мемлекеттер мұны Конвенцияға мынадай ережені қосу арқылы жасай алады:

Егер осы Конвенцияның қандай да бір ережесіне сәйкес бір Уағдаласушы мемлекетте туындайтын табыс осы Мемлекетте салықтан толық немесе ішінара босатылса және екінші Уағдаласушы мемлекетте қолданылатын заңнамаға сәйкес аталған табысқа қатысты тұлға осы екінші Мемлекетте аударылған немесе алынған осындай табыстың сомасына сілтеме жасай отырып, Мемлекетке салық салуға жатады, оның толық сомасына сілтеме жасамай, осы Конвенцияның ережелерінде көзделген кез келген босату табыстың сол бөлігіне ғана қолданылады, ал екінші Уағдаласушы мемлекетте салық салынады.

Кейбір Мемлекеттерде бұл ережені қолдану, егер бір Уағдаласушы мемлекетте табыс пайда болған сәт пен оған басқа Уағдаласушы мемлекет салық салған сәт арасында осы екінші Мемлекеттің резидентінің қолында айтарлықтай уақыт аралығы өтсе, әкімшілік қиындықтар туғызуы мүмкін. Осы қиындықтарға алаңдайтын Мемлекеттер жоғарыда аталған Ереженің соңғы бөлігінің ережесіне бағынуы мүмкін, яғни кіріс пайда болған сәттен бастап белгілі бір уақыт аралығында осы басқа Мемлекетте салық салынуы керек болған жағдайда, қарастырылып отырған кіріс бірінші аталған Мемлекетте тек басқа Мемлекетте салық салу кезінде бірінші аталған Мемлекетте жеңілдіктер алуға құқылы болады деген ереже.

Салық салудың бастапқы шектеулері: процедуралық аспектілер

109. Конвенцияның бірқатар баптары Мемлекеттің өз аумағында алынған табысқа салық салу құқығын шектейді. Дивидендтерге салық салуға қатысты 10-бапқа берілген түсініктеменің 19-тармағында атап өтілгендей, Конвенция рәсімдік мәселелерді реттемейді және әрбір Мемлекет Конвенцияда көзделген шектеулерді қолдану үшін өзінің ішкі заңнамасында көзделген рәсімді еркін пайдалана алады. Осылайша, Мемлекет Конвенцияның тиісті ережелеріне сәйкес алынатын салықтың мөлшерін автоматты түрде шектей алады, егер келісімшартқа құқықты алдын-ала тексеру мүмкін болса немесе ол өзінің ішкі заңнамасында көзделген салықты алып, кейіннен Конвенцияның ережелеріне сәйкес алынатын сомадан асатын салықтың бір бөлігін өтей алады. Әдетте, келісімшарт бойынша салық төлеушілердің жеңілдіктерін тез іске асыруды қамтамасыз ету үшін бірінші тәсіл ең қолайлы болып табылады. Егер өтеу жүйесі қажет болса, ол келісімшарт бойынша жеңілдіктерге құқықты анықтаудағы байқалған қиындықтарға негізделуі керек. Сонымен қатар, екінші тәсіл қолданылған кезде, қайтарудың тез жүргізілуі өте маңызды, әсіресе егер қайтару сомасына пайыздар төленбесе, өйткені бұл қаражатты қайтарудың кез-келген негізсіз кідірісі салық төлеуші үшін тікелей шығын болып табылады.

Түсініктемеге берілген ескерту

110. 81-тармаққа келетін болсақ, Швейцария бақыланатын шетелдік корпорациялар туралы заңнама тиісті тұжырымдамаға байланысты 7-баптың рухына қайшы келуі мүмкін деп санайды.

Бапқа берілген ескертпелер

111. Америка Құрама Штаттары өз азаматтары мен резиденттеріне, соның ішінде кейбір бұрынғы азаматтар мен тұрақты резиденттерге Конвенция ережелерін ескермей салық салу құқығын өзіне қалдырады.

112. Канада 2-тармақта көрсетілген заңды тұлғаларды немесе білім беруді Уағдаласушы мемлекеттердің бірінде құрылғандармен шектеу құқығын өзіне қалдырады.

113. Франция өзінің келісімдерінің 2-тармағын басқа Уағдаласушы мемлекетте немесе үшінші Мемлекетте орналасқан ұйымдардың салықтық ашықтығын қандай жағдайларда танитынын көрсету үшін енгізбеу немесе өзгертпеу құқығын өзіне қалдырады.

114. Германия өзінің келісімдеріне 2-тармақты қоспау құқығын өзіне қалдырады.

115. Португалия "ЭЫДҰ-ның серіктестіктерге салықтар жөніндегі үлгілік конвенцияны қолдану" есебінде ұсынылған кейбір шешімдерге байланысты әкімшілік

қиындықтарға байланысты өз келісімдеріне 2-тармақты қоспау құқығын өзіне қалдырады (кейбір жағдайларда есептің өзінде көрсетілген).

116. Ирландия өз Конвенцияларына 3-тармақты қоспау, сондай-ақ 2-тармақты осы параграф Уағдаласушы мемлекеттің өз резиденттеріне салық салу құқығына ықпал ететін ретінде түсіндірілмейтіндігін көздейтін етіп өзгерту құқығын өзіне қалдырады.

117. Франция, Германия, Венгрия, Ирландия, Люксембург және Швейцария өздерінің келісімдеріне 3-тармақты қоспау құқығын өзіне қалдырады.

КОНВЕНЦИЯДА ҚАМТЫЛҒАН САЛЫҚТАРҒА ҚАТЫСТЫ

2-БАПҚА ТҮСІНІКТЕМЕ

1. Бұл бап Конвенцияда қамтылатын салықтарға қатысты терминология мен шартты белгілерді неғұрлым қолайлы және дәл етуге арналған, бұл Конвенция қолданылатын Уағдаласушы мемлекеттердің салықтарын Уағдаласушы мемлекеттердің ішкі заңнамасына сәйкес салықтарды мүмкіндігінше енгізу жолымен Конвенцияны қолдану саласын барынша кеңейту үшін сәйкестендіруді қамтамасыз етуге мүмкіндік береді. олардың әкімшілік-аумақтық құрылысы немесе жергілікті билік органдары өндіріп алады, Уағдаласушы мемлекеттердің ішкі заңнамасы өзгерген кезде жаңа конвенция жасасу қажеттілігін болдырмау және әрбір Уағдаласушы мемлекетке екінші Мемлекеттің салық заңнамасындағы елеулі өзгерістер туралы хабарлауды қамтамасыз ету.

1-тармақ

2. Бұл тармақ Конвенцияның қолданылу аясын анықтайды: табыс пен капиталға салынатын салықтар; сондықтан "тікелей салықтар" деген тым дәл емес термин алынып тасталды. Мұндай салықтар қандай билік атынан алынатыны маңызды емес; бұл Мемлекеттің өзі немесе оның әкімшілік-аумақтық құрылысы немесе жергілікті өзін-өзі басқару органдары (мемлекеттер, аймақтар, провинциялар, бөлімшелер, округтер, аудандар, муниципалдық бөлімшелер, Крейз, муниципалитеттер немесе муниципалитеттер топтары және т.б.) болуы мүмкін. Салықты өндіріп алу әдісі де маңызды емес: тікелей есептеу немесе шегеру арқылы, қосымша салықтар немесе қосымша алымдар түрінде немесе қосымша салықтар түрінде (centimes additionnels) және т. б.

2-тармақ

3. Бұл тармақ табыс пен капиталға салынатын салықтардың анықтамасын береді. Мұндай салықтарға жалпы табыс пен табыс элементтеріне, жалпы капиталға және капитал элементтеріне салынатын салықтар жатады. Сонымен қатар, бұған жылжымалы немесе жылжымайтын мүлікті иеліктен шығарудан түскен табыс пен пайдаға салынатын салықтар, сондай-ақ капитал құнын арттыруға салынатын салықтар кіреді. Ақырында, бұл анықтама кәсіпорындар төлейтін жалақының немесе жалақының

жалпы сомасына салынатын салықтарға қолданылады ("жалақы қорына салынатын салықтар"; Германияда – "Lohnsummensteuer" - "жалақы салығы"; Францияда – "taxe sur les salaires" "жалақы салығы"). Әлеуметтік аударымдар немесе алым мен жеке алынған жәрдемақылар арасында тікелей байланыс болған жағдайда төленетін кез келген басқа төлемдер "жалпы жалақы салығы" ретінде қарастырылмауы керек.

4. Конвенцияға сәйкес табыс немесе капитал бабына салық салуға құқығы бар Мемлекет кез-келген қосымша баждармен немесе алымдармен бірге оның заңнамасымен салынатын салықтарды ала алатыны анық: өсім, шығындар, пайыздар, айыппұлдар және т. б. Мұны бапта көрсету қажет деп саналмады, өйткені салық алуға құқығы бар Уағдаласушы мемлекет негізгі алымға байланысты қосымша баждар немесе алымдар алуы мүмкін. Көптеген Мемлекеттер, алайда, 2-бапта көзделген салықтарға қосымша пайыздар мен айыппұлдар өздері 2-баптың қолданылу аясына енгізілген деп санамайды және сәйкесінше, мұндай пайыздар мен айыппұлдарды көз мемлекетіне (немесе қолданылу орнына) салық салу құқығына қатысты ережелер қолданылатын төлемдер ретінде қарастырмайды немесе Резиденттік мемлекеттер, оның ішінде қаржы көзі болатын мемлекетке салық салуды шектеу және резиденттік мемлекеттің қосарланған салық салуды жою жөніндегі міндеттемесі. Алайда, егер салық салу 25-бапқа сәйкес өзара келісімге сәйкес жойылса немесе азайтылса, мұндай салық салуға байланысты пайыздар мен әкімшілік айыппұлдар өзара келісім бойынша төмендетілген салық салуға (яғни салық міндеттемесіне) тікелей байланысты дәрежеде қайтарып алынуы немесе азайтылуы керек. Бұл, мысалы, қосымша алым негізгі салық міндеттемесінің сомасына сілтеме жасай отырып есептелгенде және құзыретті органдар негізгі салық салудың барлығы немесе бір бөлігі Конвенция ережелеріне сәйкес келмейтіндігімен келіскен кезде орын алуы мүмкін. Бұл, мысалы, трансферттік бағаны түзетуге байланысты әкімшілік айыппұлдар салынған кезде де орын алуы мүмкін және бұл түзету 9-баптың 1-тармағына сәйкес келмейді деп есептелетіндіктен жойылады.

5. Бапта "қарапайым салықтар" немесе "төтенше салықтар" туралы айтылмайды. Әдетте, Үлгілік конвенцияға төтенше салықтарды қосу орынды деп санауға болады, дегенмен тәжірибе көрсеткендей, мұндай салықтар әдетте өте ерекше жағдайларда алынады. Сонымен қатар, оларға анықтама беру өте қиын. Олар әртүрлі себептерге байланысты төтенше болуы мүмкін; оларды қолдану, алу тәртібі, тарифтер, мақсаттар және т. б. Егер солай болса, онда бапқа төтенше салықтарды қоспаған жөн. Алайда, бұл барлық келісімдерден төтенше салықтарды алып тастауға арналмағандықтан, қарапайым салықтар туралы да айтылмады. Осылайша, Уағдаласушы мемлекеттер Конвенцияның қолданылу аясын қарапайым салықтармен шектей алады не оны төтенше салықтарға тарата алады немесе тіпті ерекше ережелер белгілей алады.

3-тармақ

6. Бұл абзацта Конвенцияға қол қойылған кезде қолданыста болған салықтар көрсетілген. Тізім толық емес. Ол баптың алдыңғы тармақтарының иллюстрациясы

ретінде қызмет етеді. Негізінде, бұл әр Мемлекетте қол қойылған кезде алынатын және Конвенция күшіне енетін салықтардың толық тізімі.

6.1 Кейбір мүше елдер өздерінің екіжақты конвенцияларына 1 және 2-тармақтарды қоспайды. Бұл елдер Конвенция қолданылатын әр елде салықтарды толығымен аударуды жөн көреді және Конвенция келесі салықтарға да қолданылатынын түсіндіреді. Осы тәсілді ұстанғысы келетін елдер келесі тұжырымдаманы қолдана алады:

1. Конвенция қолданылатын салықтар:

a) (А Мемлекетінде):.....

b) (В Мемлекетінде):.....

2. Осы Конвенция 1-тармақта санамаланған салықтарға қосымша немесе оның орнына Конвенцияға қол қойылған күннен кейін алынатын кез келген бірдей немесе мәні бойынша ұқсас салықтарға да қолданылады. Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдары өздерінің салық заңнамасына енгізілген кез келген елеулі өзгерістер туралы бір-бірін хабардар етуге тиіс.

Жоғарыда 3-тармақта айтылғандай, әлеуметтік аударымдар мен ұқсас алымдар келісім қолданылатын салықтар тізімінен алынып тасталуы керек.

4-тармақ

7. 3-тармақтағы салықтардың тізбесі таза декларативті болып табылатындықтан, бұл тармақ Конвенцияға қол қойылған күннен кейін осы Мемлекеттегі қолданыстағы салықтарға қосымша немесе оның орнына Уағдаласушы мемлекетте алынатын мәні бойынша бірдей немесе ұқсас барлық салықтарға да қолданылуға тиіс екенін көздейді.

8. Әрбір Мемлекет, мысалы, жаңа немесе ауыстырылған салықтар туралы мәліметтерді бере отырып, өзінің салық заңнамасына енгізілген кез келген елеулі өзгерістер туралы бір-біріне хабарлауға міндеттенеді. Мүше елдер жаңа ережелер немесе сот шешімдері сияқты басқа да маңызды оқиғалар туралы есеп беруге шақырылады; көптеген елдер қазірдің өзінде осы тәжірибені ұстанады. Уағдаласушы мемлекеттер, сондай-ақ келісім бойынша олардың міндеттемелеріне әсер ететін басқа заңдардағы кез келген елеулі өзгерістерге хабарлама туралы талапты кеңейте алады; мұны жасағысы келетін Уағдаласушы мемлекеттер тармақтың соңғы ұсынысын мыналармен алмастыра алады:

Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдары өздерінің салық заңнамасына немесе Конвенция бойынша міндеттемелерін қозғайтын басқа да заңдарға енгізілген кез келген елеулі өзгерістер туралы бір-бірін хабардар ететін болады.

Түсініктемеге берілген ескерту

9. Португалия 2-бапқа берілген түсініктеменің 4-тармағының соңғы үш сөйлемін түсіндіруді ұстанбайды. Португалия пайыздар мен айыппұлдар Конвенция қолданылатын салықтар емес, сондықтан өзара келісім рәсімі аясында қарастырылмайды деп санайды.

Бапқа берілген ескертпелер

10. Канада, Чили және Америка Құрама Штаттары конвенция әкімшілік-аумақтық құрылыста немесе жергілікті билікке салынатын салықтарға қатысты болуы керек деген 1-тармақта өз ұстанымдарын сақтайды.

11. Австралия, Жапония және Корея 1-тармақтың Конвенция капитал салығына қолданылады деген бөлігінде өз ұстанымын сақтайды.

12. Грекия мен Латвия "кәсіпорындар төлейтін жалақының жалпы сомасына салынатын салықтар" табыс салығы ретінде қарастырылмауы керек, сондықтан Конвенцияға жатпайды деген пікірде.

ЖАЛПЫ АНЫҚТАМАЛАРҒА ҚАТЫСТЫ

3-БАПҚА ТҮСІНІКТЕМЕ

1. Бұл бап Конвенцияда қолданылатын терминдерді түсіндіру үшін қажетті бірқатар жалпы ережелерді біріктіреді. Алайда кейбір маңызды терминдердің мағынасы Конвенцияның басқа бөліктерінде түсіндіріледі. Осылайша, "резидент" және "тұрақты өкілдік" терминдері сәйкесінше 4 және 5-баптарда анықталған және кірістердің арнайы санаттары туралы баптарда ("жылжымайтын мүліктен түсетін табыс", "дивидендтер" және т.б.) қамтылған белгілі бір терминдердің түсіндірмесі осы баптардағы ережелермен түсіндіріледі. Бапта қамтылған ұйғарымдарға қосымша, Уағдаласушы мемлекеттер екі жақты негізде "Уағдаласушы мемлекет" және "екінші Уағдаласушы мемлекет" терминдерінің ұйғарымдарын келісе алады. Бұдан басқа, Уағдаласушы мемлекеттер "Уағдаласушы мемлекеттердің" ықтимал анықтамаларына континенттік қайраңдарға сілтемелерді енгізу туралы екіжақты негізде уағдаласа алады.

1-тармақ

"тұлға" термині

2. а) кіші тармақта берілген "тұлға" терминінің анықтамасы толық емес және "тұлға " терминінің өте кең мағынада қолданылатынын көрсету ретінде түсіндірілуі керек (атап айтқанда, 1 және 4-баптарды қараңыз). Анықтамада жеке тұлғалар, компаниялар және басқа тұлғалар топтары туралы нақты айтылады. "компания" терминіне *b*) кіші тармағындағы анықтамамен берілген мағынадан "тұлға" термині, басқалармен қатар, тіркелмеген, бірақ салық салу мақсатында корпоративтік бірлестік ретінде қарастырылатын кез келген заңды тұлғаны қамтиды. Осылайша, мысалы, қор *(fondation , Stiftung)* "тұлға" терминінің мағынасына түсуі мүмкін. Серіктестіктер "компания" анықтамасына енгендіктен немесе егер олар басқа адамдар тобын құрайтындықтан " тұлғалар" ретінде қарастырылады.

"компания" термині

3. "компания" термині ең алдымен кез келген заңды тұлғаны білдіреді. Бұдан басқа, бұл термин өзі резиденті болып табылатын Уағдаласушы мемлекеттің салық

заңнамасының мақсаттары үшін заңды тұлға ретінде қаралатын кез келген басқа салық салынатын бірлікті қамтиды. Анықтама дивидендтер туралы бапты ескере отырып жасалған. "Компания" термині тек осы бапқа, 5-баптың 7 және 8-тармақтарына және 16 және 29-баптарға қатысты.

"кәсіпорын" термині

4. Кәсіпорында қызмет жүзеге асырыла ма, әлде ол өзі кәсіпорынды құрайды деп есептеле ме деген мәселе Уағдаласушы мемлекеттердің ішкі заңнамасының ережелеріне сәйкес әрдайым түсіндіріліп отырды. Сондықтан бұл бапта "кәсіпорын" терминінің толық анықтамасы қабылданбаған. Алайда, мұндағы "кәсіпорын" термині кез-келген бизнесті жүргізуге қатысты болған жағдайды білдіреді. "Бизнес" термині кәсіби қызметтерді және тәуелсіз сипаттағы басқа қызмет түрлерін ұсынуды қамтитын нақты анықталғандықтан, бұл ішкі заңнамадағы терминнің мағынасына қарамастан, кәсіби қызмет көрсету немесе тәуелсіз сипаттағы басқа қызмет түрлері кәсіпорын ретінде қарастырылуы керек екенін түсіндіреді. Мұндай түсіндіруді артық деп санайтын Мемлекеттер өздерінің екіжақты келісімдерінің "кәсіпорын" терминінің анықтамасын жоққа шығара алады.

"халықаралық тасымалдау" термині

5. "Халықаралық тасымалдар" терминінің анықтамасы 8-баптың 1-тармағында баяндалған қағидатқа негізделген, оған сәйкес Уағдаласушы мемлекет кәсіпорнының халықаралық тасымалдарда теңіз немесе әуе кемелерін пайдаланудан түскен пайдасына салық салу құқығы халықаралық тасымалдар саласындағы бизнестің ерекше сипатына байланысты осы Мемлекетке ғана тиесілі болады. Алайда, 8-баптың 1-тармағына берілген түсініктемеде көрсетілгендей, Уағдаласушы мемлекеттер екі жақты негізде кәсіпорынның тұрақты жұмыс істейтін атқарушы органының орналасқан жері орналасқан Мемлекетке сілтемені *е)* кіші тармағына енгізе алады. Мұндай жағдайда ұйғарым мынадай түрде айтылуы тиіс: "Халықаралық тасымалдар" термині теңіз немесе әуе кемесі осы кемені немесе ұшақты пайдаланатын кәсіпорынның тұрақты жұмыс істейтін атқарушы органның орналасқан жері жоқ Уағдаласушы мемлекеттегі орындар арасында ғана пайдаланылатын жағдайларды қоспағанда, теңіз немесе әуе кемесінде кез келген тасымалдауды білдіреді".

6. "Халықаралық тасымалдау" терминінің анықтамасы әдетте түсінілгеннен кеңірек. Неғұрлым кең анықтама кәсіпорынның Мемлекетіне тек ішкі тасымалдарға, сондай-ақ үшінші Мемлекеттер арасындағы халықаралық тасымалдарға салық салу құқығын сақтауға және екінші Уағдаласушы мемлекетке тек оның шекаралары шегінде тасымалдауға салық салуға мүмкіндік беруге арналған. Бұл ниетті келесі иллюстрация арқылы түсіндіруге болады. Бір Уағдаласушы мемлекеттің кәсіпорны екінші Уағдаласушы мемлекеттегі агент арқылы бірінші аталған Мемлекеттің шегінде немесе баламалы түрде үшінші Мемлекеттің шегінде толығымен шектелген рейске билеттерді сатады делік. Бап басқа Мемлекетке кез келген рейстің пайдасына салық салуға рұқсат

бермейді. Басқа Мемлекетке аталған бірінші Мемлекеттің мұндай кәсіпорнына қызмет тек осы басқа Мемлекеттегі тармақтармен шектелген жағдайда ғана салық салуға рұқсат етіледі.

6.1 2017 жылы ұйғарымға үшінші Мемлекеттің кәсіпорны пайдаланатын теңіз немесе әуе кемесімен тасымалдауға да қолданылуын қамтамасыз ету үшін түзетулер енгізілді. Бұл өзгеріс Уағдаласушы мемлекет кәсіпорнының пайдасына ғана қатысты 8-бапты қолдануға әсер етпейтініне қарамастан, ол үшінші Мемлекеттің кәсіпорны пайдаланатын теңіз немесе әуе кемесінің бортындағы жұмыстан сыйақы алатын Уағдаласушы мемлекеттің резидентіне 15-баптың 3-тармағын қолдануға мүмкіндік береді.

6.2 Теңіз немесе әуе кемесі, егер теңіз немесе әуе кемесінің жөнелту орны мен келу орны осы Мемлекетте болса, нақты рейске қатысты Мемлекеттегі орындар арасында ғана пайдаланылады. Алайда, бұл анықтама Мемлекеттегі пункттер арасындағы теңіз немесе әуе кемесінің саяхаты осы Мемлекеттен тыс жерде кету немесе келу пункті бар осы теңіз немесе әуе кемесінің ұзағырақ рейсінің бөлігі болып табылатын жағдайларда қолданылады. Мысалы, егер бір рейс шеңберінде әуе кемесі алдымен бір Уағдаласушы мемлекеттегі пункт пен екінші Уағдаласушы мемлекеттегі пункт арасында ұшатын болса, содан кейін осы екінші Уағдаласушы мемлекеттегі басқа межелі пунктке баруды жалғастырса, осы рейстің бірінші және екінші кезеңдері ұйғарымға жататын рейстің бөлігі "халықаралық тасымалдар" болады.

6.3 "халықаралық тасымалдау" анықтамасын кейбір Мемлекеттер тасымалдауды жолаушының немесе жүктің саяхаты ретінде қарастыруы керек деген пікірде, осылайша, бұл рейс халықаралық тасымалдау үшін пайдаланылатын теңізде немесе әуе кемесінде болса да, жолаушының немесе жүктің тек бір Уағдаласушы мемлекеттегі екі орынның арасындағы кез келген орын ауыстыруын ұйғарымға сәйкес қарауға болмайды. Осындай көзқарасты ұстанатын Уағдаласушы мемлекеттер мынадай ұйғарымды пайдалану үшін алып тастау ұйғарымына енгізілген бірінші бөліктен "теңіз немесе әуе кемесіне" деген сілтемені алып тастау туралы екі жақты негізде уағдаласа алады:

е) "халықаралық тасымалдар" термині, мұндай көлік Уағдаласушы мемлекеттегі пункттер арасында ғана пайдаланылатын жағдайларды қоспағанда, теңіз немесе әуе кемесінде кез келген тасымалдауды білдіреді және осы кемені немесе ұшақты пайдаланатын кәсіпорын осы Мемлекеттің кәсіпорны болып табылмайды;

6.4 "халықаралық қатынас" анықтамасы теңіз немесе әуе кемесі Уағдаласушы мемлекеттегі екі пункт арасында пайдаланылған кезде қолданылмайды және мұндай теңіз немесе әуе кемесін пайдаланатын кәсіпорын, егер тасымалдаудың бір бөлігі осы Мемлекеттен тыс жүзеге асырылса да, осы Мемлекеттің кәсіпорны болып табылмайды. Осылайша, мысалы, осы Мемлекетте басталатын және аяқталатын круиз шетелдік портта тоқтамай-ақ халықаралық жолаушылар тасымалы болып табылмайды. Осы

тармақты өз конвенцияларында тікелей түсіндіргісі келетін Уағдаласушы мемлекеттер ұйғарымға тиісті түзетулер енгізу туралы екіжақты негізде уағдаласа алады.

"құзыретті орган" термині

7. "құзыретті орган" терминінің анықтамасы ЭЫДҰ-ға мүше кейбір елдерде қосарланған салық салуды болдырмау туралы келісімдерді орындау тек жоғары салық органдарының құзыретіне кірмейтінін мойындайды; кейбір мәселелер сақталған немесе басқа органдарға берілуі мүмкін. Осы ұйғарым әрбір Уағдаласушы мемлекетке бір немесе бірнеше құзыретті органдарды тағайындауға мүмкіндік береді.

"азамат" термині

8. "азамат" терминінің анықтамасы Уағдаласушы мемлекетке қатысты бұл термин осы Уағдаласушы мемлекеттің ұлты немесе азаматтығы бар кез келген жеке тұлғаға қолданылатынын жай ғана ескертеді. Конвенция мәтініне "ұлт" және "азаматтық" терминдерінің неғұрлым дәл анықтамасын енгізу қажет деп саналмады, сондай-ақ осы сөздердің мағынасы мен қолданылуына қатысты қандай да бір арнайы түсініктеме беру қажет емес болып көрінді. Жеке тұлға жағдайында "азаматтың" нені білдіретінін анықтаған кезде, бұл термин әдетте қолданылатын мағынаға және азаматтықты алуға немесе жоғалтуға қатысты әр Мемлекеттің нақты ережелеріне сілтеме жасау қажет екені анық.

9. g) тармақшасы заңды тұлғаларға, серіктестікке, серіктестіктерге және қауымдастықтарға қатысты. Уағдаласушы мемлекеттегі қолданыстағы заңнама негізінде өз мәртебесін алған кез келген заңды тұлға, әріптестік немесе қауымдастық азамат болып есептелетінін айта отырып, бұл ереже жиі туындайтын қиындықтарды жояды. Компаниялардың азаматтығын анықтау кезінде кейбір Мемлекеттер компания құрылған капиталдың шығу тегіне немесе оны басқаратын жеке немесе заңды тұлғалардың ұлтына қарағанда компанияның қызметін реттейтін заңнамаға аз көңіл бөледі.

10. Сонымен қатар, компания мен Мемлекет арасында туындайтын құқықтық қатынастарды ескере отырып, ол заңнамаға сәйкес ұйымдастырылған, бұл белгілі бір тұрғыдан жеке тұлғалардың жағдайындағы азаматтық қатынастарға өте ұқсас, заңды тұлғаларды, серіктестіктер мен қауымдастықтарды арнайы жағдайда қарастырмау, бірақ оларды "азамат" терминімен жеке тұлғаларға ұқсату орынды болып көрінеді.

10.1 g) кіші тармақшадағы серіктестіктерді жеке атап өту а) кіші тармақшасына сәйкес тұлға ретіндегі серіктестік мәртебесіне қайшы келмейді. Кейбір елдердің ішкі заңнамасына сәйкес, заңды тұлға салық салу мақсатында "тұлға" бола алады, бірақ " заңды тұлға" бола алмайды. Шатастырмау үшін нақты мәлімдеме қажет.

"бизнес" термині

10.2 Конвенцияда "бизнес" терминінің толық анықтамасы жоқ, ол 2-тармаққа сәйкес, әдетте, Конвенцияны қолданатын Мемлекеттің ішкі заңнамасына сәйкес оның мәні болуы керек. Алайда, h) кіші тармақшасы бұл термин кәсіби қызмет көрсетуді

және тәуелсіз сипаттағы басқа әрекеттерді қамтитынын тікелей қарастырады. Бұл ереже 2000 жылы тәуелсіз жеке қызметтерге қатысты 14-бапты Конвенциядан шығарумен қатар қосылды. "Бизнес" термині бұрын 14-баппен қамтылған әрекеттерді орындауды қамтитынын қамтамасыз ететін бұл қосымша "бизнес" терминінің кәсіби қызметтерді немесе ішкі заңнама мұндай қызметтерді ұсынуды көздемейтін Мемлекеттердегі тәуелсіз сипаттағы басқа әрекеттерді орындауды болдырмау үшін шектеулі түрде түсіндірілуіне жол бермеуге арналған немесе әрекет бизнес болуы мүмкін. Мұндай жағдай болмайтын Уағдаласушы мемлекеттер ұйғарымды алып тастау туралы екіжақты негізде уағдаласа алады.

"танылған зейнетақы қоры" термині

10.3 і) кіші тармақшада қамтылған "танылған зейнетақы қоры" терминінің анықтамасы 2017 жылы осы ұйғарымға жауап беретін зейнетақы қорының өзі құрылған Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып саналуын қамтамасыз ету үшін осы термин 4-баптың 1-тармағына қосылған кезде енгізілді.

10.4 "танылған зейнетақы қоры" анықтамасының әсері және 4-баптың 1-тармағындағы осы терминге сілтеме жасау негізінен ішкі заңнамаға, сондай-ақ әрбір Уағдаласушы мемлекетте құрылған зейнетақы қорларының заңдық сипаттамаларына, сондай-ақ Конвенцияның осы ұйғарым орынды болуы мүмкін басқа да ережелеріне байланысты болады.

10.5 Кейбір Мемлекеттерде қор жеке тұлғаларға, мысалы, осы ұйымның немесе басқа жұмыс берушілердің қызметкерлеріне немесе басқа танылған зейнетақы қорларының пайдасына қаражат салатындарға зейнетақы төлемдерін берудің негізгі мақсатымен заңды тұлға (мысалы, коммерциялық қызметпен айналысатын компания, сақтандыру компаниясы немесе Мемлекеттің өзі немесе оның саяси бөлімшесі немесе жергілікті билік) шеңберінде құрылуы мүмкін. Алайда, мұндай қор өзі құрылған Мемлекеттің салық заңнамасына сәйкес жеке "тұлға" бола алмайды (бұл термин а) тармақшасында анықталғандай) және егер солай болса, ол танылған зейнетақы қорының анықтамасына сәйкес келмейді. Алайда, осы қордың инвестициялық активтерінен алынған табыс өзі құрылған Мемлекеттің ішкі заңнамасына сәйкес қандай шамада, оның шеңберінде осындай қор құрылған заңды тұлғаға қатысты болса, Конвенцияның ережелері осы табысқа заңды тұлғаның өзі 4-баптың 1-тармағына сәйкес Уағдаласушы мемлекеттер резидент ретінде сараланатын шамада қолданылатын болады. 4-бапқа берілген түсініктеменің 8.7–8.10-тармақтарында түсіндірілгендей, " танылған зейнетақы қоры" терминін 4-баптың 1-тармағына енгізудің мұндай қорға қатысы жоқ.

10.6 Сондай-ақ, жеке тұлғаларға зейнетақы төлемдерін берудің негізгі мақсатымен құрылған қор өзі құрылған жердегі Мемлекеттің салық заңнамасына сәйкес ресми түрде жеке тұлға болып табылмайтын кейбір Мемлекеттер бар, бірақ бұл салық заңдары қордың инвестициялық активтері жеке және бөлек мүлік болып табылады,

оның кірісі салық салу мақсатында жеке тұлғалар арасында бөлінбейді. Бұл Мемлекеттер өздерінің ішкі заңнамасы мен а) кіші тармағындағы "тұлғаны" айқындаудың Уағдаласушы мемлекеттердің резиденттері болып табылатын тұлғаларға қолданылатын Конвенцияның осы қорлар арқылы алынған табысқа қолданылуын қамтамасыз ету үшін осындай қорды қосуға жеткілікті кең болуын қамтамасыз етуге тілек білдіруі мүмкін.

10.7 18-бапқа берілген түсініктеменің 69-тармағында көрсетілгендей, егер екі Уағдаласушы мемлекет өз аумағында құрылған зейнетақы қорларының инвестициялық табысы үшін салық салудан жалпы босатудың бірдей тәсілін ұстанатын болса, бұл Мемлекеттер өз Конвенциясына осы босатуды бір Мемлекетте құрылған зейнетақы қоры екінші Мемлекетте алатын инвестициялық табысқа тарататын ережені алады. Мұндай жағдайда "танылған зейнетақы қоры" анықтамасын осы мақсатта пайдалануға болады. Алайда, егер солай болса, жоғарыдағы 10.5-тармақта сипатталған қор өзі құрылған Мемлекеттің салық заңнамасына сәйкес жеке "тұлға" болмағанына қарамастан, өзі "танылған зейнетақы қоры" ретінде біліктілікке ие болуын қамтамасыз ету қажет. Алайда, бұл үшін Конвенцияның мақсаттары үшін мұндай қордың активтері мен кірістері жеке тұлғаның активтері мен кірістері ретінде қарастырылуы қажет, мысалы:

- қор 1-баптың және Конвенцияның барлық тиісті ережелерінің мақсаттары үшін тұлға бола алады;
- қордың активтері мен кірістері, мысалы, 10-баптың 2-тармағы а) тармақшасының мақсаттары үшін Қор арқылы өткізілетін қорға дивидендтер төлейтін компания капиталының кез келген бөлігі сол компанияның капиталымен біріктірілмеуі үшін қор құрылған адамның емес, жеке тұлғаның активтері мен кірістері болып саналды, оған қор құрылған, бірақ қор арқылы өтпейтін адам иелік етеді;
- 6-дан бастап 21-ге дейінгі баптардың мақсаттары үшін қордың табысы қор құрылған адамның емес, қордың өзінен алынған және нақты меншігі ретінде қарастырылды;
- қордың 29-баптың жеңілдіктерді шектеу туралы ережелеріне сәйкес шарт бойынша жеңілдіктерге құқығы қор құрылған адамның шарты бойынша жеңілдіктерге құқығын есепке алмай айқындалды.

10.8 төменде осы мақсат үшін "танылған зейнетақы қорының" анықтамасына қосуға болатын ереженің мысалы келтірілген:

Егер Уағдаласушы мемлекетте құрылған құрылым (") немесе (ii) кіші бөлімге сәйкес танылған зейнетақы қоры болып табылса, егер ол осы Мемлекеттің салық заңнамасына сәйкес жеке тұлға ретінде қаралса, оны осы Конвенцияның мақсаттары үшін салық заңнамасына сәйкес осындай ретінде қаралатын жеке тұлға ретінде қарау

керек бұл Мемлекет және мұндай құрылым қолданылатын барлық активтер мен кірістер басқа тұлға емес, сол жеке тұлға алған активтер мен кірістер ретінде қарастырылуы керек.

10.9 "танылған зейнетақы қоры" анықтамасының бірінші бөлігі "осы Мемлекетте құрылған заңды тұлғаға немесе құрылымға" қатысты. Бүкіл әлемде зейнетақы қорларының құқықтық және ұйымдастырушылық сипаттамаларында айтарлықтай айырмашылықтар бар, сондықтан кең тұжырым жасау қажет. "Құрылымға" сілтеме, басқалармен қатар, зейнетақы төлемдері сенім сияқты қорлар арқылы берілетін жағдайларды қамтуға арналған, ол тиісті сенім туралы заңға сәйкес заңды тұлға болып табылмайды: анықтама сенім немесе қамқоршы орган салық салу мақсатында жеке тұлға ретінде танылып, жеке ұйым ретінде қарастырылғанға дейін қолданылады. Алайда, ұйым немесе құрылым олар құрылған Мемлекеттің салық заңнамасына сәйкес жеке тұлға ретінде қарастырылуы керек: егер олай болмаса, зейнетақы қорының резиденттік мәселесін шешудің қажеті жоқ, өйткені бұл қордың кірісі салық салу мақсатында басқа адамның кірісі ретінде қарастырылады (жоғарыдағы 10.5-тармақты қараңыз).

10.10 *(i)* кіші тармақшасы "танылған зейнетақы қоры" ретінде біліктілікке ие болу үшін ұйым немесе құрылым жеке тұлғаларға зейнетақы және қосымша немесе жанама төлемдерді басқару немесе беру үшін ғана немесе тек қана дерлік құрылуы және жұмыс істеуі керек деп көздейді. Мұндай зейнетақы төлемдеріне қанша адамның құқығы бар екендігі маңызды емес: танылған зейнетақы қоры, мысалы, қызметкерлердің үлкен тобы үшін немесе бір жеке кәсіпкер үшін құрылуы мүмкін. Мемлекеттер "зейнетақы және қосымша немесе қосымша жәрдемақылар" деген тіркесті, егер бұл тұжырым кеңінен түсіндірілсе және жерлеу жәрдемақысы сияқты жәрдемақыларды қамтыса, " зейнетақы және осыған ұқсас жәрдемақылар" сияқты басқа тұжырыммен алмастыруға құқылы.

10.11 "тек қана немесе тек қана дерлік" деген тіркес танылған зейнетақы қорының барлық немесе барлық дерлік қызметі жеке тұлғаларға зейнетақы жәрдемақыларын және қосымша немесе жанама жәрдемақыларды басқарумен немесе берумен байланысты болуы керек екенін анық көрсетеді. "Тек қана дерлік" деген сөздер зейнетақы қоры қызметінің өте аз бөлігі тек осындай жәрдемақыларды басқарумен немесе ұсынумен ғана байланысты емес (мысалы, зейнетақы қорының қызметтерін ілгерілету) қызметті қамтуы мүмкін дегенді білдіреді. Алайда, кейбір Мемлекеттер " танылған зейнетақы қоры" терминіне кеңірек көзқараспен қарайды және, мысалы, зейнетақымен байланысты емес мүгедектік зейнетақылары сияқты зейнетақылар мен жәрдемақыларды беру үшін құрылған және жұмыс істейтін ұйымдарды немесе тетіктерді қамтуы мүмкін. Бұл Мемлекеттер анықтамаға оны өз жағдайларына бейімдеу үшін еркін түзетулер енгізе алады. Алайда, бұл ретте мұндай Мемлекеттер жоғарыда 10.7-тармақта көрсетілгендей, танылған зейнетақы қорының анықтамасы бір

Мемлекетте құрылған зейнетақы қоры екінші Мемлекетте алатын инвестициялық кіріс көзінен салық салудан босататын ережелердің мақсаттары үшін пайдаланылуы мүмкін екендігін ескеруі тиіс; сондықтан бұл Мемлекеттер үшін бұл босату көлемі "танылған зейнетақы қоры" анықтамасына енгізілген өзгерістермен байқаусызда кеңейтілмеуін қамтамасыз ету маңызды болады.

10.12 Кәсіпорын немесе құрылым жеке тұлғаларға зейнетақы және қосымша немесе жанама төлемдер беру немесе басқару мақсатында ғана немесе тек қана дерлік құрылуы және жұмыс істеуі керек. Белсенді жұмысынан зейнетке шыққан кезде немесе қызметкер зейнеткерлік жасқа жеткенде төленетін зейнетақы "зейнетақы төлемінің" типтік мысалы бола алады, алайда, бұл термин, тіпті егер бұл төлемдер тұрақты зейнетақы төлемдері түрінде жасалмаса да, зейнеткерлікке шыққан кезде немесе одан кейін немесе зейнеткерлік жасқа жеткенде қызметкерге, өзін-өзі жұмыспен қамтыған адамға, директорға немесе компанияның лауазымды адамына төленетін төлемдердің бір немесе бірнеше түрін жабуға жеткілікті болатындай ауқымы кең.

10.13 Көптеген Мемлекеттерде зейнетақы қорлары зейнеткерлікке шығуға қатаң қатысы жоқ бірқатар төлемдерді ұсынады. "Қосымша немесе жанама төлемдер" тіркесі дәл осындай төлемдерді жабуға арналған. "Көмекші немесе қосалқы" деген сөздер мұндай жәрдемақылар зейнетақы төлемдеріне қосымша берілетінін анық көрсетеді: бірінші кезекте зейнетақы емес жәрдемақыларды беру үшін құрылатын қор осылайша анықтамаға сәйкес келмейді. "Қосымша немесе қосымша жеңілдіктер/жәрдемақылар" деп санауға болатын барлық жеңілдіктердің толық тізімін ұсыну мүмкін болмаса да, төменде осындай жеңілдіктердің типтік мысалдары келтірілген:

- жеке тұлғаның қайтыс болуы немесе еңбекке қабілеттілігінен айырылуы нәтижесінде жүргізілген төлемдер;
- зейнеткерлік жәрдемақы алуға құқығы бар қайтыс болған адамның тірі қалған отбасы мүшелеріне төленетін зейнетақы немесе басқа төлем түрлері;
- айықпас дертке шалдыққан жеке тұлғаға төлем жасау;
- ұзақ мерзімді ауру немесе жұмыссыздық жағдайында төленетін өтемақы төлемдері ;
- төлем негізгі тұрғылықты жерін сатып алу үшін жинақталған зейнетақы жарналары арқылы зейнетақы жарналарын төлеушіге берілетін жеңілдікті мөлшерлеме бойынша несие сияқты төленетін тұрғын үй жәрдемақылары;
- зейнетақы жарналарын төлеушіге өз білімін немесе балаларының білімін қаржыландыру үшін жүзеге асыруға рұқсат етілетін жинақталған зейнетақы жарналарын алу сияқты білім алуға төленетін жәрдемақылары;
- зейнетақы жарналарын салымшыларына қаржылық кеңес беру.

10.14 *(i)* кіші тармақша, сонымен қатар жеке тұлғаларға зейнетақы және қосымша немесе жанама жеңілдіктер беру немесе басқару үшін ғана немесе дерлік құрылған және жұмыс істейтін ұйымды немесе құрылымды "осылай реттеуді" талап етеді. Талап

ұйымды немесе құрылымды жеке тұлғаларға зейнетақы және қосымша немесе жанама жәрдемақылар беру мақсатында инвестициялау құралы ретінде пайдалануды қамтамасыз ету үшін олар құрылған Мемлекет (немесе оның әкімшілік-аумақтық құрылысінің бірі немесе жергілікті билік) белгілеген кейбір шарттарға бағынатын ұйымдардың немесе құрылымдардың анықтамасын шектеуге арналған. Осылайша, анықтаманың бұл бөлігі жеке тұлға құра алатын және оны сол адаммен байланысты немесе ол жалдаған адамдарға зейнетақы төлемдерін беру мақсатында қаражат салу үшін пайдалана алатын, бірақ Мемлекет, саяси бөлім немесе жергілікті өзін-өзі басқару органдары белгілеген ерекше режимге немесе оны пайдалану заңды тұлғаның зейнетақы жәрдемақыларын беру құралы ретінде ережелерге бағынбайтын жеке компания сияқты ұйымды жояды. Осылайша, анықтаманың бұл бөлігі жеке тұлға құра алатын және сол адаммен байланысты немесе ол жалдаған адамдарға зейнетақы төлемдерін беру мақсатында қаражат салу үшін пайдалана алатын жеке компания сияқты ұйымды жоққа шығарады, бірақ бұл заңды тұлғаны зейнетақы төлемдерін беру құралы ретінде пайдалануға қатысты Мемлекет, әкімшілік-аумақтық құрылысы немесе жергілікті билік белгілеген ерекше режимге немесе ережелерге бағынбайды. Салық заңнамасында немесе басқа құқықтық құжаттарда (мысалы, мемлекеттік зейнетақы қорын басқаратын мемлекеттік ұйымды белгілейтін заңнамада) ұйым немесе құрылым бағынатын нормативтік база қарастырылғаны маңызды емес; ұйым немесе құрылым жеке тұлғаларға зейнетақы төлемдерін қаржыландыру үшін құрылған механизм ретінде заңмен танылуы және оның осы мақсатта пайдаланылуын қамтамасыз етуге арналған шарттарға сәйкес келуі маңызды.

10.15 "танылған зейнетақы қоры" анықтамасының талаптарын қанағаттандыратын ұйымның немесе құрылымның мысалы ретінде осы Мемлекеттің заңнамасына сәйкес әлеуметтік қамсыздандыру жүйесі шеңберінде зейнетақы жәрдемақыларын және қосымша немесе жанама жәрдемақыларды басқару немесе беру үшін ғана немесе дерлік құрылған агенттік немесе Мемлекет құралы болып табылады. Тағы бір мысал жеке тұлғаларға зейнетақы және қосымша немесе жанама жәрдемақыларды басқару немесе беру мақсатында Мемлекетте құрылған және жалғыз активтеріне осы схемадан түсетін табыстың салықтан босатылатындығын көздейтін Мемлекеттің салық заңнамасымен реттелетін зейнетақы схемасымен қамтылған қаражат кіретін компания немесе басқа заңды тұлға болуы мүмкін. Танылған зейнетақы қорының анықтамасы осы компанияның немесе заңды тұлғаның Уағдаласушы мемлекеттің резиденті ретінде өзге түрде біліктілігіне қарамастан осы компанияға немесе заңды тұлғаға қолданылатын болады, 4-баптың 1-тармағының бірінші сөйлемінде айтылған критерийлерге байланысты "оған салық салынатындықтан", мысалы, ол схема бойынша алынбаған кез келген табысқа салық төлеуі керек (4–бапқа берілген түсініктеменің 8.8-8.10-тармақтарын қараңыз).

10.16 Ұйғарымның *(i)* тармақшасы ұйым немесе құрылым құрылған Мемлекеттің резиденттері болып табылатын адамдарға немесе басқа Мемлекеттердің резиденттеріне жеңілдіктер берілетініне қарамастан қолданылады. 29-баптың 9-тармағында қамтылған салық төлеуден жалтаруға қарсы жалпы ереже ереженің осы аспектісіне байланысты туындауы мүмкін қосарланған салық салуды болдырмау шарттарын пайдаланумен байланысты болуы мүмкін мәселелерге қатысты болса да, осы жалпы ережені өз шарттарына қоспайтын немесе ол үшін ерекше алаңдаушылық туғызатын мемлекеттер "танылған зейнетақы қорының" анықтамасына 29-бапқа берілген түсініктемеде көрсетілген жеңілдіктерді шектеу ережесінің егжей-тегжейлі нұсқасының 2-тармағының *e)* кіші тармақшасының *(ii*) бөлігінде қамтылғандарға ұқсас шарттарды енгізе алады.

10.17 анықтаманың *(ii)* кіші бөлімі *(i)* кіші бөлімнің құрамына кіретін зейнетақы қорлары жанама инвестициялау үшін пайдаланатын ұйымдарды немесе құрылымдарды қамтиды. Зейнетақы қорлары көбінесе басқа зейнетақы

қорларымен бірге инвестициялайды, олардың активтерін белгілі бір ұйымдарға немесе құрылымдарға біріктіреді және әртүрлі коммерциялық, заңды немесе нормативтік себептермен бір Мемлекеттің резиденттері болып табылатын толық меншіктегі ұйымдар немесе құрылымдар арқылы инвестициялай алады. Жеке тұлғаларға зейнетақы төлемдерін беру үшін пайдаланылатын қаражатты инвестициялау кезінде мұндай құрылымдар мен ұйымдар тек делдал ретінде әрекет ететіндіктен, соларды олар арқылы инвестициялайтын зейнетақы қорлары ретінде қарастырған жөн.

10.18 *(ii)* кіші бөлімде кездесетін "ерекше немесе тек ерекше" деген тіркес мұндай делдалдық ұйымның немесе құрылымның барлық немесе барлық дерлік қызметі *(i)* бөлімшесі шеңберінде танылған зейнетақы қорлары ретінде танылған ұйымдардың немесе құрылымдардың пайдасына қаражат салумен байланысты болуы керек екенін анық көрсетеді. "Тек ерекше" деген сөздер мұндай ұйымдар немесе құрылымдар қызметінің өте аз бөлігі басқа Мемлекеттерде құрылған және осы себепті *(i)* кіші бөлімге жатпайтын зейнетақы қорларына қаражат салу сияқты басқа әрекеттерді қамтуы мүмкін дегенді білдіреді. Делдалдық ұйымдар немесе құрылымдар әдетте басқа Мемлекеттерде құрылған зейнетақы қорларынан алынған қаражатты инвестициялайтын Мемлекеттер қаражаттың едәуір бөлігін делдалдық ұйым немесе құрылым басқа Мемлекеттерде құрылған зейнетақы қорларының пайдасына салатын жағдайды қамту үшін *(ii)* кіші бөлімнің аясын кеңейте алады; бұл Мемлекеттер 29-баптың ережелерінен туындауы мүмкін халықаралық салық келісімдерінің ережелерін теріс пайдаланумен байланысты кез келген мәселелерді шеше алады.

2-тармақ

11. Бұл тармақта Конвенцияда қолданылатын, бірақ онда анықталмаған терминдерді түсіндірудің жалпы ережесі келтірілген. Алайда, Конвенцияда анықталмаған терминдердің мағынасын анықтау үшін қандай заңнамаға сілтеме жасау

керек деген сұрақ туындайды. Сонымен қатар, таңдау Конвенцияға қол қойылған кезде қолданыста болған заңдар мен Конвенцияны қолдану кезінде қолданыста болған заңдар арасында, яғни салық алынғанда жасалады. Бюджеттік-қаржылық мәселелер жөніндегі комитет соңғы түсіндірме басым болуы керек деген қорытындыға келді және 1995 жылы оны нақты көрсету үшін Үлгілік ережеге түзетулер енгізді.

12. Алайда, 2-тармақта ішкі заңнамаға сәйкес анықталмаған терминнің мағынасы, егер контекст балама түсіндіруді қажет етпесе және құзыретті органдар 25-баптың ережелеріне сәйкес басқа мағынамен келіспесе ғана қолданылады деп көрсетіледі. Контекст, атап айтқанда, Конвенцияға қол қою кезінде Уағдаласушы мемлекеттердің ниетімен, сондай-ақ осы терминнің екінші Уағдаласушы мемлекеттің заңнамасындағы мағынасымен айқындалады (Конвенция негізделген өзара қарым-қатынас қағидатына жасырын сілтеме). Осылайша, баптың тұжырымдамасы құзыретті органдарға белгілі бір еркіндік береді.

13. Демек, 2-тармақты тұжырымдау, бір жағынан, Конвенцияға қол қою кезінде Мемлекеттердің өзіне алған міндеттемелерінің тұрақтылығын қамтамасыз ету қажеттілігі (өйткені Мемлекетке Конвенцияны ішінара жарамсыз етуге, кейіннен ішкі заңнамада Конвенцияда айқындалмаған терминдердің көлемін өзгертуге жол берілмеуі тиіс) және екінші жағынан, Конвенцияға қол қою қажеттілігі арасындағы қанағаттанарлық теңгерімді қамтамасыз ететін Конвенцияны ыңғайлы және практикалық түрде қолдана білу (ескірген тұжырымдамаларға сілтеме жасаудан аулақ болу керек).

13.1 1995 жылы 2-тармаққа оның мәтіні мүше Мемлекеттердің жалпы және дәйекті түсінігіне дәлірек сәйкес келуі үшін түзетулер енгізілді. 2-тармақтың мақсаттары үшін Конвенцияда айқындалмаған кез келген терминнің мағынасы оның салық заңнамасы болып табылатынына қарамастан, Уағдаласушы мемлекеттің ішкі заңнамасының кез келген тиісті ережесінің мақсаттары үшін алатын мәніне сілтеме жасау жолымен нақтылануы мүмкін. Алайда, егер термин Уағдаласушы мемлекеттің әртүрлі заңдарының мақсаттары үшін әр түрлі анықталса, Конвенция қолданылатын салықтарды белгілейтін заңдардың мақсаттары үшін осы терминге берілген мән басқа салық заңнамаларының мақсаттары үшін белгіленгендерді қоса алғанда, басқалардан басым күшке ие болады.

13.2 1995 жылы Түсініктемеге Конвенцияда айқындалмаған терминдердің мағынасын белгілейтін өзара келісімдер жасай алатын Мемлекеттер (25-баптың және оның 3-тармағының ережелеріне сәйкес) осы терминдерді түсіндіру кезінде осындай келісімдерді ескеруі тиіс екендігін көздейтін түзетулер енгізілді. 2017 жылы 2-тармақтың тұжырымдамасы 25-бапқа сәйкес термин Конвенцияда анықталған кезде немесе контекст ішкі заңнамада көзделген мәннен басқа мәнді талап еткенде қол жеткізілген өзара келісім құзыретті органдардың белгісіз терминнің жалпы мағынасы туралы келісімге келгендігін көрсеткен жағдайда, бұл терминнің ішкі заңнамадағы

мағынасы қолданылмайтындығына күмәндануды жою үшін өзгертілді. Алайда, кейбір Мемлекеттер бұл алып тастау 25-баптың 3-тармағына сәйкес қол жеткізілген келісімдер болған жағдайда ғана қолданылуы керек деп санайды; бұл Мемлекеттер "25-баптың ережелеріне сәйкес" деген тіркесті "25-баптың 3-тармағының ережелеріне сәйкес" деген сөзбен алмастыра алады. Басқа Мемлекеттер өздерінің заңнамаларына сәйкес құзыретті органдарға ішкі заңнамада осы терминдердің мағынасына жүгінуге кедергі болатын терминдердің мағынасын келісуге өкілеттік берілмейді деп санайды; бұл Мемлекеттер "немесе құзыретті органдар 25-баптың ережелеріне сәйкес басқа мағынаны қолдануға келіседі" деген сөзді алып тастауы мүмкін.

Бапқа берілген ескертпелер

14. *Италия мен Португалия* анықтамаларды 1 *c)* және *h)* ("кәсіпорын" және "бизнес") тармақшаларына қоспау құқығын өзіне қалдырады, өйткені олар тәуелсіз жеке қызметтерге салық салу туралы баптарды қосу құқығын өзіне қалдырады.

15. *Түркия* "халықаралық тасымалдар" терминінің мынадай анықтамасын пайдалану құқығын өзіне қалдырады: "халықаралық тасымалдар" термині теңіз немесе әуе кемесі тек екінші Уағдаласушы мемлекеттегі пункттер арасында ғана пайдаланылатын жағдайларды қоспағанда, Уағдаласушы мемлекеттің кәсіпорны пайдаланатын теңіз немесе әуе кемесінде кез келген тасымалдауды білдіреді".

16. *Израиль* сенімгерлікті "тұлға" анықтамасына қосу құқығын өзіне қалдырады.

17. *Чили мен Мексика* 1-тармақтың *i)* тармақшасына "танылған зейнетақы қорының " анықтамасын енгізбеу құқығын өзіне қалдырады, өйткені зейнетақы жәрдемақыларын берудің құқықтық тетіктерінің алуан түрлілігіне байланысты зейнетақы қорын салық келісіміне резидент ретінде қосу туралы шешімді Уағдаласушы мемлекеттер арасында екіжақты негізде талқылаған дұрыс.

18. *Израиль* салық заңнамасына сәйкес жеке тұлғаның "танылған зейнетақы қорын" анықтауын шектемеу құқығын өзіне қалдырады.

19. *Португалия* 1-тармақтың ("танылған зейнетақы қоры") *i)* тармақшасындағы ұйғарымды өз келісімдеріне қоспау құқығын өзіне қалдырады, өйткені ол "танылған зейнетақы қорын" 4-баптың 1-тармағына тікелей қоспау және "резиденттің" жалпы анықтамасына немесе екіжақты негізде келісілген арнайы ережелерге сәйкес зейнетақы қорларына қатыстырмау құқығын өзіне қалдырады.

РЕЗИДЕНТТІҢ АНЫҚТАМАСЫНА ҚАТЫСТЫ

4-БАПҚА ТҮСІНІКТЕМЕ

I. Алдын ала ескертулер

1. "Уағдаласушы мемлекеттің резиденті" ұғымы әртүрлі функцияларды орындайды және үш жағдайда:

а) келісім қолданылатын адамдарды айқындауда;

b) қосарланған резиденттік салдарынан қосарланған салық салу жағдайлары шешілген кезде;

c) қосарланған салық салу резиденттік Мемлекетте және қолданылу көзі немесе орны Мемлекетінде салық салу нәтижесінде пайда болған жағдайларда үлкен маңызға ие.

2. Бап "Уағдаласушы мемлекеттің резиденті" терминінің мағынасын анықтауға және қос резиденттік жағдайларын шешуге арналған. Баптың ауқымын нақтылау үшін төменде жан-жалдың екі типтік жағдайына қатысты, яғни екі резиденттік орын мен резиденттік орын мен дереккөз немесе әрекет ету орны арасында кейбір жалпы түсініктемелер берілген. Екі жағдайда да жанжал олардың ішкі заңнамасына сәйкес Уағдаласушы мемлекеттердің біреуі немесе екеуі де тиісті адамның өз аумағында резидент болып табылатынын мәлімдегендіктен туындайды.

3. Әдетте, әртүрлі Мемлекеттердің ішкі заңнамасы салық төлеушілердің тиісті Мемлекетке ("резидент мемлекетке") жеке байланысы негізінде жан - жақты салық жауапкершілігін – "толық салық жауапкершілігін" жүктейді. Мұндай салық жауапкершілігі Мемлекетте "тұратын" адамдарға ғана қатысты емес, бұл тұрғылықты жер әдетте заңнамада (жеке құқық) түсініледі. Толық салықтық жауапкершілік жағдайлары, мысалы, Мемлекет аумағында тұрақты болатын адамдарға немесе белгілі бір кезеңде ғана қолданылады. Кейбір заңнамалық актілер тіркеу порты Мемлекетте орналасқан кемелердің бортында қызмет көрсететін жеке тұлғаларға толық салық жауапкершілігін жүктейді.

4. Қосарланған салық салуды болдырмау туралы конвенциялар, әдетте, адам салық тұрғысынан "резидент" болып саналатын, сондықтан осы Мемлекетте толық салық салынатын шарттарды белгілейтін Уағдаласушы мемлекеттердің ішкі заңнамасына қатысты емес. Олар Уағдаласушы мемлекеттер арасында толық салықтық жауапкершілік туралы талаптар қабылдануы үшін "резиденттік" туралы ішкі заңнаманың ережелері сәйкес келуі тиіс стандарттарды белгілемейді. Осыған байланысты Мемлекеттер ішкі заңнаманы толығымен ұстанады.

5. Бұл екі резиденттік арасында ешқандай жанжал болмаған жағдайда, бірақ мұндай жанжал тек резиденттік орын мен дереккөз немесе әрекет ету орны арасында болған кезде айқын көрінеді. Бірақ дәл осындай тәсіл екі резиденттіктер арасындағы жанжалдарға да қатысты. Бұл жағдайлардың ерекшелігі – тиісті Мемлекеттердің ішкі заңнамасында қабылданған резиденттік тұжырымдамасына сілтеме жасай отырып, қақтығысты реттеу мүмкін емес. Мұндай жағдайларда Конвенцияда резиденттіктің екі тұжырымдамасының қайсысына артықшылық беру керектігін анықтайтын арнайы ережелер белгіленуге тиіс.

6. Мысал мұндай жағдайды нақтылайды. Жеке тұлғаның әйелі мен балалары тұратын А Мемлекетінде тұрақты үйі бар. Ол В Мемлекетінде алты айдан астам уақыт болды және соңғы Мемлекеттің заңнамасына сәйкес болу ұзақтығына байланысты осы

Мемлекеттің резиденті ретінде салық салынады. Осылайша, екі Мемлекет те оны толығымен салық салуға жатады деп мәлімдейді. Бұл жанжал Конвенция арқылы шешілуі керек.

7. Бұл нақты жағдайда бап (2-тармаққа сәйкес) А Мемлекетінің талабына басымдық береді, алайда бұл бап арнайы "резиденттік" ережелерін белгілейді және В Мемлекетінің ішкі заңнамасы еленбейді, өйткені ол мұндай ережелерге сәйкес келмейді. Мәселе мынада, мұндай жанжал болған жағдайда екі талаптың арасында таңдау жасалуы керек және дәл осы тармақ бойынша бап арнайы ережелерді ұсынады.

II. Баптың ережелеріне берілген түсініктеме

1-тармақ

8. 1-тармақ Конвенцияның мақсаттары үшін "Уағдаласушы мемлекеттің резиденті" деген сөздің анықтамасын қамтиды. Бұл анықтама ішкі заңнамада қабылданған резиденттік тұжырымдамасына қатысты (алдын ала ескертулерді қараңыз). Резидент ретіндегі салық критерийлері ретінде анықтамада: тұрғылықты жері, резиденттік орны, басқару орны немесе ұқсас сипаттағы кез келген басқа критерий туралы айтылады. Жеке тұлғаларға келетін болсақ, бұл анықтама ішкі салық заңнамасында жан-жақты салық салудың негізін құрайтын Мемлекетке жеке қосылудың әртүрлі нысандарын қамтуға бағытталған (толық салық жауапкершілігі). Ол сондай-ақ Мемлекеттің салық заңнамасына сәйкес адам осы Мемлекеттің резиденті болып саналатын және осыған байланысты оған толық салық салынатын жағдайларды қамтиды (мысалы, дипломаттар немесе мемлекеттік қызметтегі басқа адамдар).

8.1 Алайда, 1-тармақтың екінші сөйлемінің ережелеріне сәйкес, егер ол осы Мемлекетте тұрмаса да, ішкі заңнамаға сәйкес резидент болып саналса, адам Конвенцияның мәні бойынша "Уағдаласушы мемлекеттің резиденті" болып саналмауға тиіс. Соған қарамастан, оған салық салынады, ол тек осы Мемлекеттегі көздерден алынатын кірістермен немесе онда орналасқан капиталмен шектеледі. Мұндай жағдай кейбір Мемлекеттерде жеке адамдарға қатысты, мысалы, олардың аумағында шетелдік дипломаттар мен консулдықтардың қызметкерлері жұмыс істеген жағдайда болады.

8.2 Өзінің тұжырымдамасы мен көңіл-күйіне сәйкес екінші ұсыныс Уағдаласушы мемлекеті резидентінің анықтамасынан кондуит компанияларын тартуға арналған артықшылықтар есебінен олардың шетелдік табысына салынатын салықтан босатылған шетелдік компанияларды да алып тастайды. Ол сондай-ақ Уағдаласушы мемлекетте толық салықтық жауапкершілікке тартылмайтын компаниялар мен басқа адамдарды алып тастайды, өйткені олар осы Мемлекеттің салық заңнамасына сәйкес осы Мемлекеттің резиденттері бола отырып, осы екі Мемлекет арасындағы келісімге сәйкес басқа Мемлекеттің резиденттері болып саналады. Белгілі бір компанияларды немесе басқа адамдарды анықтамадан шығару, әрине, Уағдаласушы мемлекеттердің өз қызметі туралы ақпарат алмасуына кедергі болмайды (26-бапқа берілген түсініктеменің 2-тармағын қараңыз). Мемлекеттер шарт бойынша көзделмеген жеңілдіктер алуға

ұмтылатын адамдар туралы бейрет ақпарат алмасуды дамытуды орынды деп санауы мөзсіз мүмкін.

8.3 Алайда, екінші сөйлемді қолдану қиындықтар мен шектеулерді қамтиды. Ол өзінің объектісіне және Мемлекетте жан-жақты салық салуға жатпайтын адамдарды (толық салық жауапкершілігі) алып тастауға арналған мақсатқа байланысты түсіндірілуі керек, өйткені басқаша айтқанда бұл салық салудың аумақтық қағидатын қолданатын елдердің барлық резиденттерін Конвенцияның қолданылу аясынан алып тастауы мүмкін, бұл нақты жоспарланбаған.

8.4 Мүше елдердің көпшілігінің пікірінше, әрбір Мемлекеттің үкіметі, сондай-ақ оның кез келген әкімшілік-аумақтық құрылысы немесе жергілікті билік органы Конвенция мақсаттары үшін осы Мемлекеттің резиденті болып табылады. 1995 жылға дейін Үлгілік ережеде бұл туралы нақты айтылмаған; 1995 жылы 4-бапқа үлгі мәтінін осы түсінікке сәйкестендіру үшін түзетулер енгізілді.

8.5 Бұл макроэкономикалық мақсаттар үшін Мемлекет немесе әкімшілік-аумақтық құрылысы құрған инвестициялық қорлар немесе арнайы мақсаттағы тетіктер болып табылатын егеменді инвестициялық қорларға 1-тармақты қолдану туралы мәселені көтереді. Бұл қорлар қаржылық мақсаттарға жету үшін активтерді ұстайды немесе басқарады және шетелдік қаржылық активтерге инвестицияларды қамтитын инвестициялық стратегиялардың жиынтығын пайдаланады. Олар әдетте төлем балансының профицитінен, шетел валютасымен ресми операциялардан, жекешелендіруден түскен кірістерден, бюджет профицитінен немесе шикізат экспортынан1 түсетін түсімдерден құралады. Егеменді инвестициялық қордың " Уағдаласушы мемлекеттің резиденті" санатына сәйкес келетіндігі әр істің фактілері мен мән-жайларына байланысты. Мысалы, егер егеменді инвестициялық қор Мемлекеттің ажырамас бөлігі болса, онда ол 4-бапта "Мемлекет және оның кез-келген әкімшілік-аумақтық құрылысы немесе жергілікті билік" деген сөзбен қамтылуы мүмкін . Басқа жағдайларда төменде келтірілген 8.11 және 8.12 тармақтары орынды болады. Мемлекеттер бұл мәселені екіжақты келіссөздер барысында, әсіресе егеменді инвестициялық қордың тиісті салық келісімінің мақсаттары үшін "тұлға" және "салық салуға жатады ма" соған қатысты шешуді қалауы мүмкін (сонымен қатар 1-баптың 50-53-тармақтарын қараңыз).

8.6 1-тармақта "танылған зейнетақы қоры" туралы да нақты айтылған. Мүше елдердің көпшілігі Уағдаласушы мемлекетте құрылған зейнетақы қоры осы Мемлекетте салық салудан шектеулі немесе толық босатылуы мүмкін болса да, осы Мемлекеттің резиденті болып табылады деп бұрыннан есептеген. 2017 жылға дейін бұл пікір 8.6-тармақтың алдыңғы нұсқасында көрініс тапты, онда "зейнетақы қорлары, қайырымдылық және басқа ұйымдар" Мемлекеттердің көпшілігі резидент деп санайтын ұйымдар деп аталды. 2017 жылы 3-баптың 1-тармағындағы "танылған зейнетақы қоры" анықтамасына сәйкес келетін зейнетақы қорының өзі құрылған

Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатындығына қатысты кез келген күмәнді жою үшін өзгерістер енгізілді.

---

[1]Бұл анықтама мыналардан алынған: Тәуелсіз әл-ауқат қорларының халықаралық жұмыс тобы, Егеменді әл-ауқат қорлары – жалпы қабылданған қағидаттар мен тәжірибелер – "Сантьяго қағидаттары", 2008 ж. қазан, 1-қосымша.

8.7 3-бапқа берілген түсініктеменің 10.4-тармағында көрсетілгендей, "танылған зейнетақы қоры" анықтамасының әсері және 4-баптың 1-тармағындағы осы терминге сілтеме жасау негізінен ішкі заңнамаға, сондай-ақ әрбір Уағдаласушы мемлекетте құрылған зейнетақы қорларының заңдық сипаттамаларына байланысты болады. 3-бапқа берілген түсініктеменің 10.5-тармағында сипатталған заңды тұлға шеңберінде құрылған қордың түрі жеке тұлға болып табылатын заңды немесе құрылымға қолданылатын "танылған зейнетақы қоры" анықтамасына жатпайды. Бірақ бұл қорлардың табысы өзі бір бөлігі болып табылатын заңды тұлғаға жататындықтан, Конвенцияның ережелері осы табысқа заңды тұлғаның өзі баптың 1-тармағына сәйкес Уағдаласушы мемлекеттің резиденті ретінде сараланатын шамада қолданылатын болады.

8.8 Алайда, егер қор өзі құрылған және басқарылатын кез келген басқа тұлғадан ерекшеленетін "тұлға" болып табылса, "танылған зейнетақы қоры" анықтамасы орынды болады және осы ұйғарымның шарттары орындалатын шамада қордың өзі " Уағдаласушы мемлекеттің резиденті" болып табылады. Бұл көптеген елдерде болады, өйткені мұндай қорлар 1-тармақтың бірінші сөйлемінде айтылған критерийлерге байланысты "салық салынуға жатады", өйткені бұл ұсынысты Уағдаласушы мемлекеттер түсіндіреді немесе егер олай болмаса, "танылған зейнетақы қоры" терминінің 1-тармаққа нақты енгізілуіне байланысты.

8.9 Әрине, Уағдаласушы мемлекеттер, егер олар екі Мемлекетте де белгіленген зейнетақы құрылымдарынан түсетін табысты Уағдаласушы мемлекеттердің резиденттері ретінде басқаша сараланатын адамдар алады деген қорытындыға келсе, 1-тармақта "танылған зейнетақы қорларына" сілтемені қалдыруға құқылы. Олар кез-келген белгісіздікті жою үшін осы сілтемені тармақта қалдыруды жөн көруі де мүмкін.

8.10 Зейнетақы жәрдемақылары берілетін құрылымдардың әртүрлілігін ескере отырып, Уағдаласушы мемлекеттер үшін әр Мемлекетте пайдаланылатын зейнетақы құрылымдарының негізгі түрлерін қайта қарау және "танылған зейнетақы қоры" анықтамасының құрылымдардың әрбір түріне және жалпы алғанда қолданылатынын нақтылау жиі пайдалы болады, онда бұл Мемлекеттер арасындағы Салық

конвенциясының ережелері осы келісімдерге қалай қолданылады. Бұл осы Конвенция бойынша келіссөздер кезінде немесе кейіннен өзара келісім рәсімі шеңберінде жасалуы мүмкін.

8.11 1-тармақ Уағдаласушы мемлекетте әртүрлі өлшемшарттарға байланысты оның заңнамасына сәйкес "салық салуға жататын" адамдарға жатады. Көптеген Мемлекеттерде, егер Уағдаласушы мемлекет салық салмаса да, адамға жан-жақты салық салынады деп саналады. Мысалы, қайырымдылық және басқа ұйымдар салықтан босатылуы мүмкін, бірақ олар салық заңнамасында көрсетілген барлық босату талаптарына сәйкес келген жағдайда ғана босатылады. Осылайша, оларға Уағдаласушы мемлекеттің салық заңнамасы қолданылады. Сонымен қатар, егер олар көрсетілген стандарттарға сәйкес келмесе, олар салық төлеуге міндетті. Көптеген Мемлекеттер Конвенцияның мақсаттары үшін резиденттер сияқты ұйымдарды қарастырады (мысалы , 10-баптың 1-тармағын және 11-баптың 5-тармағын қараңыз).

8.12 Алайда, кейбір Мемлекеттерде бұл ұйымдар ішкі салық заңнамасына сәйкес салықтан босатылған жағдайда салық салынатын болып саналмайды. Егер бұл ұйымдар Конвенцияның қолданысына тікелей жатпаса, бұл Мемлекеттер Конвенцияның мақсаттары үшін резиденттер сияқты ұйымдарды қарастыра алмайды. Осы көзқарасты ұстанатын Уағдаласушы мемлекеттер бұл мәселені өздерінің екіжақты келіссөздері барысында еркін шеше алады.

8.13 Егер Мемлекет салық салу мақсатында серіктестікті елемейтін болса және оны серіктестерге серіктестік табысындағы үлесіне салық сала отырып, оны ашық деп санаса, серіктестіктің өзіне салық салынбайды, сондықтан оны осы Мемлекеттің резиденті деп санауға болмайды. Алайда, бұл жағдайда 1-баптың 2-тармағы Конвенция осы Мемлекеттің салық салу мақсаттары үшін осы Мемлекеттің резиденті болып табылатын серіктестің табысы ретінде қаралатын шамада серіктестіктің табысына қолданылатынын түсіндіреді. Дәл осындай тәсіл Уағдаласушы мемлекеттің салық заңнамасына сәйкес салық салу мақсаттары үшін ашық деп саналатын басқа ұйымдардың немесе құрылымдардың табыстарына қолданылатын болады (1-бапқа берілген түсініктеменің 2-16-тармақтарын қараңыз).

2-тармақ

9. Бұл тармақ 1-тармақтың ережелеріне сәйкес жеке тұлға Уағдаласушы мемлекеттердің екеуінің де резиденті болып табылатын жағдайға жатады.

10. Бұл жанжалды шешу үшін бір Мемлекетке екінші Мемлекетке қосылуға артықшылық беретін арнайы ережелер белгіленуі керек. Мүмкіндігінше, артықшылық критерийі осындай сипатқа ие болуы керек, сондықтан мүдделі адам оны тек бір Мемлекетте қанағаттандыратынына күмән жоқ. Сонымен қатар, ол салық салу құқығы осы нақты Мемлекетке ауысатындай табиғи деп саналатындай сүйіспеншілікті көрсетуі керек. Арнайы ережелер қолданылатын фактілер – бұл салық төлеушінің резиденттік орны салық міндеттемесіне әсер ететін кезең ішінде болатын фактілер, олар ең аз салық

кезеңі болуы мүмкін. Мысалы, бір күнтізбелік жыл ішінде жеке тұлға 1 қаңтардан 31 наурызға дейін осы Мемлекеттің салық заңнамасына сәйкес А Мемлекетінің резиденті болып табылады, содан кейін В Мемлекетіне көшеді. Жеке тұлға Мемлекетте 183 күннен артық тұратындықтан, Мемлекеттің салық заңнамасына сәйкес бұл тұлға жыл бойы Мемлекеттің резиденті ретінде қарастырылады. 1 қаңтардан 31 наурызға дейінгі кезеңге арнайы ережелерді қолдана отырып, жеке тұлға А Мемлекетінің резиденті болды, сондықтан А Мемлекеті де, В Мемлекеті де жеке тұлғаны осы кезеңде А Мемлекетінің резиденті және 1 сәуірден бастап 31 желтоқсанға дейін В Мемлекетінің резиденті ретінде қарастырылуы керек.

11. Бап жеке тұлғаның қолжетімді тұрақты тұрғынжайы бар Уағдаласушы мемлекетке артықшылық береді. Бұл критерий, мысалы, егер жеке тұлғаның бір Уағдаласушы мемлекетте тұрақты тұрғылықты жері болса және белгілі бір мерзім ішінде екінші Уағдаласушы мемлекетте тұрса, көбінесе жанжалды шешу үшін жеткілікті.

12. Осылайша, а) тармақшасы Конвенцияны қолдану кезінде (яғни екі Мемлекеттің заңдары арасында қайшылық болған жағдайда) тұрғылықты жері жеке тұлғаның үйі бар жер деп есептелетінін білдіреді; бұл тұрғын үй тұрақты болуы керек, яғни адам қысқа мерзімді болуы керек болған жағдайда белгілі бір жерде болудан айырмашылығы, оны тұрақты пайдалану үшін ұйымдастырып, сақтауы керек еді.

13. Үй тұжырымдамасына келетін болсақ, үйдің кез-келген түрін (жалға алынған немесе жеке тұлғаның меншігіндегі үй немесе пәтер; жалға берілетін бөлме) ескеруге болатындығын ескеру қажет. Үйдің тұрақтылығы өте маңызды; бұл дегеніміз, жеке тұлға тұру мақсатында мезгіл-мезгіл емес, кез-келген уақытта оған қол жетімді болу туралы келісімге келді, бұл себептерге байланысты міндетті түрде қысқа мерзімді болады (демалу мақсатында саяхаттау, іссапарлар, білім беру сапарлары, курстарға қатысу және т.б.). Мысалы, жеке тұлғаға тиесілі үйді жалға берілген және іс жүзінде байланыссыз тарапқа берілген кезең ішінде бұл адамға қол жетімді деп санауға болмайды, сондықтан бұл адам енді үйге иелік етпейді және сол жерде қалуға мүмкіндігі жоқ.

14. Егер жеке тұлғаның екі Уағдаласушы мемлекетте де тұрақты тұрғылықты жері болса, 2-тармақта адамның жеке және экономикалық қатынастары жақынырақ Мемлекетке артықшылық беріледі, бұл оның өмірлік мүдделерінің орталығы ретінде түсініледі. Тұрғылықты жерін осы ережеге сілтеме ретінде анықтау мүмкін болмаған жағдайларда, 2-тармақ қосымша критерийлер ретінде алдымен тұрақты тұрғылықты жерін, содан кейін азаматтығын көздейді. Егер жеке тұлға екі Мемлекеттің азаматы болса немесе олардың ешқайсысы болмаса, мәселе 25-бапта баяндалған рәсімге сәйкес мүдделі Мемлекеттер арасындағы өзара келісім бойынша шешіледі.

15. Егер жеке тұлғаның екі Уағдаласушы мемлекетте де тұрақты үйі болса, екі Мемлекеттің қайсысымен оның жеке және экономикалық қатынастары жақын екенін

анықтау үшін фактілерді зерттеу қажет. Осылайша, оның отбасы мен әлеуметтік байланыстары, кәсібі, саяси, мәдени немесе басқа қызметі, компанияның орналасқан жері, оның мүлкін басқаратын орны және т. б. ескеріледі. Мән-жайларды тұтастай қарастыру керек, бірақ соған қарамастан жеке адамның жеке іс-әрекеттеріне негізделген ойларға ерекше назар аудару керек екені анық. Егер бір Мемлекетте үйі бар адам, екіншісінде екіншісін ұйымдастырса, біріншісін сақтай отырып, оның бірінші үйді әрқашан өмір сүрген, жұмыс істеген және отбасы мен мүлкі бар ортада сақтауы басқа элементтермен бірге оның бірінші Мемлекетте сақталған өмірлік мүдделерінің орталығы екенін көрсете алады.

16. *b)* кіші тармағы екі түрлі жағдайдың қайталама критерийін белгілейді:

a) жеке тұлғаның екі Уағдаласушы мемлекетте де қолжетімді тұрақты тұрғын үйі болған және олардың қайсысында оның өмірлік мүдделерінің орталығы бар екенін анықтау мүмкін болмаған жағдай;

b) жеке тұлғаның Уағдаласушы мемлекеттердің ешқайсысында тұрақты тұрғын үйі болмаған жағдай.

Әдетте адам тұратын Уағдаласушы мемлекетке артықшылық беріледі.

17. Жеке тұлғаның екі Мемлекетте де қол жетімді тұрақты баспанасы болған бірінші жағдайда, бір Мемлекетте тұрақты тұру фактісі, екінші Мемлекетте емес, сол адамның өмірлік мүдделер орталығы қай жерде екеніне күмәнданған жағдайда, таразыны бұл тұлға жиі болатын сол Мемлекетке қарай бұратын жағдай ретінде әрекет етеді. Осы мақсатта жеке тұлғаның белгілі бір Мемлекеттегі тұрақты тұрғын үйде ғана емес, сол Мемлекеттегі кез-келген басқа жерде қалуы үшін ескеру қажет.

18. Екінші жағдай – бұл жеке тұлғаның Уағдаласушы мемлекеттердің ешқайсысында тұрақты тұрғын үйі болмаған жағдайда, мысалы, мұндай адам бір қонақ үйден екіншісіне көшіп жүрген жағдайда болады. Бұл жағдайда Мемлекетте болудың барлық кезеңі себептерін анықтамай-ақ ескерілуі керек.

19. *b)* кіші тармақта көзделген критерийді қолдану осы адамның әдетте осы кезеңде ол әдетте екі Мемлекеттің бірінде болған, бірақ екіншісінде емес деген мағынада өмір сүргенін анықтауды талап етеді; осы адам осы кезеңде екі Уағдаласушы мемлекеттің қайсысында көп күн өткізгенін қарапайым анықтау жеткіліксіз кезең. *b)* кіші тармақтың французуз тіліндегі нұсқасында қолданылатын *"séjourne de façon habituelle"* тіркесі *" тұрақты тұрғылықты жері"* терминінің мағынасын ыңғайлы түсінуге мүмкіндік береді – бұл жеке тұлғаның өмір сүруінің белгіленген тәртібінің бөлігі болып табылатын, сондықтан уақытша емес болу жиілігін, ұзақтығын және жүйелілігін білдіретін ұғым. *c)* тармақшасында мойындалғандай, егер бұл адам әдетте бір Мемлекетте екінші Мемлекетке қарағанда көп күн өткізгеніне қарамастан, әр Мемлекетте тиісті мерзім ішінде болса, жеке тұлғаның екі Мемлекетте тұрақты тұрғылықты жері болуы мүмкін. Мысалы, бес жыл ішінде жеке тұлға А Мемлекетінде де, В Мемлекетінде де үйге ие болды делік, бірақ фактілер мұндай адамның өмірлік мүдделерінің орталығы

орналасқан Мемлекетті анықтауға мүмкіндік бермейді. Бұл жеке тұлға әдетте тұратын А Мемлекетінде жұмыс істейді, бірақ айына екі күн және жылына бір рет үш апталық демалысқа В Мемлекетіне оралады. Бұл жағдайда оның тұрақты тұрғылықты жері В емес, А Мемлекеті болып саналады. Алайда, бес жыл ішінде бір мерзім ішінде адам А Мемлекетінде қысқа уақыт жұмыс істейді делік, онда ол екі апта болу үшін жылына 15 рет оралады, ал қалған уақытта ол В Мемлекетінде болады (сонымен қатар істің мән-жайлары осы адамның өмірлік мүдделерінің орталығы орналасқан мемлекетті анықтауға мүмкіндік бермейді делік). Бұл жағдайда оның тұрақты тұрғылықты жері А Мемлекеті де, В Мемлекеті де анықталатын болады.

19.1 *b)* тармақшасында жеке тұлғаның бір немесе екі Мемлекетте тұрақты тұрғылықты жері бар-жоғын анықтау қандай уақыт кезеңі ішінде жүргізілетіні көрсетілмейді. Анықтама адам өмірінің белгіленген тәртібінің бөлігі болып табылатын болу жиілігін, ұзақтығын және жүйелілігін анықтауға мүмкіндік

беретін жеткілікті уақыт кезеңін қамтуы керек. Дегенмен, шешімге нақты әсер ететін жеке жағдайлардың елеулі өзгерістері болмаған уақыт кезеңін мұқият қарастырған жөн (мысалы, ажырасу немесе ажырасу). Жеке тұлғаның бір немесе екі Мемлекетте тұрақты тұрғылықты жері бар-жоғын анықтау мақсатында тиісті кезең, әсіресе мұндай қос резиденттік кезең өте қысқа болған кезде, әрқашан қос резиденттік кезеңге сәйкес келе бермейді. Бұл келесі мысалмен расталады. С Мемлекетінде тұратын жеке тұлға 190 күн ішінде басқа жерде жұмыс істеу үшін D Мемлекетіне көшеді делік. Осы 190 күндік кезеңде ол ішкі салық заңнамасына сәйкес С және D Мемлекеттерінің резиденті болып саналады. D Мемлекетіне көшкенге дейін көптеген жылдар бойы С Мемлекетінде өмір сүрген жеке тұлға өзінің бүкіл жұмыс кезеңінде D Мемлекетінде қалады және 190 күндік кезең аяқталғаннан кейін тұрақты тұру үшін С Мемлекетіне оралады. D Мемлекетінде жұмыс істеу кезеңінде бұл физикалық тұрғылықты жері С Мемлекетінде де, D Мемлекетінде де жоқ. Бұл мысалда жеке тұлғаның бір немесе екі Мемлекетте тұрақты тұрғылықты жері бар-жоғын анықтаған кезде, мұндай жеке тұлғаның қалыптасқан күнделікті өмірінің бөлігі болған болу жиілігін, ұзақтығын және жүйелілігін анықтау үшін 190 күндік қос резиденттік кезеңнен асатын уақыт кезеңін қарастырған жөн. Осы 190 күндік кезеңде ол ішкі салық заңнамасына сәйкес С және D Мемлекеттерінің резиденті болып саналады. D Мемлекетіне көшкенге дейін көптеген жылдар бойы С Мемлекетінде өмір сүрген жеке тұлға өзінің бүкіл жұмыс кезеңінде D Мемлекетінде қалады және 190 күндік кезең аяқталғаннан кейін тұрақты тұру үшін С Мемлекетіне оралады. D Мемлекетінде жұмыс істеу кезеңінде бұл физикалық тұрғылықты жері С Мемлекетінде де, D Мемлекетінде де жоқ. Бұл мысалда жеке тұлғаның бір немесе екі Мемлекетте тұрақты тұрғылықты жері бар-жоғын анықтаған кезде, мұндай жеке тұлғаның қалыптасқан күнделікті өмірінің бөлігі болған болу жиілігін, ұзақтығын және жүйелілігін анықтау үшін 190 күндік қос резиденттік кезеңнен асатын уақыт кезеңін қарастырған жөн.

20. Егер *b)* тармақшасында көрсетілген екі жағдайда жеке тұлғаның екі Уағдаласушы Мемлекетте де немесе олардың ешқайсысында да тұрақты тұрғылықты жері болса, ол азаматы болып табылатын Мемлекетке артықшылық беріледі. Егер мұндай жағдайларда жеке тұлға әлі де Уағдаласушы Мемлекеттердің екеуінің де азаматы болып табылса немесе олардың ешқайсысы болмаса, *d)* тармақша құзыретті органдарға 25-бапта белгіленген рәсімге сәйкес өзара келісім бойынша қиындықтарды шешу міндетін жүктейді.

3-тармақ

21. Бұл тармақ компаниялар мен басқа тұлғалар бірлестіктеріне олар заңды тұлғалар ма, жоқ па соған қатысты. Іс жүзінде компания және т.б. бірнеше Мемлекеттің резиденті ретінде сирек салық салынуы мүмкін, бірақ, әрине, егер, мысалы, бір Мемлекет тіркеуге үлкен мән берсе, ал екіншісі - тұрақты жұмыс істейтін атқарушы органның орналасқан жеріне мән беруі мүмкін. Осылайша, компаниялар жағдайында және т. б. артықшылықтарға қатысты арнайы ережелер белгіленуі керек.

23. 3-тармақты бірінші рет әзірлеу кезінде тіркеу сияқты ресми өлшемге мән беру барабар шешім болмайды деп есептелді және тұрақты жұмыс істейтін атқарушы органның орналасқан жеріне негізделген Ережеге артықшылық берілді, ол компания нақты басқарылатын жерге негізделуі керек және т. б.

24. Алайда, 2017 жылы Бюджеттік-қаржылық мәселелер жөніндегі комитет заңды тұлғалардың қос резиденттік жағдайлары, жеке тұлғаларды қоспағанда, салыстырмалы түрде сирек болғанымен, қос резидент компаниялардың қатысуымен салық төлеуден жалтарудың бірқатар жағдайлары болғанын мойындады. Сондықтан Комитет заңды тұлғалардың қос резиденттік мәселесінің ең жақсы шешімі әрбір нақты жағдайда осындай жағдайларды жеке қарау болады деген қорытындыға келді.

25. Осы пайымдауларға сүйене отырып, 3-тармақтың қазіргі нұсқасы Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдары жеке тұлға болып табылмайтын адамның қосарланған тұру жағдайларын өзара келісім бойынша шешуге ұмтылатынын көздейді.

24.1 3-тармақты қолдануға тиісті құзыретті органдар әртүрлі факторларды ескереді деп болжанады, мысалы, бас атқарушы директор мен басқа да жоғары буын басшылары әдетте өз қызметін жүзеге асыратын, штаб-пәтері орналасқан адамның күнделікті басқаруын аға басшылық жүзеге асыратын адамның немесе осыған ұқсас органның Директорлар кеңесінің жиналыстары өткізілетін орын бұл адамның, қай елдің заңдары бухгалтерлік есеп жүргізілетін тұлғаның құқықтық мәртебесін реттейді, заңды тұлғаның біреудің резиденті екендігін анықтау ма, бірақ Конвенцияның мақсаттары үшін басқа Уағдаласушы мемлекет емес, Конвенцияның ережелерін тиісінше пайдаланбау қаупімен байланысты және т. б. құзыретті органдар осы мақсатта пайдаланылуы тиіс факторларды көрсетпей, қосарланған резиденттік жағдайларын шешуге құқылы емес деп санайтын елдер өздері санайтын белгілі бір факторларды көрсете отырып, ережені толықтырғысы келуі мүмкін ниеті маңызды.

24.2 3-тармаққа сәйкес ұйғарымды әдетте мүдделі тұлға 25-баптың 1-тармағында көзделген тетік арқылы сұратады. Мұндай сұрау салу осы адамның 1-тармаққа сәйкес әрбір Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып саналу ықтималдығы пайда болған кезде жасалуы мүмкін. 25-баптың 1-тармағындағы хабарлама туралы талапқа байланысты ол кез келген жағдайда бір немесе екі Мемлекет қабылдаған салық шаралары туралы осы адамға бірінші рет хабарланған сәттен бастап үш жыл ішінде жасалуы керек, бұл оның қос резиденттік мәртебесіне байланысты жеңілдіктер мен артықшылықтардан бас тартылғанын көрсетеді. құзыретті органдар бұрын 3-тармаққа сәйкес бірыңғай резиденттік мемлекетін анықтауға тырысуы үшін 3-тармаққа сәйкес резиденттік орнын анықтау туралы сұрау салу берілетін құзыретті органдар оны дереу қарауға және салық төлеушіге өз жауабын мүмкіндігінше тезірек хабарлауға тиіс.

24.3 Шешім негізделетін фактілер уақыт өте келе өзгеруі мүмкін болғандықтан, осы Ережеге сәйкес шешім қабылдайтын құзыретті органдар мұндай шешіммен қанша уақыт қамтылатынын нақтылауы керек.

24.4 3-тармақтың соңғы ұсынысы құзыретті органдар айқындамаған жағдайда, қос резиденттігі бар адамның Конвенцияға сәйкес қандай да бір жеңілдіктерге немесе бұл құзыретті органдармен келісілетіндей дәрежеден басқа салықтан босатуға құқығы жоқ екенін көздейді. Алайда, бұл салық төлеушінің әрбір Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып саналуына осы адамға шарт бойынша жеңілдіктер немесе жеңілдіктер беруден басқа өзге мақсаттар үшін кедергі болмайды. Бұл, мысалы, 15-баптың 2-тармағының *b)* тармақшасының шарты Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резиденті болып табылатын және басқа Мемлекетте еңбек қызметін жүзеге асыратын адамның қызметкеріне қатысты орындалмайтынын білдіреді. Сол сияқты, егер адам компания болса, ол төлейтін дивидендтерге 10-бапты қолдану мақсатында ол әр Мемлекеттің резиденті болып саналады.

24.5 Алайда, кейбір Мемлекеттер заңды тұлғалардың қосарланған резиденттігі жағдайында 2017 жылға дейін Конвенцияға енгізілген "тұрақты жұмыс істейтін атқарушы органның орналасқан жеріне" негізделген ережені қолданған жөн деп санайды. Бұл Мемлекеттер бұл ережені теріс пайдаланудың алдын алу үшін түсіндіруге болады деп санайды. Осы көзқараспен бөлісетін және "тұрақты жұмыс істейтін атқарушы органның орналасқан жері" ұғымын қалай түсіндіру керектігімен келісетін Мемлекеттер өз қалауы бойынша өздерінің екіжақты шарттарына 3-тармақтың мынадай нұсқасын енгізе алады:

Егер 1-тармақтың ережелеріне сәйкес жеке тұлға болып табылмайтын адам Уағдаласушы мемлекеттердің екеуінің де резиденті болып табылса, онда ол тұрақты жұмыс істейтін атқарушы органның орналасқан жері орналасқан Мемлекеттің ғана резиденті болып есептеледі.

Түсініктемеге берілген ескертулер

25. *Чили* 8.12-тармаққа қатысты резидент болып саналмайтын ұйымдар, егер Конвенцияда өзгеше көзделмесе, зейнетақы қорларын да қамтуы мүмкін екенін түсіндіргісі келеді.

26. *Испания* өзінің ішкі заңнамасына сәйкес қаржы жылы күнтізбелік жылмен сәйкес келетіндігіне және салық төлеушінің резиденттік орнының өзгеруіне байланысты қаржы кезеңін аяқтау мүмкіндігі болмауына байланысты 4-бапқа түсініктеменің 10-тармағына сәйкес әрекет ете алмайды. Бұл жағдайда салық төлеуші Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резиденті болып саналатын күнді белгілеу үшін өзара келісу рәсімі қажет болады.

27. *Венгрия* "тұрақты тұрғылықты жері" терминіне қатысты түсініктеменің 19-тармағының түсіндірмесін толығымен келісе алмайды. Венгрия адамның тұрақты тұрғылықты жерін тексеру кезінде белгілі бір уақыт аралығында әр Мемлекетте болған күндер санын салыстыруға басымдық берілуі керек деп санайды.

Бапқа берілген ескертпелер

28. *Жапония мен Корея* тұрақты жұмыс істейтін атқарушы органның орналасқан жеріне тікелей немесе жанама қатысты салықтар жөніндегі Үлгілік конвенцияның осы және басқа баптарының ережелеріне қатысты өз ұстанымын сақтайды. "Тұрақты жұмыс істейтін атқарушы органның орналасқан жері" терминінің орнына бұл елдер өз келісімдерінде "басты кеңсе немесе бас кеңсе" терминін қолданғысы келеді.

29. *Франция* серіктестіктен алынатын салық серіктестердің жеке сипаттамалары негізінде анықталса, бұл серіктестер осы серіктестік арқылы "өтетін" кірістерге қатысты резиденттері болып табылатын мемлекеттер жасаған салық келісімдері бойынша жеңілдіктер алуға құқылы деген жалпы қағидатпен келіспейді. Осы себепті Франция өзінің салық келісімдерінде осы бапқа түзетулер енгізу құқығын өзіне қалдырады, бұл француз серіктестіктері Францияның резиденттері болып саналуы керек, олардың заңды және салық сипаттамаларын ескере отырып, сондай-ақ екінші Уағдаласушы мемлекетте немесе үшінші Мемлекетте орналасқан "өтетін" серіктестіктер қандай жағдайларда және қандай жағдайда болатындығын көрсетеді Мемлекет Францияның олардың "өтіп бара жатқан" сипатын мойындауынан пайда алуға құқылы болады.

30. *Франция* 1-тармаққа "танылған зейнетақы қорларына" сілтемені қоспауға және осылайша зейнетақы қорларына резиденттік талаптарына сәйкес келмейтін басқа ұйымдар сияқты қарауға құқылы.

31. *Америка Құрама Штаттары* корпорацияның резиденттігін анықтау үшін тіркелген орнында тексеруді пайдалану құқығын сақтайды және әйтпесе Конвенцияға сәйкес қос резидент компанияларға белгілі бір жеңілдіктер беруден бас тартады.

32. *Португалия мен Швеция* "сондай-ақ осы Мемлекеттің танылған зейнетақы қоры " деген сөздерді 1-тармаққа қоспау және зейнетақы қорларын "резиденттің" жалпы

анықтамасына немесе екіжақты негізде келісілген арнайы ережелерге сәйкес қарау құқығын сақтайды.

33. *Израиль* екі Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатын сенімге қатысты жеке ережені енгізу құқығын өзіне қалдырады.

34. *Эстония мен Латвия* 1-тармаққа компанияның тіркелген жерін немесе осыған ұқсас критерийді қосу құқығын өзіне қалдырады.

35. *Жапония* 3-тармақта "Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдары келісе алатын дәрежеден басқа және осылайша" деген сөз тіркесін алып тастау құқығын өзіне қалдырады.

ТҰРАҚТЫ ӨКІЛДІКТІ АНЫҚТАУҒА ҚАТЫСТЫ

5-БАПҚА ТҮСІНІКТЕМЕ

1. Негізінен, тұрақты өкілдік ұғымы; Мемлекеттің екінші Уағдаласушы мемлекеті кәсіпорнының пайдасына салық салу құқығын анықтау үшін қолданылады. 7-бапқа сәйкес Уағдаласушы мемлекет, егер ол өз қызметін онда орналасқан тұрақты өкілдік арқылы жүргізбесе, екінші Уағдаласушы мемлекеті кәсіпорнының пайдасына салық сала алмайды

2. 2000 жылға дейін кәсіптік қызметтер көрсеткені немесе тәуелсіз сипаттағы қызметтің басқа түрлерін жүзеге асырғаны үшін табыс жеке баппен, яғни 14-баппен реттелді. Бұл баптың ережелері кәсіпорынның пайдасын реттейтін ережелерге ұқсас болды, бірақ бұл бапда "тұрақты өкілдік" ұғымы емес, "тұрақты база" ұғымы қолданылды, өйткені бастапқыда бірінші ұғым коммерциялық және өндірістік қызмет үшін сақталуы керек деп есептелді. 2000 жылғы 14-бапты алып тастау 7-бапта қолданылатын тұрақты өкілдік ұғымы мен 14-бапта қолданылатын тұрақты негіз ұғымы арасында, сондай-ақ 7 және 14-баптарда бекітілген пайда мен салықтарды есептеу әдістері арасында ешқандай айырмашылық болмауы керек екендігінің көрінісі болды. Осылайша, 14-бапты алып тастау бұрын тұрақты база деп саналғанның бәрі енді тұрақты өкілдіктің анықтамасына түсе бастағанын білдірді.

3. 2017 жылы осы түсініктеменің мәтініне бірқатар өзгерістер енгізілді. Осы өзгерістердің кейбіреулері баптың түсіндірмесін түсіндіруге арналған және олар қабылданғанға дейін жасалған Конвенцияларды түсіндіру және қолдану мақсаттары үшін ескерілуі керек, өйткені олар ЭЫДҰ-ға мүше елдердің қолданыстағы ережелерді дұрыс түсіндіруге және оларды нақты жағдайларда қолдануға қатысты консенсусын көрсетеді (Кіріспенің 35-тармағын қараңыз).

4. Осы баптың 4.1-тармағын қосуға және 4, 5 және 6-тармақтарын өзгертуге байланысты, ЭЫДҰ/G20 жобасының салық салынатын базаны бұлыңғырлау және салық салудан пайданы шығару жөніндегі 7-іс-қимылы туралы есепті қабылдау нәтижесінде енгізілген осы түсініктемеге өзгерістер, алайда, тек болжамды болды және

сол сияқты, әсер етпеген салықтар бойынша ЭЫДҰ Үлгілік конвенциясының және осы ережелер енгізілген шарттардың бұрынғы ережелерін түсіндіруге, атап айтқанда, осы өзгерістерге дейін ұсынылған түрде баптың 4 және 5-тармақтарын түсіндіруге қатысты (осы есептің 4-тармағын қараңыз).

5. Көптеген Мемлекеттерде шетелдік кәсіпорынның осы Мемлекетте қызмет толық немесе ішінара жүзеге асырылатын тұрақты қызмет орны бар-жоғына немесе оның тұрақты өкілдігі бар деп есептелетініне қарамастан, бұл Мемлекет 5-баптың 5-тармағына сәйкес қосылған құн салығы немесе тауарлар мен қызметтерге салынатын салық (ҚҚС/GST) мақсаттары үшін тіркелуге рұқсаты болуы немесе міндетті болуы мүмкін. Алайда, ҚҚС/GST режимінің өзі Конвенцияда тұрақты өкілдікті анықтауды түсіндіру және қолдану мақсаттары үшін маңызды емес; сондықтан, осы анықтаманы қолдану кезінде ҚҚС/GST мақсаттары үшін шетелдік кәсіпорын режиміне, оның ішінде шетелдік кәсіпорынның ҚҚС/GST[1] мақсаттары үшін тіркелгендігіне байланысты ешқандай қорытынды жасауға болмайды.

1-тармақ

6. 1-тармақта "тұрақты өкілдік" терминінің жалпы анықтамасы берілген, ол Конвенция мағынасында тұрақты өкілдіктің негізгі сипаттамаларын, яғни жеке "әрекет ету орны", "қызметті тұрақты жүргізу орны" деп атап көрсетеді. Тармақта "тұрақты өкілдік" термині кәсіпорынның қызметі толық немесе ішінара жүзеге асырылатын тұрақты қызмет орны ретінде анықталады. Осылайша, бұл анықтамада келесі шарттар бар:

— "кәсіпкерлік қызметті жүргізу орнының" болуы; яғни қызметтік үй-жайлар сияқты объектінің немесе кейбір жағдайларда механизмдердің немесе жабдықтардың болуы;

— бұл кәсіпкерлік қызметті жүзеге асыратын орын "тұрақты" болуы керек, яғни ол белгілі бір тұрақтылық дәрежесі бар тәуелсіз объект ретінде ұйымдастырылуы керек;

— кәсіпорын қызметін осындай тұрақты қызмет орны арқылы жүзеге асыру. Бұл, әдетте, қандай да бір түрде кәсіпорынға (персоналға) тәуелді адамдар кәсіпорынның қызметін тұрақты жұмыс орны орналасқан Мемлекетте жүзеге асыратындығын білдіреді.

7. Жалпы анықтама шеңберінде бұрын кейде белгілі бір мән берілген тұрақты өкілдіктің тағы бір тән қасиетін атап өту керек деп айтуға болады, атап айтқанда, тұрақты өкілдік өндірістік сипатта болуы керек, яғни.кәсіпорынның пайда табуына ықпал ету. Осы анықтамада бұл тән қасиет өз көрінісін таппады. Жақсы құрылған кәсіпкерлік қызмет аясында әрбір қатысушы жалпы өнімділікке өз үлесін қосады деп толық сеніммен айтуға болады. Әрине, кез-келген жағдайда, бүкіл ұйымның кең

контекстінде "өндірістік сипатқа" ие кез-келген кәсіпорын осы тұрақты өкілдік болып табылмайды, оның есебінен белгілі бір аумақта салық салу мақсаттары үшін пайда тиісті түрде жатқызылуы мүмкін (4-тармаққа түсініктемені қараңыз).

---

[1] BEPS жобасының 1-әрекеті туралы есептің 337-тармағын қараңыз ("... ҚҚС мақсаттары үшін тіркеу табыс салығы мақсаттары үшін Тұрақты өкілдіктің бар-жоғын анықтауға байланысты емес екенін атап өту маңызды". ЭЫДҰ (2015), *Цифрлық экономиканың салық мәселелерін шешу, Іс-шара – 1 -2015 Қорытынды есеп*, ЭЫДҰ/ G20 салық салынатын базаны бұлыңғырлау және салық салудан пайданы шығару жөніндегі жоба, ЭЫДҰ баспасы, Париж, http://dx.doi.org/10.1787/ 9789264241046-en. Халықаралық ҚҚС/GST нұсқаулығына 24-ескерту ("осы Нұсқаулықтың мақсаттары үшін кәсіпорын тауарлы – материалдық құндылықтарды алу және/немесе жасау үшін адамдар, жүйелер мен активтер тұрғысынан жеткілікті инфрақұрылымы бар тұрақты қызмет орнын қамтиды деп болжанады. ҚҚС мақсаттары үшін тіркеудің өзі осы нұсқаулықтың мақсаттары үшін мекеме болып табылмайды. Елдерге ҚҚС бойынша ішкі заңнамасына сәйкес "кәсіпорын" деген не екендігі туралы ақпарат жариялау ұсынылады".), ЭЫДҰ (2017), *Халықаралық ҚҚС ережелері* / GST, ЭЫДҰ баспасы, Париж, http:// dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en.

8. Сондай-ақ, бизнесті жүргізу тәсілі жылдар бойы дамып келе жатқанын атап өту маңызды, сондықтан белгілі бір уақытта қолданылатын фактілер мен келісімдер белгілі бір мемлекетте бизнесті жүргізу тәсілі өзгергеннен кейін маңызды болмауы мүмкін. Әлбетте, белгілі бір кезең ішінде мемлекетте тұрақты өкілдік бар-жоғы туралы мәселе кәсіпкерлік қызметті жүргізу тәсілін өзгерткен жаңа уағдаластықтарды қабылдаудың алдындағы кезең сияқты өткен немесе болашақ кезеңге қатысты емес, осы кезең ішінде қолданылатын мән-жайлар негізінде анықталуы керек.

9. Сонымен қатар, бір жеткізуші Мемлекеттің басқа жеткізуші Мемлекетте оң ұсынысы бар-жоғын анықтау Конвенцияның қандай ережелері осы ұсыныспен қол жеткізілетін артықшылыққа қолданылатынын анықтаудан белгісіз түрде жүргізілуі керек. Мысалы, ферма немесе жалға беру кеңсесі пәтер, бір хабарлаушы Мемлекетте орналасқан және басқа хабарлаушы Мемлекеттің резиденті пайдаланатын, жарамды өкілдікті білдіруі мүмкін мұндай жарамды өкілдікке қатысты пайда 6-бапта қамтылған қысқа мерзімді мүліктен түсетін кірісті білдіретіні белгісіз; мұндай жағдайларда тұрақты қатысуы өкілдіктің болуы 6-бапты қолдануға қатысы болмауы мүмкін, ол 11-баптың 4 және 5-тармақтары, 15-баптың 2-тармағының c) тармақшасы және 24-баптың 3-тармағы сияқты бірқатар басқа жай-күйлер үшін өзекті болып қалады.

10. "Кәсіпкерлік қызметті жүргізу орны" термині тек осы мақсатта пайдаланылғанына қарамастан, кәсіпорынның кәсіпкерлік қызметін жүзеге асыру үшін пайдаланылатын кез келген қызметтік үй-жайларды, объектілерді немесе

қондырғыларды қамтиды. Қызметтік үй-жайлар болмаған немесе кәсіпорынның кәсіпкерлік қызметін жүзеге асыру үшін талап етілмеген жағдайда, оның белгілі бір аудандарына шығын келтіретін қызметтің болуы туралы айтуға болады. Бұл қызметтік үй-жайлар, объектілер немесе қондырғылар кәсіпорынға тиесілі ме, олар жалға алады ма, әлде басқа жолмен оның иелігінде ме деген мәселе маңызды емес. Осылайша, қызмет орны нарықтағы тауарлар партиясын немесе кеден қоймасында үнемі пайдаланылатын кез-келген аумақты білдіруі мүмкін (мысалы, баж салығы салынатын тауарларды сақтау үшін). Сонымен қатар, қызмет орны басқа кәсіпорынның қызметтік үй-жайларында орналасуы мүмкін. Бұл, мысалы, шетелдік кәсіпорынның тұрақты иелігінде басқа кәсіпорынға тиесілі белгілі бір қызметтік үй-жайлар (немесе олардың бір бөлігі) болған жағдайларға қатысты.

11. Жоғарыда айтылғандай, кәсіпорынның өз иелігінде кәсіпкерлік қызметті жүзеге асыру үшін пайдаланылатын белгілі бір аудандардың болу фактісі бұл аудандарды қызмет орны деп санауға жеткілікті. Осылайша, бұл орынды пайдалану үшін ресми заңды құқық талап етілмейді. Сонымен, мысалы, кәсіпорын өзінің кәсіпкерлік қызметін жүзеге асыратын белгілі бір бөлмені заңсыз иемденген жағдайда тұрақты өкілдік болуы мүмкін.

12. Белгілі бір орын тұрақты өкілдік болуы үшін оны пайдалануға ресми заңды құқық талап етілмесе де, белгілі бір нүктеде кәсіпорынның болуы міндетті түрде бұл нүкте осы кәсіпорынның иелігінде екенін білдірмейді. Бұл жерді кәсіпорынның иелігінде деп санауға бола ма, жоқ па, ол "[осы] кәсіпорынның қызметі толық немесе ішінара жүзеге асырылатын қызметті жүзеге асыратын орынды" білдіруі мүмкін, бұл кәсіпорынның осы орынды пайдалануға тиімді өкілеттіктерінің болуына, сондай-ақ бұл жерде және ол орындайтын қызмет түрлері кәсіпорынның қатысу дәрежесіне байланысты болады. Бұл келесі мысалдармен расталады. Егер кәсіпорынның белгілі бір орынды пайдалануға айрықша заңды құқығы болса, ол тек өзінің жеке кәсіпкерлік қызметін жүргізу үшін пайдаланылады (мысалы, егер бұл орын оның заңды иелігінде болса), онда бұл орын кәсіпорынның иелігінде екені анық. Бұл сондай-ақ кәсіпорынға басқа кәсіпорынға тиесілі немесе бірнеше кәсіпорындар пайдаланатын белгілі бір орынды пайдалануға рұқсат етілген және кәсіпкерлік қызмет осы жерде ұзақ уақыт бойы тұрақты негізде оны жүзеге асырған жағдайда орын алады. Алайда, бұл кәсіпорынның кез-келген жерде болуы соншалықты үзік-үзік немесе кездейсоқ болған жағдайда, бұл орынды мұндай кәсіпорынның жұмыс орны деп санауға болмайды (мысалы, кәсіпорын қызметкерлері олар жиі баратын, бірақ ұзақ уақыт бойы осы үй-жайларда жұмыс істемейтін қауымдастырылған кәсіпорындардың үй-жайларына қол жеткізе алады). Егер кәсіпорын кез-келген жерде болуға құқылы болмаса және іс жүзінде бұл орынды пайдаланбаса, онда мұндай орын кәсіпорынның иелігінде болмайтыны анық; сонымен, мысалы, тек жеткізуші немесе келісімшарт бойынша өндіруші иелік ететін және пайдаланатын зауыт осы зауытта өндірілген тауарларды

алатын кәсіпорынның иелігінде деп санауға болмайды, өйткені бұл тауарлардың барлығы осындай кәсіпорынның кәсіпкерлік қызметінде қолданылады (төмендегі 65, 66 және 121-тармақтарды қараңыз). Сондай-ақ, егер орын кәсіпорынның қызметі ішінара жүзеге асырылатын қызмет орны болса да, егер осы жерде жүзеге асырылатын кәсіпкерлік қызметке 4-тармақ қолданылса, бұл орын тұрақты өкілдік болып саналмайтынын есте ұстаған жөн.

13. Осы қағидаттарды суреттеу үшін бір кәсіпорынның өкілдері басқа кәсіпорынның аумағында болған жағдайдың келесі қосымша мысалдарын келтіруге болады.

14. Бірінші мысал – саудагердің тапсырыстарды қабылдау үшін ірі клиентке үнемі баруы және оның кеңсесінде сатып алу жөніндегі директормен кездесуі. Бұл жағдайда клиенттің үй-жайы осы саудагер жұмыс істейтін кәсіпорынның иелігінде болмайды, сондықтан бұл кәсіпорын өзінің кәсіпкерлік қызметін жүзеге асыратын кәсіпкерлік қызметті жүзеге асырудың тұрақты орны болып табылмайды (алайда, жағдайларға байланысты 5-тармаққа сәйкес тұрақты өкілдіктің болуы болжануы мүмкін).

15. Екінші мысал – компанияның бірінші компаниямен жасалған келісімшарттар бойынша міндеттемелерін орындауын қамтамасыз ету үшін басқа компанияның бас кеңсесінде (мысалы, жаңадан сатып алынған филиал) кеңсені ұзақ уақыт пайдалануға рұқсат етілген компания қызметкерінің мысалы. Бұл жағдайда бұл қызметкер бірінші компанияның кәсіпкерлік қызметіне байланысты қызметті жүзеге асырады және оның қарамағындағы басқа компанияның бас кеңсесіндегі кабинет, егер бұл кабинет " қызметті жүргізудің тұрақты орны" болып саналу үшін жеткілікті ұзақ уақыт бойы оның қарамағында болған жағдайда, оның жалдаушысының тұрақты өкілдігін білдіреді " (28-34-тармақтарды қараңыз) және осы кабинетте жүзеге асырылатын қызмет баптың 4-тармағында аталған қызмет түрлерімен шектелмейді.

16. Үшінші мысал – жүк тасымалдаушы кәсіпорынның мысалы, ол бірнеше жыл бойы осы сатып алушы сатып алған тауарларды жеткізу үшін сатып алушының қоймасындағы жүк тиеу алаңын күнделікті пайдаланады. Бұл жағдайда жүк тиеу алаңында жүк тасымалдаушы кәсіпорынның болуы соншалықты шектеулі болады, сондықтан бұл платформа осы кәсіпорынның тұрақты өкілдігі болып саналуы үшін аталған алаңды оның иелігінде деп санай алмайды.

17. Төртінші мысал – екі жыл бойы аптасына үш күн өзінің негізгі клиентінің үлкен кеңсе ғимаратында жұмыс істейтін суретшінің мысалы. Бұл жағдайда суретшінің осы кеңсе ғимаратында болуы, онда ол өзінің кәсіпкерлік қызметінің маңызды функцияларын орындайды (яғни қабырғаларды бояйды), бұл суретшінің тұрақты өкілдігі болып табылады.

18. Кәсіпорын бизнесінің бір бөлігі жеке тұлғаның үй кеңсесі сияқты жерде жүзеге асырылуы мүмкін болса да, бұл орынды кәсіпорында жұмыс істейтін жеке тұлға (мысалы, қызметкер) пайдаланғандықтан, бұл орын сол кәсіпорынның иелігінде деген

қорытындыға автоматты түрде әкелмеуі керек. Бас кеңсе кәсіпорынның иелігінде бола ма, жоқ па, әр жағдайдың фактілері мен жағдайларына байланысты болады. Көптеген жағдайларда жеке тұлғаның (мысалы, қызметкердің) үйінде кәсіпкерлік қызметті жүргізу соншалықты үзіліссіз немесе кездейсоқ болады, сондықтан үй кәсіпорынның иелігіндегі орын болып саналмайды (жоғарыдағы 12-тармақты қараңыз). Алайда, егер үй кеңсесі кәсіпорынның кәсіпкерлік қызметін жүргізу үшін тұрақты негізде пайдаланылса және фактілер мен жағдайлардан кәсіпорын жеке тұлғадан кәсіпорынның бизнесін жүргізу үшін орынды пайдалануды талап еткені анық болса (мысалы, жұмыс сипаты кеңсенің болуын талап ететін жағдайларда қызметкерге кеңсе бермеу арқылы), үй кеңсесі иелігінде деп саналуы мүмкін кәсіпорындар.

19. Айқын мысал – бейрезидент кеңесші, ол ұзақ уақыт бойы осы Мемлекетте болады, онда ол өзінің консультациялық кәсіпорнының кәсіпкерлік қызметінің көп бөлігін осы Мемлекеттегі үйінде ашылған кеңседен жүзеге асырады; бұл жағдайда мұндай бас кеңсе кәсіпорынның иелігіндегі орынды білдіреді. Алайда, егер шекара маңындағы жұмысшы өз жұмысының көп бөлігін басқа Мемлекетте берілген кеңседен емес, бір мемлекетте орналасқан үйінен орындайтын болса, онда үй кәсіпорынның иелігінде деп санауға болмайды, өйткені кәсіпорын үйді кәсіпкерлік қызмет үшін пайдалануды талап етпеді. Алайда, қызметкерлердің басым көпшілігі жұмыс берушінің қарамағында осы қызметкерлер есеп беретін бір немесе бірнеше кәсіпорны бар Мемлекетте тұратындықтан, бас кеңсе кәсіпорынның иелігіндегі орын ма деген мәселе сирек практикалық мәселе болып табылатынын атап өткен жөн. Сонымен қатар, үй кеңсесінде орындалатын іс-шаралар көбінесе көмекші болады, сондықтан 4-тармақты алып тастауға жатады.

20. "Ол арқылы" деген сөздер кәсіпкерлік қызмет осы мақсат үшін кәсіпорынның иелігіндегі белгілі бір нүктеде жүзеге асырылатын кез-келген жағдайға қатысты кеңінен түсіндірілуі керек. Мәселен, мысалы, жолды асфальттаумен айналысатын кәсіпорын өзінің кәсіпкерлік қызметін осы қызмет жүзеге асырылатын нүкте "арқылы" жүзеге асырады деп есептеледі.

21. Анықтамаға сәйкес қызмет орны "тұрақты" болуы керек. Осылайша, әдетте қызмет орны мен белгілі бір географиялық нүкте арасында байланыс болуы керек. Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің кәсіпорны, егер ол мұны қандай да бір белгілі бір жерде жасамаса, екінші Уағдаласушы мемлекетте қанша уақыт әрекет ететіні маңызды емес, бірақ бұл қызмет жүргізілетін орын болып табылатын жабдық ол орналасқан жерге іс жүзінде бекітілуі тиіс дегенді білдірмейді. Бұл жабдықтың үнемі белгілі бір жерде болуы жеткілікті (алайда төмендегі 57-тармақты қараңыз).

22. Кәсіпорын жүзеге асыратын кәсіпкерлік қызметтің сипаты осы қызметті көршілес орналасқан нүктелер арасында жиі ауыстыруды талап ететін жағдайларда бірыңғай "қызметті жүргізу орнын" анықтауда қиындықтар туындауы мүмкін (егер кәсіпорын қызметті екі жерден жүзеге асырса және бұл ретте 5-баптың қалған

талаптары орындалса, онда, әрине, кәсіпорын екі тұрақты өкілдігі бар). Төмендегі 51 және 57-тармақтарда мойындалғандай, әдетте кәсіпкерлік қызметтің сипатын ескере отырып, қызмет көрсету осы қызметке қатысты коммерциялық және географиялық тұрғыдан біртұтас тұтастықты құрайтын белгілі бір ауданды қарастыруға болатын жағдайларда бірыңғай қызмет орны бар деп есептеледі.

23. Бұл қағидатты келесі мысалдармен көрсетуге болады. Әлбетте, кеніш – бұл біртұтас қызмет орны, дегенмен бұл қызмет кеніштің ішіндегі бір жерден екінші жерге ауысуы мүмкін, бұл өте үлкен болуы мүмкін, өйткені тау-кен кәсіпорны тұрғысынан кеніш біртұтас географиялық және коммерциялық бірлік болып табылады. Сол сияқты, консалтингтік фирма әр түрлі қызметтік үй-жайларды үнемі жалға алатын "кеңсе - қонақ үй кешені" осы фирма үшін бірыңғай қызмет орны болып саналуы мүмкін, өйткені бұл жағдайда ғимарат географиялық тұтастықты, ал қонақ үй осы консалтингтік фирма үшін кәсіпкерлік қызметті жүзеге асырудың бірыңғай орны болып табылады. Дәл сол себепті жаяу жүргіншілер көшесі, ашық базар немесе жәрмеңке, оның әр түрлі бөліктерінде саудагер өз шатырын үнемі орнатады, бұл саудагер үшін бірыңғай қызмет орнын ұсынады.

24. Керісінше, коммерциялық бірлік болмаған жағдайда, белгілі бір іс-әрекеттің шектеулі географиялық аймақ шегінде жүзеге асырылуы мүмкін екендігі бұл ауданды біртұтас қызмет орны деп санауға негіз бермеуі керек. Мысалы, суретші үлкен кеңсе ғимаратындағы бірнеше байланысты емес клиенттер үшін бір-бірімен байланысты емес келісімшарттар шеңберінде жұмысты дәйекті түрде орындаған кезде, бұл ғимаратты қайта бояудың бірыңғай жобасы деп айтуға болмайды, ғимарат аталған іс-әрекеттің мақсаттары үшін бірыңғай қызмет орны болып саналмауы керек. Алайда, бір келісімшарт бойынша жұмыс істей отырып, бір клиент үшін бүкіл ғимаратта жұмыс істейтін суретші жағдайында бұл қызмет аталған суретші үшін бірыңғай жобаны ұсынады, бұл жағдайда ғимарат тұтастай алғанда аталған қызметтің мақсаттары үшін бірыңғай қызмет орны ретінде қарастырылуы мүмкін, өйткені бұл жағдайда ол коммерциялық және географиялық тұрғыдан ұсынылады бірлік.

25. Керісінше, коммерциялық тұрғыдан біртұтас тұтастықты құрайтын бірыңғай жоба шеңберінде қызмет жүзеге асырылатын ауданда бұл ауданды біртұтас қызмет орны деп санауға мүмкіндік беретін қажетті географиялық бірлік болмауы мүмкін. Мысалы, кеңесші банк қызметкерлерін даярлаудың бірыңғай жобасы аясында әртүрлі бөлімшелерде әртүрлі нүктелерде жұмыс істегенде, әрбір осындай филиалды бөлек қарау керек. Алайда, егер консультант бір кабинеттен бір бөлімше шегінде екіншісіне ауысса, ол кәсіпкерлік қызметті жүзеге асыратын сол жерде қалады деп есептелуі тиіс. Бір филиалдың орналасқан жері географиялық бірлікке ие, ол кеңесші әртүрлі нүктелерде орналасқан бөлімшелер арасында қозғалғанда болмайды.

26. Халықаралық кемелерде немесе бір немесе бірнеше Мемлекеттерде жүзетін кеме тұрақты болып табылмайды, сондықтан қызмет жүргізудің тұрақты орны болып

табылмайды (егер кемені пайдалану коммерциялық және географиялық келісімділікпен сипатталатын белгілі бір аумақпен шектелмесе). Дүкеннің немесе мейрамхананың жұмысы сияқты кеменің бортында жүзеге асырылатын кәсіпкерлік қызмет 1-тармақтың қолданылуын анықтау мақсатында бірдей қарастырылуы керек (алайда 5-тармақ осы қызметтің кейбір түрлеріне қолданылуы мүмкін, мысалы, келісімшарттар жасалған кезде, мұндай дүкендер немесе мейрамханалар мемлекет аумағында жұмыс істеген кезде).

27. Егер қызметті жүргізу орны осы Мемлекеттің аумағында болса, Уағдаласушы мемлекеттердің бірінде қандай да бір тұрақты өкілдік бар деп санауға болатыны анық. Геостационарлық орбитадағы спутник осы спутниктің операторының тұрақты өкілдігі бола ала ма деген сұрақ ішінара мемлекеттердің аумағы ғарыш кеңістігіне қаншалықты созылып жатқандығына байланысты. Мүше елдердің ешқайсысы осы спутниктердің орналасқан жері халықаралық құқықтың қолданыстағы нормаларына сәйкес Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің аумағының бөлігі болуы мүмкін екендігімен келіспейді және осыған байланысты олар осы Мемлекеттегі тұрақты өкілдіктер ретінде қарастырылуы мүмкін. Сонымен қатар, аумағында спутниктік сигналдарды қабылдауға болатын белгілі бір аумақты (спутниктік қамту аймағы) спутниктік оператордың иелігінде деп санауға болмайды, бұл аймақты спутниктік оператордың қызметін жүзеге асыратын орынға айналдырады.

28. Қызметті жүргізу орны тұрақты болуы керек болғандықтан, қызметті ұйымдастыру орны белгілі бір дәрежеде тұрақты болған жағдайда ғана, яғни егер ол тек уақытша сипатта болмаса, тұрақты өкілдік жарамды деп саналуы мүмкін. Алайда, іс-әрекеттің орны, егер ол іс жүзінде өте қысқа уақыт ішінде болса да, тұрақты өкілдік бола алады, өйткені кәсіпкерлік қызметтің сипаты сол қысқа уақыт ішінде ғана жүзеге асырылады. Кейде бұл жағдайдың бар-жоғын анықтау қиын. Уақытша талаптар тұрғысынан бүгінгі күні мүше Мемлекеттер ұстанатын тәжірибе дәйекті болып табылады деп айтудың қажеті жоқ болса да, тәжірибе көрсеткендей, әдетте тұрақты өкілдіктер кәсіпкерлік қызмет белгілі бір елде алты айдан аз уақыт жұмыс істейтін кеңсе арқылы жүзеге асырылатын жағдайларда жұмыс істемейді (керісінше, қалай тәжірибе көрсеткендей, көптеген жағдайларда тұрақты өкілдік алты айдан астам қызмет атқарған жағдайда бар болып саналады). Бір ерекшелік қайталанатын сипаттағы іс-әрекетке қатысты; мұндай жағдайларда берілген орын пайдаланылатын әрбір кезеңді сол жердің қанша рет пайдаланылатындығымен қорытындылау қажет (ол бірнеше жылға созылуы мүмкін). Тағы бір ерекшелік тек осы елде жүзеге асырылатын кәсіпкерлік қызмет сипатына ие қызметке қатысты; бұл жағдайда кәсіпкерлік қызмет оның сипатына байланысты қысқа болуы мүмкін, бірақ ол толығымен осы елде жүзеге асырылатындықтан, оның осы елмен байланысы анағұрлым берік. Әкімшіліктің

ыңғайлылығы үшін елдер бұл тәжірибені қысқа мерзім ішінде жұмыс істейтін нақты қызмет орны тұрақты өкілдік болып табыла ма деген мәселеде келіспеушіліктерді шешу кезінде ескергісі келуі мүмкін.

29. Жалпы тәжірибеден бір ерекшелік қайталанатын сипаттағы іс-әрекетке қатысты; мұндай жағдайларда берілген орын пайдаланылатын әрбір кезеңді сол жердің қанша рет пайдаланылатындығымен қорытындылау қажет (ол бірнеше жылға созылуы мүмкін). Бұл ерекшелік келесі мысалмен расталады. Бұл жердегі маусымдық жағдайлар мұндай операцияларды жылына үш айдан артық жүргізуге мүмкіндік бермейді, бірақ олар бес жылға созылады деп күтілуде. Бұл жағдайда, осы жердегі іс-әрекеттің сипатын ескере отырып, іс-әрекеттің қайталанатын сипатына байланысты, кез-келген тұрақты қатысу алты айдан аз уақытқа созылатынына қарамастан, тұрақты өкілдікке қойылатын уақытша талаптар орындалады деп санауға болады; уақыт талабы қысқа қайталанатын уақыт кезеңдері жағдайында ұқсас түрде орындалуы мүмкін, бұл тиісті қызметтің ерекшелігіне байланысты.

30. Тағы бір ерекшелік тек осы елде жүзеге асырылатын кәсіпкерлік қызмет сипатына ие қызметке қатысты; бұл жағдайда кәсіпкерлік қызмет оның сипатына байланысты қысқа болуы мүмкін, бірақ ол толығымен осы елде жүзеге асырылатындықтан, оның осы елмен байланысы анағұрлым берік. Бұл ерекшелік келесі мысалмен расталады. R Мемлекетінің тұрғыны телевизиялық деректі фильм S Мемлекетіндегі шалғай ауылда түсірілетінін білді, онда оның ата-анасы әлі де үлкен үйге ие. Деректі фильм осы ауылда төрт ай бойы бірнеше актерлер мен техниктердің болуын талап етеді. Бұл тұрғын келісімшарт бойынша деректі фильмнің продюсерімен төрт ай ішінде актерлер мен техниктерге тамақтану қызметтерін ұсынуға келіседі және осы келісімшартқа сәйкес ол ата-анасының үйін сол кезеңде жеке кәсіпкер ретінде жұмыс істейтін асхана ретінде пайдаланады. Бұл оның жалғыз кәсіпкерлік қызметі, сондықтан осы кезеңнен кейін кәсіпорын жұмысын тоқтатады; асхана, осылайша, осы кәсіпорынның бизнесі толығымен жүзеге асырылатын жалғыз орын болады. Бұл жағдайда тұрақты өкілдік болу үшін уақыт талаптары орындалады деп санауға болады, өйткені шабдар осы нақты кәсіпорын құрылғалы бері бүкіл өмірінде жұмыс істейді. Алайда, бұл R Мемлекетіндегі әртүрлі тамақтану орындарын басқаратын R Мемлекеттік резидент компаниясы төрт айлық деректі фильм түсіру кезінде S Мемлекетіндегі асхананы басқаратын жағдай болмайды. Бұл жағдайда R Мемлекетінде тұрақты түрде жүргізілетін компанияның қызметі S Мемлекетінде уақытша ғана жүзеге асырылады.

31. Әкімшілендірудің ыңғайлылығы үшін елдер 28-30-тармақтарда көрсетілген осы тәжірибелерді қысқа мерзім ішінде қызмет жүргізудің нақты орны тұрақты өкілдік болып табыла ма деген мәселедегі келіспеушіліктерді реттеу кезінде ескергісі келуі мүмкін.

32. 44 және 55-тармақтарда көрсетілгендей, қызметті уақытша тоқтату тұрақты өкілдіктің жабылуы деп санауға болмайды. Сонымен қатар, 6-тармақта айтылғандай, белгілі бір қызмет орны өте шектеулі уақыт аралығында пайдаланылған кезде, Бірақ мұндай пайдалану ұзақ уақыт бойы үнемі жүреді, мұндай қызмет орны тек уақытша болып саналмауы керек.

33. Сонымен қатар, белгілі бір қызмет орнын бір адам немесе онымен байланысты адамдар басқаратын бірқатар ұқсас кәсіпорындар өте қысқа уақыт ішінде пайдаланатын жағдайлар болуы мүмкін, бұл орынды әрбір нақты кәсіпорын тек қысқа уақыт ішінде пайдаланады деген әсер қалдыруға тырысады. Мұндай жағдайларда 3-тармақта көзделген он екі айлық кезеңді айналып өтуге арналған рәсімдерге қатысты 52 және 53-тармақтарда ескертулер әділ болады.

34. Егер басынан бастап тұрақты өкілдік болып саналмауы үшін тек қысқа уақыт ішінде пайдалану үшін құрылған қызметті жүргізу орны оны уақытша деп санауға мүмкіндік бермейтін осындай кезең ішінде жұмысын жалғастыра берсе, онда бұл орын қызметті жүргізудің тұрақты орнына және ретроспективті түрде тұрақты өкілдікке айналады. Сондай-ақ, қызмет орны пайда болған сәттен бастап тұрақты өкілдік болып саналуы мүмкін, тіпті егер іс жүзінде мұндай орын ерекше жағдайлардың салдарынан (мысалы, салық төлеушінің қайтыс болуы, инвестициялардың болмауы) мерзімінен бұрын жойылғандығына байланысты өте қысқа уақыт ішінде болған болса да.

35. Қызметті жүргізу орны тұрақты өкілдік болуы үшін оны пайдаланатын кәсіпорын ол арқылы өзінің кәсіпкерлік қызметін толық немесе ішінара жүзеге асыруы тиіс. Жоғарыда 3-тармақта айтылғандай, қызмет міндетті түрде өндірістік сипатта болмауы керек. Сонымен қатар, бұл әрекеттер операциялар үздіксіз болуы керек деген мағынада тұрақты болмауы керек, бірақ операциялар тұрақты негізде жүргізілуі керек.

36. Егер объектілер, өнеркәсіптік, сауда немесе ғылыми (ӨСҒ) жабдықтар мен ғимараттар сияқты материалдық мүлік немесе патенттер, технологиялық рәсімдер және осыған ұқсас меншік сияқты материалдық емес мүлік Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің екінші Мемлекеттегі кәсіпорны ұстайтын қызметті жүргізудің тұрақты орны арқылы үшінші тараптарға жалдауға немесе жалға берілсе, онда бұл мүлікті қызмет, әдетте, кәсіпкерлік қызметті жүзеге асыру орны тұрақты өкілдік болып саналатындығына әкеледі. Кәсіпкерлік қызметті жүзеге асырудың тұрақты орны арқылы капиталдың түсуіне қатысты да дәл осылай айтуға болады. Егер Мемлекеттердің бірінің кәсіпорны басқа мемлекеттегі қызметті жүргізудің тұрақты орны арқылы жалдауға немесе жалға беру бойынша мұндай қызметті жүзеге асырмай, объектілерді, өнеркәсіптік, сауда немесе ғылыми жабдықтарды, ғимараттарды немесе материалдық емес мүлікті басқа Мемлекеттің кәсіпорнына жалға немесе жалға берсе, онда жалға берілген объектілер, өнеркәсіптік, сауда немесе ғылыми жабдықтар, ғимараттар немесе материалдық емес мүлік, егер келісім-шарт тек өнеркәсіптік жалға берумен шектелген болса, жалға берушінің тұрақты өкілдігін білдірмейді, бұл, мысалы,

егер бұл персоналдың міндеттері тек жалға алушының басқаруындағы, жауапкершілігіндегі немесе бақылауындағы өнеркәсіптік, сауда немесе ғылыми жабдықты пайдалану мен қызмет көрсетумен шектелген болса, монтаждау жұмыстарын жүргізгеннен кейін жалға беруші жабдықты пайдалану үшін персоналды қамтамасыз ететін жағдайларға қатысты. Егер мұндай персонал кеңірек өкілеттіктерге ие болса, мысалы, жабдық пайдаланылатын жұмысқа қатысты шешімдер қабылдауға қатысса немесе мұндай персонал жалға берушінің жауапкершілігі мен бақылауындағы жабдықты пайдаланса, қызмет көрсетсе, тексерсе және ұстаса, онда мұндай жалға берушінің қызметі өнеркәсіптік, сауда немесе ғылыми жабдықты әдеттегі жалға беруден асып кетуі мүмкін. бұл кәсіпкерлік қызметті білдіруі мүмкін. Мұндай жағдайда , егер тұрақтылық критерийі сақталса, тұрақты өкілдік бар деп санауға болады. Егер мұндай қызмет 3-тармақта аталған қызметпен байланысты болса немесе оған ұқсас сипатқа ие болса, онда он екі айлық уақыт шегі қолданылады. Басқа жағдайларды мән-жайлар бойынша анықтау керек.

37. Контейнерлік лизинг – бұл өнеркәсіптік немесе сауда жабдықтарын ұзақ мерзімді жалға алудың ерекше жағдайы, бірақ оның өзіндік ерекшеліктері бар. Контейнерлерді лизингпен айналысатын кәсіпорын басқа Мемлекетте тұрақты өкілдігі бар деп есептелетін мән-жайларды айқындау туралы мәселе "контейнерлерді жалға беруден алынған табыстарға салық салу"[1] деп аталатын есепте толығырақ талқыланады .

38. Уағдаласушы мемлекеттің электр байланысы операторы өз пайдаланушыларына шетелдік оператордың телекоммуникациялық желісіне қосылуға мүмкіндік беру үшін шетелдік операторлмен "роуминг" туралы келісім жасасқан жағдайда, кәсіпорын өз қызметін толық немесе ішінара, қызметті жүргізу орны арқылы жүргізуші болып саналмайтын тағы бір мысал болып табылады. Осындай келісімге сәйкес, сол пайдаланушының үй желісінің географиялық қамтуынан тыс пайдаланушы автоматты түрде дауыстық қоңыраулар шалып, қабылдай алады, деректерді жібере және қабылдай алады немесе басқа біреудің желісін пайдаланып басқа қызметтерге қол жеткізе алады.

R (3)-1 бетінде салықтар бойынша ЭЫДҰ Үлгілік конвенциясының толық нұсқасының II томында шығарылады.

Содан кейін шетелдік желі операторы осы пайдаланушының үй желісінің операторына осы пайдалану үшін шот-фактура жасайды. Әдеттегі роуминг келісіміне сәйкес, үй желісінің операторы қоңырауларды шетелдік оператордың желісіне аударады және жұмыс істемейді және бұл желіге физикалық қол жеткізе алмайды. Осы себептерге байланысты шетелдік желі орналасқан кез-келген орынды үй желісі операторының иелігінде деп санауға болмайды, сондықтан бұл оператордың тұрақты өкілдігі бола алмайды.

39. Кәсіпорынның өз қызметін жүргізудің әртүрлі тәсілдері бар. Көп жағдайда кәсіпорынның қызметін кәсіпкер немесе осы кәсіпорында жұмыс істейтін адамдар (қызметкерлер) жүзеге асырады. Мұндай персоналға жалдамалы жұмысшылар және кәсіпорыннан нұсқаулар алатын басқа адамдар кіреді (мысалы, агенттерді жалдау). Мұндай персоналдың үшінші тараптармен қарым-қатынасындағы өкілеттіктері маңызды емес. Егер ол кәсіпорынның тұрақты жұмыс орнында жұмыс істесе, жалдау агентінің келісім-шарт жасасуға рұқсаты бар-жоғы маңызды емес (қараңыз төмендегі 100-тармақ). Алайда, 15-бапқа түсініктеменің 8.11-тармағында түсіндірілгендей, кәсіпорында ресми түрде жұмыс істейтін адамдар іс жүзінде басқа кәсіпорынның бизнесін жүргізетін жағдайлар болуы мүмкін, сондықтан бірінші кәсіпорын осы адамдар осы жұмысты орындайтын жерде өз қызметін жүргізуші ретінде қарастырылмауы керек. Көпұлтты топтың ішінде бір компанияның қызметкерлері уақытша топтың басқа компаниясына ауысады және сол басқа компанияның бизнесіне қатысты қызметпен айналысады. Мұндай жағдайларда әкімшілік себептер (мысалы, еңбек өтілін немесе зейнетақы құқығын сақтау қажеттілігі) көбінесе еңбек шартының өзгеруіне жол бермейді. 15-бапқа түсініктеменің 8.13-тен 8.15-ке дейінгі тармақтарында сипатталған талдау осы жағдайларды шетелдік кәсіпорын қызметкерлері өз қызметін жүзеге асыратын басқа жағдайлардан ажырату мақсатында өзекті болады.осы кәсіпорындағы кәсіпкерлік қызмет.

40. Кәсіпорын өз қызметін дербес немесе кәсіпорын қызметкерлерімен бірге жұмыс істейтін қосалқы мердігерлер арқылы да жүргізе алады. Бұл жағдайда кәсіпорын үшін тұрақты өкілдік 5-баптың басқа шарттары сақталған жағдайда ғана болады (бірақ бұл мұндай тұрақты өкілдікке қандай пайда қатысты екендігі туралы жеке мәселеге қатысты емес). 1-тармақтың мәнмәтінінде осы жағдайларда тұрақты өкілдіктің болуы осы қосалқы мердігерлерден кәсіпорынның иелігіндегі қызметті жүргізудің тұрақты орнында кәсіпорын жұмысын орындауды талап етеді. Бұл кәсіпорынның иелігінде қосалқы мердігерлер кәсіпорынның жұмысын орындайтын қызметті жүргізудің тұрақты орны бар-жоғы 12 - тармақтағы нұсқаулар негізінде айқындалатын болады; дегенмен, кәсіпорын қызметкерлері болмаған жағдайда, кәсіпорынның осы сайтты пайдалану үшін тиімді өкілеттіктері бар екенін көрсететін басқа факторларға сүйене отырып, мұндай орын кәсіпорынның иелігінде екенін көрсету қажет болады, мысалы, өйткені кәсіпорын бұл орынға иелік етеді немесе заңды иелік етеді және оған қол жетімділікті және оның қолданылуын бақылайды. 54-тармақ құрылыс алаңында мұндай жағдайды көрсетеді; бұл басқа жағдайларда да болуы мүмкін. Мысал ретінде шағын қонақүйге иелік ететін және қонақүй нөмірлерін Интернет арқылы жалға беретін кәсіпорын "шығындар плюс" қағидаты негізінде сыйақы алатын компанияға қонақүйді пайдалануға қосалқы мердігерлік тапсырған жағдай болуы мүмкін.

41. Бірақ егер кәсіпорынның кәсіпкерлік қызметі негізінен автоматтандырылған жабдық арқылы жүзеге асырылса және персоналдың қызметі осындай жабдықты

баптауға, пайдалануға, бақылауға және қызмет көрсетуге дейін азайтылса, тұрақты өкілдік болуы мүмкін. Осылайша, ойын және сауда автоматтарын және басқа Мемлекеттегі бір Мемлекеттің кәсіпорны, тұрақты өкілдік құрған ұқсас тетіктерді қарастыруға бола ма, жоқ па, бұл кәсіпорын осындай автоматтарды бастапқы орнатудан басқа қандай да бір кәсіпкерлік қызметпен айналысатындығына байланысты. Егер кәсіпорын автоматтарды орнатып, содан кейін оларды басқа кәсіпорындарға жалға берсе, тұрақты өкілдік болмайды. Дегенмен, автоматтарды орнататын кәсіпорын оларды пайдалану мен күтіп ұстауды өз есебінен қамтамасыз етсе, тұрақты өкілдік болуы мүмкін. Бұл сондай-ақ мұндай машиналарды осы жалдау кәсіпорнында жұмыс істейтін агент басқаратын және қызмет көрсететін жағдайларға қатысты.

42. 3-баптағы "Уағдаласушы мемлекеттің кәсіпорны" анықтамасынан 7-бапта пайдаланылатын бұл термин және 5-бапта пайдаланылатын "кәсіпорын" термині, бұл кәсіпорын заңды негізде компания, серіктестік, жеке тұлға ретінде құрылғанына қарамастан, Уағдаласушы мемлекеттің резиденті басқаратын кәсіпорынның кез келген нысанына кәсіпорын немесе басқа құқықтық нысан жататыны шығады. Әр түрлі кәсіпорындар бір жоба бойынша ынтымақтаса алады және олардың ынтымақтастығы жеке кәсіпорын құра ма (мысалы, серіктестік түрінде) – бұл әр Мемлекеттің фактілері мен ішкі заңнамасына байланысты мәселе. Әлбетте, егер әрқайсысы жеке кәсіпорынды басқаратын екі тұлға осы тұлғалар акционерлер болып табылатын компанияны құруға шешім қабылдаса, компания басқа жеке кәсіпорынға айналатын нәрсемен айналысатын заңды тұлға болып табылады. Алайда, көбінесе әр түрлі кәсіпорындар әрқайсысының бір жобаның жеке бөлігін жүзеге асыратындығына келіседі және бұл кәсіпорындар бірлесіп жұмыс істемейді кәсіпкерлік қызмет, тіпті егер олар бірлесіп жұмыс істей алса да жобаның жалпы нәтижесі немесе осы жобаның контекстінде орындалатын әрекеттер үшін сыйақы сияқты өз пайдасын бөліспейді және бір-бірінің осы жобамен байланысты қызметі үшін жауап бермейді. Бұл жағдайда жеке кәсіпорын құрылды деп ойлау қиын болар еді. Мұндай келісім көптеген елдерде "бірлескен кәсіпорын" деп аталса да, " бірлескен кәсіпорын" терминінің мағынасы ішкі заңнамаға байланысты, сондықтан кейбір елдерде "бірлескен кәсіпорын" термині тамаша кәсіпорынға қатысты болуы мүмкін.

43. Салық салу мақсаттары үшін ашық серіктестік нысанын алатын кәсіпорын жағдайында кәсіпорынды әрбір әріптес басқарады, демек, серіктестердің тиісті пайда үлесіне қатысты резидент серіктесі болып табылатын әрбір Уағдаласушы мемлекеттің кәсіпорны болып табылады. Егер мұндай серіктестіктің Уағдаласушы мемлекетте тұрақты өкілдігі болса, онда әрбір серіктестің тұрақты өкілдікке жататын пайдадағы үлесі осы серіктес резидент болып табылатын Уағдаласушы мемлекеттің кәсіпорны алған пайданың 7-бабының мақсаттары үшін құрайтын болады (төмендегі 56-тармақты да қараңыз).

44. Тұрақты өкілдіктің болуы ол өзінің кәсіпкерлік қызметін тұрақты қызмет орны арқылы жүзеге асыруға кіріскен сәттен басталады. Бұл кәсіпорын қызмет орнында мұндай орын үнемі пайдаланылуы керек нәрселермен айналыса бастағанда бірден пайда болады. Кәсіпорын осы тұрақты қызмет орнын құратын уақыт кезеңі, егер бұл қызмет осы орын үнемі пайдаланылуы керек қызметтен айтарлықтай өзгеше болса, есепке алынбауы керек. Тұрақты өкілдік қызметті жүргізудің тұрақты орнын жоюмен немесе ол арқылы жүзеге асырылатын кез келген қызметті тоқтатумен, яғни, өмір сүруін тоқтатады. Тұрақты өкілдіктің бұрынғы қызметіне байланысты барлық әрекеттер мен шаралар тоқтатылған кезде (ағымдағы іскерлік операцияларды, объектілерге қызмет көрсету мен жөндеуді тоқтату). Сонымен қатар, операцияларды уақытша тоқтату жабылу деп санауға болмайды. Егер тұрақты қызмет орны басқа кәсіпорынға жалға берілсе, онда ол, әдетте, жалға берушіге емес, тек осы кәсіпорынға қызмет көрсетумен айналысады; әдетте, пәтер иесінің тұрақты өкілдігі, егер ол тұрақты қызмет орны арқылы тәуелсіз кәсіпкерлік қызметпен айналысуды жалғастырса, тоқтайды.

2-тармақ

45. Бұл тармақта коммерциялық кәсіпорындардың мысалдарының тізімі (ешбір жағдайда толық емес) бар, олардың әрқайсысы осы тармақтың талаптарына сәйкес келген жағдайда 1-тармаққа сәйкес тұрақты өкілдіктің құрамдас бөлігі ретінде қарастырылуы мүмкін. Бұл мысалдар 1-тармақта берілген жалпы анықтаманың контекстінде қарастырылуы керек болғандықтан, тізімделген терминдер "басқару орны ", "филиал", "кеңсе" және т. б. мұндай коммерциялық кәсіпорындар 1-тармақтың талаптарына сай болған және 4-тармақ қолданылатын коммерциялық кәсіпорындар болып табылмаған жағдайда ғана тұрақты өкілдіктер болып табылатындай етіп түсіндірілуі тиіс.

46. "Басқару орны" термині бөлек айтылады, өйткені бұл міндетті түрде "кеңсе" емес. Алайда, егер екі Уағдаласушы мемлекеттің заңдарында "кеңседен" айырмашылығы "басқару орны" ұғымы болмаса, олардың екіжақты конвенциясында бірінші терминге сілтеме жасаудың қажеті жоқ.

47. *f)* тармақшасында шахталар, мұнай немесе газ ұңғымалары, карьерлер немесе табиғи ресурстарды өндірудің кез келген басқа орны тұрақты өкілдіктер болып табылады. "Табиғи ресурстарды өндірудің кез-келген басқа орны" терминін кеңінен түсіндіру керек. Оған, мысалы, құрлықтағы немесе теңіздегі көмірсутектерді өндіретін барлық орындар кіреді.

48. *f)* тармақшасы табиғи ресурстарды өндіруді білдіреді, бірақ жағалауда немесе теңізде болсын, мұндай ресурстарды барлау туралы айтпайды. Демек, мұндай қызметтен түскен табыс бизнестің пайдасы болып саналған кезде, бұл қызмет тұрақты өкілдік арқылы жүзеге асырыла ма деген мәселе 1-тармақпен реттеледі. Алайда, салық салу құқығы кімге тиесілі екендігі және барлау қызметінен түсетін кірісті қай санатқа

жатқызу туралы негізгі мәселелер бойынша пікірлердің бірлігіне қол жеткізу мүмкін болмағандықтан, Уағдаласушы мемлекеттер арнайы ережелерді енгізу туралы келісе алады. Мысалы, олар Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің кәсіпорны оның басқа Уағдаласушы мемлекеттің қандай да бір жерінде немесе ауданында табиғи ресурстарды барлау жөніндегі қызметіне байланысты:

a) осы басқа Мемлекетте тұрақты өкілдігі жоқ деп есептеледі; немесе

b) мұндай қызметті осы басқа Мемлекетте тұрақты өкілдік ету арқылы жүзеге асыратын болып есептеледі; немесе

c) егер мұндай қызметтің ұзақтығы көзделген мерзімнен асып кетсе, мұндай қызметті осы басқа Мемлекетте тұрақты өкілдік ету арқылы жүзеге асыратын болып есептеледі.

Бұдан басқа, Уағдаласушы мемлекеттер осындай қызметтен түсетін табысқа қандай да бір басқа норманың әрекетін тарату туралы уағдаласа алады.

3-тармақ

49. Осы тармақта құрылыс алаңы не құрылыс немесе монтаждау объектісі олармен байланысты жұмыстардың ұзақтығы 12 айдан асқан жағдайда ғана тұрақты өкілдік болып табылатыны тікелей көзделген. Осы шартқа сәйкес келмейтін объектілердің кез-келгені, егер оның құрамында құрылыс қызметімен байланысты 2-тармақтың мағынасы бойынша кеңсе немесе цех сияқты құрылым болса да, тұрақты өкілдік болып табылмайды. Алайда, егер мұндай кеңсе немесе цех бірқатар құрылыс объектілері үшін пайдаланылса және мұндай құрылым жүзеге асыратын қызмет 4-тармақта аталған түрлермен шектелмесе, бұл құрылым, егер объектілердің ешқайсысы құрылыс алаңымен немесе құрылыс немесе монтаждау объектісімен байланысты жұмыстарды жүргізуді көздемесе де, осы баптың қалған ережелері сақталған жағдайда, тұрақты өкілдік болып саналады, ұзақтығы 12 айдан асады. Сондықтан, бұл жағдайда шеберхананың немесе кеңсенің жағдайы ешқашан тұрақты өкілдік болып саналмайтын алаңның немесе объектінің жағдайынан өзгеше болады, сонымен қатар, тұрақты өкілдіктің шотына пайдаланылған активтер мен тұрақты өкілдікке жататын осы кеңсе немесе шеберхана арқылы қабылданатын тәуекелдерді ескере отырып, осы кеңсе немесе шеберхана арқылы жүзеге асырылатын функцияларға тиісті түрде қатысты пайданың болуын қамтамасыз ету маңызды. Бұл әртүрлі құрылыс алаңдарына байланысты орындалатын функцияларға қатысты пайданы қамтуы мүмкін, бірақ бұл функциялар кеңсеге тиісті түрде қатысты болған жағдайда ғана.

50. "Құрылыс алаңы немесе құрылыс немесе монтаждау нысаны" термині ғимараттарды салуды ғана емес, сонымен қатар жолдарды, көпірлер мен каналдарды салуды, ғимараттарды, жолдарды, көпірлерді немесе каналдарды күрделі жөндеуді (қарапайым ағымдағы немесе косметикалық жөндеумен шектелмейді), құбырларды салуды, жер жұмыстарын және драгингті қамтиды. Сонымен қатар, "монтаждау қондырғысы" термині құрылыс шеңберінде орнатумен шектелмейді; ол сондай-ақ

қолданыстағы ғимараттарда немесе ашық алаңдарда күрделі механизмдер сияқты жаңа жабдықты орнатуды қамтиды. 3-тармақ сондай-ақ құрылыс алаңын жобалау және ғимараттардың құрылысын қадағалау жөніндегі жұмыстарды қамтиды. Соңғы ережені нақты көрсету үшін осы тармақтың мәтінін өзгерткісі келетін мемлекеттер мұны өздерінің екіжақты келісімдерінде жасай алады.

51. 12 ай мерзімге тестілеу әрбір жеке алаңға немесе әрбір объектіге қатысты қолданылады. Алаңның немесе объектінің өмір сүру ұзақтығын анықтау кезінде тиісті мердігердің бұрын онымен мүлдем байланысты емес басқа алаңдарда немесе объектілерде жұмсаған уақытын ескермеу керек. Құрылыс алаңы коммерциялық және географиялық тұрғыдан алғанда біртұтас тұтастық болған жағдайда, бірнеше келісімшарттар негізінде жасалған болса да, біртұтас тұтастық деп саналуы керек. Егер бұл ереже сақталса, құрылыс алаңы бірнеше адам (мысалы, бірқатар үйлерге) тапсырыс берген болса да, біртұтас тұтастық болып табылады.

52. Он екі айлық шекті мерзім теріс пайдалану мүмкіндігін береді: кәсіпорындар (негізінен континенттік қайраңда жұмыс істейтін немесе континенттік қайраңды барлау мен игеруге байланысты қызметпен айналысатын мердігерлер немесе қосалқы мердігерлер) келісімшарттарын бірнеше бөлікке бөлетін жағдайлар болды, олардың әрқайсысы он екі айдан аз кезеңді қамтиды және жеке компанияға сілтеме жасайды, дегенмен, ол бір топқа жатады. Мұндай теріс қылықтар, жағдайларға байланысты, салық төлеуден жалтаруға қарсы бағытталған заңнамалық немесе сот ережелеріне бағынуы мүмкін екендігімен қатар, бұл бұзушылықтар 29-баптың 9-тармағын теріс пайдалануға жол бермеу ережесін қолдану арқылы да жойылуы мүмкін, бұл 29-бапқа түсініктеменің 182-тармағындағы J мысалында көрсетілген. Дегенмен, кейбір Мемлекеттер мұндай теріс қылықтармен тікелей күресуді қалауы мүмкін. Сонымен қатар, 29-баптың 9-тармағын өз шарттарына қоспайтын Мемлекеттер келісімшарттардың бөлінуін реттейтін қосымша ережені қамтуы керек. Бұл позицияны, мысалы, келесідей тұжырымдауға болады:

Жалғыз мақсат – 3-тармақта көрсетілген он екі айлық кезеңнің асып кеткенін анықтау,

a) егер бір Уағдаласушы мемлекеттің кәсіпорны екінші Уағдаласушы мемлекетте құрылыс алаңы немесе құрылыс немесе монтаждау жобасы болып табылатын жерде қызметті жүзеге асырса және бұл қызмет жиынтығында 30 күннен асатын, бірақ он екі айдан аспайтын бір немесе бірнеше уақыт кезеңі ішінде жүзеге асырылса және

b) байланысты қызмет түрлері бір құрылыс алаңында немесе бір құрылыс немесе монтаждау объектісінде әр түрлі уақыт кезеңдерінде жүзеге асырылады, олардың әрқайсысы 30 күннен асады, бірінші аталған кәсіпорынмен тығыз байланысты бір немесе бірнеше кәсіпорындар, осы құрылыс алаңындағы немесе құрылыс немесе монтаждау объектісіндегі қызмет осы әр түрлі уақыт кезеңдері бірінші аталған кәсіпорын жүргізген уақыт кезеңіне қосылуы керек.

Жоғарыда аталған Ережеде қолданылатын "тығыз байланысты кәсіпорындар" ұғымы баптың 8-тармағында анықталған (төмендегі 119-121-тармақтарды қараңыз).

53. 52-тармақтағы балама ереженің мақсаттары үшін қызметтің байланысты екендігін анықтау әр істің фактілері мен жағдайларына байланысты болады. Осы мақсат үшін ерекше мәнге ие болуы мүмкін факторларға мыналар жатады:

− бір адаммен немесе байланысты адамдармен әртүрлі қызмет түрлерін қамтитын келісімшарттар жасалды ма;

− адаммен қосымша шарттар жасасу осы адаммен немесе байланысты адамдармен жасалған алдыңғы Шарттың қисынды салдары болып табыла ма;

− қызмет салықтық жоспарлауды есепке алмағанда бір келісімшартпен қамтылатын еді;

− әр түрлі келісімшарттар бойынша жұмыстың сипаты бірдей ме;

− сол қызметкерлер әртүрлі келісімшарттар бойынша қызмет атқара ма.

54. Алаң мердігер өз жұмысын бастаған сәттен бастап, оның ішінде кез-келген дайындық жұмыстары, құрылыс жүргізілетін елде, мысалы, құрылыс үшін жобалау бюросын құрған кезден бастап жұмыс істейді. Егер бүкіл объектіні іске асыруды өз мойнына алған кәсіпорын (бас мердігер) қосалқы мердігерлік шарт бойынша осы объектінің бөліктерін басқа кәсіпорындарға (қосалқы мердігерлерге) берсе, онда құрылыс алаңында жұмыс істейтін қосалқы мердігердің жұмсаған уақыты бас мердігер үшін тұрақты өкілдіктің болуын айқындау мақсатында объектіні салуға жұмсаған уақыт ретінде есептелуге тиіс. Бұл жағдайда, егер жағдайлар осы уақыт ішінде бас мердігердің өз иелігінде құрылыс алаңы бар екенін көрсетсе, кез-келген қосалқы мердігер осы сайтта өткізген уақыт ішінде бас мердігердің иелігінде болуы керек. оның сайттың заңды иесі болуы сияқты факторлардың себептері бойынша бақылайды оған қол жеткізу және оны пайдалану және осы кезеңде осы жерде не болып жатқаны үшін жалпы жауапкершілік жүктеледі. Қосалқы мердігердің өзі, егер оның қызмет ету мерзімі он екі айдан асса алаңда тұрақты өкілдікке ие болады.

55. Жалпы алғанда, алаң жұмысты аяқтағанға дейін немесе толықғымен жұмысты тоқтатқанға дейін қолданылады. Осылайша, ғимаратты немесе оның нысандарын мердігер немесе қосалқы мердігер сынайтын кезең әдетте құрылыс алаңы бар кезеңге қосылуы керек. Іс жүзінде ғимаратты немесе объектілерді клиентке беру, әдетте, мердігер мен қосалқы мердігерлер құрылысты аяқтау мақсатында берілгеннен кейін нысанда жұмыс істемейтін жағдайда жұмыс кезеңінің аяқталуын білдіреді. Жұмысты уақытша тоқтатуды сайттың жұмысын тоқтату деп санауға болмайды. Алаңның ұзақтығын анықтау кезінде маусымдық немесе басқа уақытша үзілістерді ескеру қажет. Маусымдық үзілістерге ауа-райының қолайсыздығынан туындаған үзілістер жатады. Уақытша үзіліс, мысалы, материалдардың жетіспеушілігінен немесе жұмыс күшінің қиындықтарынан туындауы мүмкін. Мәселен, мысалы, егер мердігер 1 мамырда жол жұмыстарына кіріссе, ауа-райының қолайсыздығына немесе

материалдардың болмауына байланысты бұл жұмыстарды 1 қарашада тоқтатып, келесі жылдың 1 ақпанында қайта бастаса, 1 маусымда жолдың құрылысын аяқтаса, онда оның құрылыс нысаны тұрақты өкілдік болып саналады, өйткені жұмыстың басталу күні (1 мамыр) мен оның соңғы аяқталу күні арасы (келесі жылдың 1 маусымы) он үш айға созылды. Кәсіпорын жөндеуді талап ететін кепілдікке сәйкес құрылыс жұмыстары аяқталғаннан кейін алаңда орындалатын жұмыстар, әдетте, құрылыстың бастапқы кезеңіне кірмейді. Алайда, жағдайларға байланысты, объектіде ұзақ уақыт бойы орындалатын кез-келген кейінгі жұмысты (кепілдік бойынша орындалатын жұмысты қоса алғанда) мұндай жұмыстың жеке тұрақты өкілдік арқылы орындалатындығын анықтау үшін ескеру қажет болуы мүмкін. Мысалы, егер технологиялық жетілдірілген құрылыс жобасын тапсырғаннан кейін мердігердің немесе қосалқы мердігердің қызметкерлері меншік иесінің қызметкерлерін оқыту үшін төрт апта бойы құрылыс алаңында қалса, мұндай оқыту жұмысы құрылыс жобасын аяқтау мақсатында орындалған жұмыс болып саналмайды. Бастапқы құрылыс жобасына кейінгі құрылыс жұмыстарын қоспау үшін келісімшарттарды бөлуге қатысты алаңдаушылық жоғарыдағы 52-тармақта қарастырылады.

56. Салық салу мақсаттары үшін ашық серіктестіктер болған жағдайда он екі айлық критерий серіктестік деңгейінде өзінің қызметіне қатысты қолданылады. Егер осы серіктестіктің серіктестері мен қызметкерлерінің алаңда өткізген уақыты он екі айдан асса, онда бұл жағдайда серіктестік басқаратын кәсіпорын тұрақты өкілдік болып саналады. Осылайша, серіктестердің әрқайсысына тиесілі серіктестік алған кәсіпорын пайдасының үлесіне салық салу мақсатында серіктестердің әрқайсысы сайтта қанша уақыт өткізгеніне қарамастан тұрақты өкілдікке ие болады деп есептеледі. Мысалы, А Мемлекетінің резиденті мен В Мемлекетінің резиденті В Мемлекетінде құрылған серіктестікте серіктес болып табылады, ол өзінің құрылыс қызметін С Мемлекетінде орналасқан құрылыс алаңында 10 ай ішінде жүзеге асырады. А және С Мемлекеттері арасындағы қосарланған салық салуды болдырмау туралы келісім ЭЫДҰ моделімен бірдей болғанымен, В Мемлекеті мен С Мемлекеті арасындағы шарттың 5-бабының 3-тармағында құрылыс алаңы 8 айдан астам уақыт болған жағдайда ғана тұрақты өкілдік болып табылады. Бұл жағдайда әр шарттың уақыт шеңбері серіктестік деңгейінде қолданылады, бірақ тек осы шартта көзделген пайдадағы әрбір серіктестің үлесіне қатысты; шарттар әр түрлі уақыт шектерін қарастыратындықтан, С Мемлекеті В Мемлекетінің резиденті болып табылатын серіктеске қатысты серіктестік пайдасының үлесіне салық салуға құқылы болады, бірақ А Мемлекетінің резиденті болып табылатын серіктеске қатысты үлеске салық салуға құқылы емес. Бұл әр шарттың 3-тармағының ережелері бір кәсіпорын (яғни, серіктестік) деңгейінде қолданылады, нәтиже уақытқа байланысты серіктестік пайдасының әртүрлі үлестеріне қатысты ерекшеленеді: әрбір үлеске қолданылатын шарттың шегі.

57. Құрылыс немесе монтаждау объектісінің сипаты мердігерді объектіде жұмыс істеген кезде өз қызметінің орнын үнемі немесе кем дегенде мезгіл-мезгіл өзгертуге мәжбүр ететін нәрсе болуы мүмкін. Бұл, мысалы, жолдар немесе каналдар салу, су жолдарын тарту немесе құбырлар салу кезінде болуы мүмкін. Осыған ұқсас, оффшорлық платформа сияқты ірі құрылымның бөліктері елдің әртүрлі нүктелерінде жиналып, түпкілікті орнату үшін сол елдің аумағындағы басқа нүктеге тасымалданатын жағдайларда, бұл жұмыс бірыңғай объектінің бөлігі болып саналады. Мұндай жағдайларда он екі ай ішінде белгілі бір жерде жұмыс күшінің болмауы маңызды емес. Әрбір нақты жерде жүзеге асырылатын қызмет бірыңғай объектінің бөлігі болып табылады және егер онымен байланысты жұмыстардың ұзақтығы он екі айдан асатын болса, бұл объектіні тұрақты өкілдік деп санаған жөн.

4-тармақ

58. Бұл тармақта 1-тармақта баяндалған жалпы анықтамадан ерекшелік ретінде қарастырылатын және олар тұрақты қызмет орындары арқылы жүзеге асырылған кезде бұл орындардың тұрақты өкілдіктерді құрауы үшін жеткіліксіз болатын бизнес-қызметтің бірқатар түрлері келтірілген. Тармақтың қорытынды бөлігінде бұл ерекшеліктер аталған іс-шаралар дайындық немесе көмекші сипатта болған жағдайда ғана қолданылатыны көрсетілген. *е)* тармақшасы тармақта басқаша көрсетілмеген кез келген қызметке қолданылатындықтан (бұл қызмет дайындық немесе көмекші сипатта болған жағдайда), тармақтың ережелері іс жүзінде 1-тармақта қамтылған тұрақты өкілдікті айқындау көлемінің жалпы шектелуін білдіреді және осы тармақпен оқылған кезде ол арқылы неғұрлым іріктеп тексеру болып табылады тұрақты өкілдіктің не екенін анықтауға болады. Көбінесе бұл ережелер 1-тармақтағы анықтаманы шектейді және оның кең ауқымынан бірқатар тұрақты қызмет орындарын алып тастайды, өйткені бұл орындар арқылы жүзеге асырылатын іскерлік қызмет тек дайындық немесе көмекші сипатта болғандықтан, тұрақты өкілдіктер ретінде қарастырылмауы керек. Мұндай қызмет орны кәсіпорынның өнімділігін арттыруға ықпал етуі мүмкін деп танылады, бірақ оларға көрсетілетін қызметтер нақты пайда сатылатын жерден соншалықты алыс, сондықтан осы тұрақты қызмет орнына кез-келген пайданы жатқызу қиын. Бұдан басқа, *f)* тармақшасында *а)-е)* тармақшаларында аталған қызмет түрлерінің қызметті жүргізудің сол бір тұрақты орнында үйлесуі, осындай үйлесімділік нәтижесінде қызметті жүргізудің тұрақты орнының жалпы қызметі дайындық бар деген шартпен (тармақтың қорытынды бөлігінде көрсетілген) тұрақты өкілдік құрмайтын болып есептеледі немесе көмекші сипат. Осылайша, 4-тармақтың ережелері, егер ол осы басқа Мемлекетте тек дайындық немесе көмекші сипаттағы қызметпен айналысса, мемлекеттердің бірінің кәсіпорнына басқа Мемлекетте салық салынуына жол бермеуге бағытталған. 4.1-тармақтың ережелері (қараңыз төменде) қызметтің тұрақты орнында жүзеге асырылатын қызметтің дайындық немесе көмекші сипаты біртұтас бизнестің бөлігі болып табылатын және сол кәсіпорын немесе бір-бірімен тығыз байланысты

кәсіпорындар бір Мемлекетте жүргізетін қосымша функцияларды құрайтын басқа қызмет түрлері аясында қарастырылуы керек екендігіне кепілдік бере отырып, осы қағиданы толықтырады.

59. Көбінесе дайындық немесе көмекші сипатқа ие және мұндай сипатқа ие емес әрекеттерді ажырату қиын. Шешуші критерий-бұл қызметтің ең тұрақты орнының қызметі тұтастай алғанда кәсіпорын қызметінің маңызды және маңызды бөлігі болып табылатындығында. Әрбір нақты жағдай оның ерекшеліктерін ескере отырып бағалануы керек. Қалай болғанда да, жалпы мақсаты кәсіпорынның жалпы мақсатымен бірдей болатын тұрақты қызмет орнының қызметі дайындық немесе көмекші болып табылмайды.

60. Әдетте, дайындық сипаты бар қызмет – б ұл тұтастай алғанда кәсіпорын қызметінің маңызды және маңызды бөлігін құрайтын нәрсені ескере отырып жүзеге асырылатын қызмет. Дайындық қызметі басқа қызметтен бұрын болғандықтан, ол көбінесе салыстырмалы түрде қысқа мерзімде жүзеге асырылады, оның ұзақтығы кәсіпорынның негізгі қызметінің сипатымен анықталады. Алайда, бұл әрдайым бола бермейді, өйткені белгілі бір жерде басқа жерде жүзеге асырылатын іс-шараларға дайындалу үшін белгілі бір уақыт аралығында қызметті жалғастыруға болады. Егер, мысалы, құрылыс кәсіпорны өз қызметкерлерін басқа елдерде орналасқан қашықтағы жұмыс орындарына жібермес бұрын бір жерде оқытса, бірінші орында өткізілетін оқыту сол кәсіпорынға дайындық болып табылады. Екінші жағынан, көмекші сипаттағы қызмет, әдетте, тұтастай алғанда кәсіпорын қызметінің маңызды және маңызды бөлігін қолдау үшін жүзеге асырылатын, бірақ оның бөлігі болып табылмайтын қызметке сәйкес келеді. Активтердің немесе кәсіпорын қызметкерлерінің айтарлықтай үлесін қажет ететін қызметті көмекші сипатта қарастыруға болады.

61. *а)-е)* тармақшалары кәсіпорынның өзі үшін жүзеге асырылатын қызметке жатады. Демек, егер мұндай қызмет сол тұрақты қызмет орнында басқа кәсіпорындардың атынан жүзеге асырылса, тұрақты өкілдік болады. Егер, мысалы, өз өнімдерін немесе қызметтерін жарнамалауға арналған кеңсесі бар кәсіпорын сол жердегі басқа кәсіпорындардың атынан жарнамаға қатысуы керек болса, онда бұл кеңсе оны қолдайтын кәсіпорынның тұрақты өкілдігі ретінде қарастырылатын еді.

62. *а)* тармақша кәсіпорын өз бұйымдарын немесе тауарларын сақтау, көрсету немесе жеткізу үшін пайдаланатын үй-жайлардан тұратын тұрақты қызмет орнын білдіреді. Мұндай қызмет орнында жүзеге асырылатын қызмет дайындық немесе көмекші сипатқа ие бола ма, кәсіпорынның жалпы іскерлік қызметін қамтитын факторларды ескере отырып анықтау қажет болады. Егер, мысалы, R Мемлекетіндегі кәсіпорын s Мемлекетінде өте үлкен қойманы ұстаса, онда қызметкерлердің едәуір бөлігі s Мемлекетіндегі клиенттерге интернетте сататын кәсіпорынға тиесілі тауарларды сақтау және жеткізудің негізгі мақсатымен жұмыс істейді, 4-тармақ бұл қоймаға қолданылмайды, өйткені сақтау және жеткізу операциялары бұл қойма арқылы

жүзеге асырылады, ол маңызды актив болып табылады және белгілі бір қызметкерлерді қажет етеді, олар кәсіпорынды сату/тарату қызметінің маңызды бөлігін құрайды, сондықтан дайындық немесе көмекші сипатқа ие емес.

63. *а)* тармақша, мысалы, бір Мемлекеттен жеміс экспорттаушы осы басқа Мемлекетте кедендік ресімдеу процесі кезінде бақыланатын ортада жемістерді сақтаудың жалғыз мақсатымен басқа Мемлекетте ұстайтын арнайы газ қондырғылары бар кеден қоймасын қамтитын болады. Ол сондай-ақ кәсіпорын тек сол тұтынушыларға сатылатын жабдық үшін қосалқы бөлшектерді тұтынушыларға жеткізу үшін қолдайтын тұрақты қызмет орнын қамтиды. Алайда, 4-тармақ, егер кәсіпорында клиенттерге осы клиенттерге жеткізілген жабдық үшін қосалқы бөлшектерді жеткізу үшін, сонымен қатар мұндай жабдыққа техникалық қызмет көрсету немесе жөндеу үшін тұрақты қызмет орны болса, қолданылмайды, өйткені бұл *а)* тармақшасында айтылған таза жеткізілімнен асып түседі және дайындық болып табылмайды немесе қолдау шаралары , өйткені бұл сатылымнан кейінгі іс-шаралар клиенттерге қатысты кәсіпорын қызметтерінің маңызды және маңызды бөлігін құрайды.

64. Ел аумағын кесіп өтетін кабельдер немесе құбырлар сияқты объектілерге тұрақты өкілдік анықтамасын қолдануға қатысты сұрақтар туындауы мүмкін. Мұндай объектілердің иесі немесе операторы оларды басқа кәсіпорындардың пайдалануынан алатын табыс 6-баппен реттелетіндігімен қатар, олар жылжымайтын мүлік болып саналатын 2-тармаққа сәйкес оларға *а)* тармақшасы қолданыла ма деген сұрақ туындауы мүмкін. Бұл объектілер басқа кәсіпорындарға тиесілі мүлікті тасымалдау үшін пайдаланылған жағдайларда, қолданылу аясы объектіні пайдаланатын кәсіпорынға тиесілі бұйымдарды немесе тауарларды жеткізумен шектелген *а)* тармақшасы осы объектілердің иесіне немесе операторына қатысты қолданылмайды. *е)* тармақшасы да осы кәсіпорынға қатысты қолданылмайды, өйткені кабельдік желі немесе құбыр тек осы кәсіпорынның мүддесі үшін пайдаланылмайды және оларды пайдалану осы кәсіпорын жүзеге асыратын қызметтің сипатын ескере отырып, дайындық немесе көмекші сипатқа ие болмайды. Алайда, кәсіпорын белгілі бір елдің аумағын кесіп өтетін кабельдік желіні немесе құбырды тек өз мүлкін тасымалдау мақсатында иеленетін және пайдаланатын жағдайларда жағдай өзгереді және мұндай тасымалдау осы кәсіпорын жүзеге асыратын кәсіпкерлік қызметке қатысты жанама қызмет болып табылады, бұл кәсіпорын жағдайында орын алады. мұнай өңдеумен айналысады және белгілі бір елдің аумағын кесіп өтетін құбырды иеленеді және пайдаланады, тек өз мұнайын басқа елде орналасқан мұнай өңдеу зауытына тасымалдау үшін. Бұл жағдайда *а)* тармақшасы қолданылады. Жеке мәселе – кабель немесе құбыр кабель немесе құбыр операторының клиенті үшін, яғни қуаты немесе мүлкі бір жерден екінші жерге берілетін немесе тасымалданатын кәсіпорындар тұрақты өкілдік бола ала ма. Бұл жағдайда кәсіпорын жай ғана кабель немесе құбыр операторы ұсынатын тасымалдау немесе тасымалдау қызметтерін алады және оның иелігінде

кабель немесе құбыр жоқ. Нәтижесінде кабель немесе құбыр осы кәсіпорынның тұрақты өкілдігі болып саналмайды.

65. *b)* тармақшасы кәсіпорынға тиесілі тауарлар немесе бұйымдар қорларын қолдауды білдіреді. Бұл тармақшаның кәсіпорынға тиесілі тауарлар немесе бұйымдар қорын басқа тұлға осы басқа тұлға пайдаланатын объектілерде қолдайтын жағдайларға қатысы жоқ және кәсіпорынның өз иелігінде мұндай объектілер жоқ, өйткені қорлар сақталатын орын мүмкін емес сондықтан осы кәсіпорынның тұрақты өкілдігі болуы керек. Егер, мысалы, логистикалық компания S Мемлекетіндегі қойманы басқарса және осы қоймада R Мемлекетіндегі кәсіпорынға тиесілі тауарларды немесе бұйымдарды үнемі сақтаса, логистикалық компания тығыз байланыста болмаса, қойма R Мемлекетіне тиесілі кәсіпорнының иелігіндегі тұрақты қызмет орны болып табылмайды, сондықтан *b)* тармақшасы жоқ мәндер. Алайда, егер бұл кәсіпорынға қойманың жекелеген бөлігіне шектеусіз қол жетімділік берілсе, онда сақталатын тауарларды немесе бұйымдарды тексеру және оларға қызмет көрсету мақсатында *в)* тармақшасы қолданылады және тұрақты өкілдіктің болуы туралы мәселе бұл әрекеттердің дайындық немесе көмекші болуына байланысты болады.

66. *a)* және *b)* тармақшаларды қолдану мақсаттары үшін тауарлар немесе бұйымдар тиісті орында болған кезде кәсіпорынға тиесілі болған жағдайда, тауарларды немесе бұйымдарды сатқанға дейін немесе сатқаннан кейін сақтау немесе жеткізу орын алғаны маңызды емес (мысалы, тармақшалар сақталатын тауарлардың кейбірінің сақталуына қарамастан қолданылуы мүмкін кез-келген жерде, егер бұл тауарларға меншік құқығы сатып алушыға жеткізілім кезінде немесе одан кейін ғана ауысса, сатылды). *a)* және *b)* тармақшалары сонымен қатар сақтау, көрсету және жеткізудің кез келген комбинациясы үшін объект пайдаланылатын немесе тауарлар немесе бұйымдар қоры сақталатын жағдайларды қамтиды, өйткені тауарларды жеткізу үшін пайдаланылатын құралдар әрқашан дерлік осы тауарларды кем дегенде қысқа мерзімде сақтау үшін пайдаланылады. *a)-d)* тармақшаларының мақсаттары үшін "тауарлар" және "бұйымдар" сөздері материалдық мүлікке қатысты және, мысалы, жылжымайтын мүлік пен деректерді қамтымайды (бірақ тармақшалар CD және DVD дискілері сияқты деректерді қамтитын материалдық өнімдерге қолданылады).

67. *c)* тармақшасы сол кәсіпорынның атынан немесе оның есебінен бір кәсіпорынға тиесілі бұйымдардың немесе тауарлардың қорларын басқа кәсіпорын өңдейтін жағдайға қатысты. 65-тармақта түсіндірілгендей, кәсіпорынға тиесілі тауарлардың немесе бұйымдардың жай болуы бұл тауарлар немесе бұйымдар сақталатын қызметті жүргізудің тұрақты орны осы кәсіпорынның иелігінде екенін білдірмейді. Егер, мысалы , RCO, R Мемлекетінде орналасқан кәсіпорынға тиесілі тауарлық-материалдық құндылықтарды S Мемлекетінде орналасқан аралық өнім өндірушісі қолдаса, осы аралық өнімді өндіруші өңдеу мақсатында RCO-да тұрақты қызмет орны жоқ және тауарлық-материалдық құндылықтар сақталатын орын RCO-ның тұрақты өкілдігі бола

алмайды. Алайда, егер RCO-ға онда сақталған тауарларды тексеру және қызмет көрсету мақсатында аралық өнімдерді өндірушінің жеке жабдықтарына шектеусіз қол жетімділік берілсе, *c)* тармақшасы қолданылады және осы RCO тауарлық-материалдық құндылықтарының мазмұны дайындық немесе көмекші қызмет болып табылатындығын анықтау қажет болады. Егер RCO басқа кәсіпорындар шығарған өнімнің жай дистрибьюторы болса, бұл орын алады, өйткені бұл жағдайда басқа кәсіпорынның өңдеу мақсаттары үшін тауарлық-материалдық құндылықтарды сақтау RCO-ның жалпы қызметінің маңызды және маңызды бөлігін құрамайды. Мұндай жағдайда, егер 4.1-тармақ қолданылмаса, 4-тармақ аралық өнімдерді өндіруші өңдейтін өз тауарларына қызмет көрсету мақсаттары үшін R Мемлекеті кәсіпорнының иелігінде болатын осындай тұрақты қызмет орнына қатысты тұрақты өкілдік жоқ деп есептейтін болады.

68. *d)* тармақшасының бірінші бөлігі үй-жайлар тек кәсіпорын үшін тауарларды немесе бұйымдарды сатып алу мақсатында пайдаланылатын жағдайға жатады. Бұл ерекшелік мұндай әрекет дайындық немесе көмекші сипатта болған жағдайда ғана қолданылатындықтан, ол әдетте тауарларды немесе бұйымдарды сатып алу үшін пайдаланылатын тұрақты қызмет орны болған жағдайда, кәсіпорынның жалпы қызметі осы тауарларды сату болған кезде және сатып алу кәсіпорын қызметіндегі негізгі функция болған жағдайда қолданылмайды. Мынадай мысалдар сатып алу қызметі жүзеге асырылатын қызметті жүргізудің тұрақты орындары жағдайында 4-тармақтың қолданылуын суреттейді:

— 1-мысал: RCO – R Мемлекетінің резидент компаниясы, ол S Мемлекетінде өндірілген белгілі бір ауылшаруашылық өнімдерінің ірі сатып алушысы болып табылады, оны RCO R Мемлекетінен әр түрлі елдерде орналасқан дистрибьюторларға сатады. S Мемлекетінде RCO-да сатып алу бөлімі бар. Бұл кеңседе жұмыс істейтін қызметкерлер өнімнің осы түрі туралы арнайы білімі бар және S Мемлекетіндегі өндірушілерге баратын, өнімнің түрін/сапасын халықаралық стандарттарға сәйкес анықтайтын (бұл арнайы дағдылар мен білімді қажет ететін күрделі процесс) және RCO өнімдерін сатып алуға (спот немесе алдын ала) келісімшарттардың әртүрлі түрлерін жасайтын тәжірибелі сатып алушылар болып табылады. Бұл мысалда кеңсе арқылы жүзеге асырылатын жалғыз қызмет RCO үшін өнімдерді сатып алу болып табылады, бұл *d)* тармақшасында қамтылған ҚЫЗМЕТ, 4 - тармақ қолданылмайды, сондықтан кеңсе тұрақты өкілдік болып табылады, өйткені бұл сатып алу функциясы жалпы RCO қызметінің ажырамас және маңызды бөлігін құрайды.

— 2-мысал: RCO, бірқатар ірі жеңілдік дүкендерін басқаратын R Мемлекетінің резидент компаниясы, екі жыл бойы жергілікті нарықты зерттеу және Үкіметте RCO-ға s Мемлекетінде кеңсе, дүкендер ашуға мүмкіндік беретін өзгерістерді қолдау мақсатында s Мемлекетінде кеңсе ұстайды. Бұл мысалда 4-тармақ қолданылады, өйткені *f)* тармақшасы кеңсе арқылы жүзеге асырылатын қызметке қолданылады (

өйткені *d)* және *e)* тармақшалары сатып алуға, зерттеуге және лоббизмге қолданылады, егер осы қызмет түрлерінің әрқайсысы кеңседе жүзеге асырылатын жалғыз болса) және кеңсенің жалпы қызметі дайындық сипатында болады.

69. *d)* тармақшасының екінші бөлігі тек кәсіпорын туралы ақпарат жинау үшін пайдаланылатын тұрақты қызмет орнын білдіреді. Кәсіпорын көбінесе

Мемлекетте өзінің негізгі қызметін қалай және қалай жүргізу керектігі туралы шешім қабылдамас бұрын ақпарат жинауы керек. Егер кәсіпорын мұны осы Мемлекетте тұрақты жұмыс орны болмаса, *d)* тармақшасы маңызды емес екені анық. Алайда, егер тұрақты қызмет орны тек осы мақсат үшін сақталса, *d)* тармақшасы орынды болады және ақпарат жинау дайындық немесе көмекші шекті деңгейден асып кететінін анықтау қажет болады. Егер, мысалы, инвестициялық қор Мемлекетте тек осы Мемлекеттегі ықтимал инвестициялық мүмкіндіктер туралы ақпарат жинау үшін кеңсе ашса, онда осы кеңсе арқылы ақпарат жинау дайындық шарасы болып табылады. Дәл осындай қорытынды тек статистика, белгілі бір нарықтағы тәуекелдер туралы мәліметтер сияқты ақпаратты жинау үшін кеңсе құратын сақтандыру кәсіпорны жағдайында және мемлекетте тек жарнамалық іс-шаралардың қатысуынсыз мүмкін жаңалықтар туралы ақпарат жинау үшін құрылған газет бюросы жағдайында жасалады: екі жағдайда да дайындық шарасы ақпарат жинау болады.

70. *e)* тармақша *a) - d)* тармақшаларында тікелей көрсетілмеген кез келген қызметті кәсіпорын үшін жүргізу мақсаттары үшін ғана қолдау көрсетілетін қызметті жүргізудің тұрақты орнына қолданылады; егер бұл қызмет дайындық немесе қосалқы сипатта болса, бұл қызметті жүргізу орны тұрақты өкілдік болып саналмайды. Осы тармақшаның тұжырымы осы тармақ қолданылуы мүмкін қызмет түрлерінің толық тізімін жасау қажеттілігін жояды. *a) - d)* тармақшаларында келтірілген мысалдар жай ғана тармақта қамтылған әрекеттердің жалпы мысалдары болып табылады, өйткені олар көбінесе дайындық немесе көмекші сипатта болады.

71. *e)* тармақшасында қамтылған қызметті жүргізу орындарының мысалдары, егер мұндай қызмет дайындық немесе көмекші сипатқа ие болса, тек жарнама, ақпарат беру, ғылыми-зерттеу қызметі немесе патенттік шарттарға немесе ноу-хау беру туралы шарттарға қызмет көрсету мақсатында пайдаланылатын қызметті жүргізудің тұрақты орындары болып табылады. Алайда, егер ақпарат беру үшін пайдаланылатын қызметті жүргізудің тұрақты орны жеке клиенттің мақсаттары үшін арнайы әзірленген ақпаратты ғана емес, жоспарларды және т.б. ұсынса, 4-тармақ қолданылмайды. Бұл кез-келген ғылыми-зерттеу ұйымы өндірістік қызметпен айналысқан жағдайда да қолданылады. Сол сияқты, егер кәсіпорынның мақсаты патенттер мен ноу-хау саласында қызмет көрсету болып табылса, онда мұндай қызметті жүзеге асыратын осы кәсіпорынның қызметін тұрақты жүргізу орны 4-тармақ шеңберінде артықшылықтарды пайдалана алмайды. Кәсіпорынды немесе тіпті кәсіпорынның бір бөлігін немесе концерннің кез-келген тобын басқару функцияларын орындайтын тұрақты қызмет

орны дайындық немесе көмекші қызметпен айналысады деп саналмайды, өйткені мұндай басқару қызметі осы деңгейден асып түседі. Егер халықаралық желісі бар кәсіпорын еншілес компанияларды, тұрақты өкілдіктерді, агенттерді немесе лицензиаттарды қамтитын Мемлекетте "басқару кеңсесін" құрса, мұндай бюро тиісті аймақта орналасқан кәсіпорынның барлық бөлімдері үшін қадағалау және үйлестіру функцияларын орындаса, *е)* тармақшасы бұл "басқару кеңсесіне" қолданылмайды, өйткені кәсіпорынды басқару функциясы, егер ол тек концерннің белгілі бір саласын қамтыса да, кәсіпорынның экономикалық қызметінің маңызды бөлігін құрайды және, демек, 4-тармақтың мағынасы бойынша дайындық немесе көмекші сипаттағы қызмет ретінде қарастыруға болмайды.

72. Сонымен қатар, егер бүкіл әлем бойынша тауарларды сатумен айналысатын кәсіпорын штатта кеңсе ашса және осы кеңседе жұмыс істейтін қызметкерлер осы Мемлекеттегі сатып алушыларға тауарларды сату келісімшарттарының маңызды бөліктері бойынша келіссөздерге белсенді қатысса, әдеттегі келісімшарт жасасусыз немесе келісімшартқа әкелетін негізгі рөлсіз (мысалы, қабылдауға қатысу осы келісімшарттарда қамтылған өнімнің түріне, сапасына немесе санына қатысты шешімдер), мұндай қызмет, әдетте, кәсіпорынның бизнес-операцияларының маңызды бөлігін құрайды және 4-тармақтың *е)* тармақшасының мағынасында дайындық немесе көмекші сипатқа ие ретінде қарастырылмауы керек. Егер 1-тармақтың шарттары сақталса, мұндай кеңсе тұрақты өкілдік болып саналады.

73. Жоғарыда 58-тармақта айтылғандай, 4-тармақ 1-тармақта дайындық немесе көмекші сипаттағы қызметпен айналысатын қызметті жүргізудің тұрақты орындарына қатысты жалпы ұйғарымнан алып тастауды көздеуге арналған. Осылайша, *f)* тармақшасына сәйкес, қызметті жүргізудің бір тұрақты орны *а) - е)* тармақшаларында аталған кез келген қызмет түрлерін біріктіретіндігінің өзі Тұрақты өкілдіктің болуын білдірмейді. Мұндай тұрақты іс-әрекеттің бірлескен қызметі тек дайындық немесе көмекші сипатқа ие болғандықтан, тұрақты өкілдік жоқ деп санау керек. Мұндай әрекеттің үйлесімі қатаң позициялардан емес, нақты жағдайларға байланысты қарастырылуы керек.

74. Егер фрагментацияға қарсы күрес туралы 4.1-тармақшаның ережелері қолданылмаса (төменде қараңыз), *f)* тармақшасы кәсіпорынның

а) - е) тармақшалары қолданылатын бірнеше тұрақты қызмет орындары болған жағдайға қатысы жоқ, өйткені мұндай жағдайда бар тұрақты өкілдік әрбір қызмет орнын шешу үшін бөлек және оқшаулап қарау қажет.

75. 4-тармақ қолданылатын қызметті жүргізудің тұрақты орындары осы қызметті жүргізудің тұрақты орындары арқылы жүзеге асырылатын коммерциялық қызмет осы тармақта аталған қызметпен шектелгенге дейін тұрақты өкілдіктер болып табылмайды. Бұл туралы кәсіпкерлік қызметті жолға қою және жүзеге асыру үшін қажетті шарттар қызметті жүргізу орындарына жауапты адамдармен жасалған жағдайда да айтуға

болады. Егер осы келісімшарттарды жасасу 4-тармақтың талаптарын қанағаттандырса, осы қызметкерлердің мұндай келісімшарттарды жасасуы 5-тармаққа сәйкес кәсіпорынның тұрақты өкілдігін білдірмейді (төмендегі 97-тармақты қараңыз). Мысал ретінде дайындық немесе көмекші зерттеулер жүргізілетін қызмет орнының басшысы сол жерде жүзеге асырылатын қызмет шеңберінде осы қызмет орнын құру және қолдау үшін қажетті келісімшарттар жасасатын жағдай болуы мүмкін.

76. Егер 4-тармақтың негізінде қызметті жүргізудің қандай да бір тұрақты орны тұрақты өкілдік болып есептелмесе, онда бұл ерекшелік кәсіпорынның осындай объектідегі қызметі тоқтатылған кезде қызметті жүргізу орнының иелігіндегі кәсіпорын мүлкінің бір бөлігін құрайтын жылжымалы мүлікті беруге қатысты да қолданылады (жоғарыдағы 4-тармақты және 13-баптың 2-тармағын қараңыз). Егер, мысалы, тауарларды көрсету *a)* және *b)* тармақшалары негізінде алынып тасталса, онда сауда жәрмеңкесі немесе конференция аяқталған кезде тауарларды сату *e)* тармақшасымен реттеледі, өйткені мұндай сату тек көмекші қызмет болып табылады. Мұндай ерекшелік, әрине, жәрмеңкеде немесе конференцияда көрсетілмеген тауарларды сатуға қатысты қолданылмайды.

77. Егер 4-тармақ қолданылмаса, кәсіпорын осы тармақта аталған қызмет үшін пайдаланатын қызметті жүргізудің тұрақты орны дайындық немесе көмекші қызмет шеңберінен тыс басқа қызмет үшін де пайдаланылатындығына байланысты, бұл қызметті жүргізу орны кәсіпорынның бірыңғай тұрақты өкілдігін және қызметтің екі түріне де қатысты тұрақты өкілдікке жататын пайданы білдіреді. осы тұрақты өкілдік орналасқан Мемлекетте салық салынуы мүмкін.

78. Кейбір Мемлекеттер 4-тармақта аталған белгілі бір қызмет түрлері негізінен дайындық немесе көмекші болып табылады деп санайды және салық департаменттері үшін де, салық төлеушілер үшін де үлкен сенімділікті қамтамасыз ету үшін бұл қызмет түрлері олардың дайындық немесе көмекші сипатқа ие болу шартына сәйкес келмеуі керек деп санайды. Осы ерекшеліктерді тиісінше пайдаланбау туралы кез келген алаңдаушылық 4.1-тармақтың ережелеріне сәйкес шешіледі. Осы көзқараспен бөлісетін мемлекеттер 4-тармаққа келесідей түзетулер енгізе алады (сонымен қатар төмендегі *a) - d)* тармақшаларында көрсетілген кейбір қызмет түрлерін алып тастауға келісуі мүмкін, егер олар бұл әрекеттер *e)* тармақшасындағы дайындық немесе көмекші шарттардың мәні болуы керек деп санаса:

4. Осы баптың алдыңғы ережелеріне қарамастан, "тұрақты өкілдік" термині мыналарды қамтымайды:

a) үй-жайларды тек кәсіпорынға тиесілі тауарларды немесе бұйымдарды сақтау, көрсету немесе жеткізу мақсатында пайдалану;

b) кәсіпорынға тиесілі тауарлардың немесе бұйымдардың қорларын сақтау, көрсету немесе жеткізу мақсатында ғана ұстап тұру;

c) басқа кәсіпорынның қайта өңдеу мақсаттары үшін ғана кәсіпорынға тиесілі тауарлардың немесе бұйымдардың қорларын ұстап тұру;

d) тұрақты қызмет орнын тек тауарларды немесе бұйымдарды сатып алу немесе кәсіпорын үшін ақпарат жинау мақсатында ұстау;

e) бұл қызмет дайындық немесе көмекші сипатта болған жағдайда,

a) - *d)* тармақшаларында көрсетілмеген кез келген басқа қызметті кәсіпорын үшін жүргізу мақсаттары үшін ғана тұрақты қызмет орнын ұстау; немесе

f) a) - *e)* тармақшаларында аталған қызмет түрлерінің кез келген тіркесімі үшін ғана тұрақты қызмет орнының мазмұны, егер осындай комбинация нәтижесінде туындайтын тұрақты қызмет орнының жалпы қызметі дайындық немесе көмекші сипатта болса.

4.1-тармақ

79. 4.1-тармақтың мақсаты – кәсіпорынның немесе бір-бірімен тығыз байланысты кәсіпорындар тобының әрқайсысы жай ғана дайындық немесе көмекші қызметпен айналысатынын дәлелдеу үшін тұтас бизнес операциясын бірнеше шағын операцияларға бөлуіне жол бермеу. 4.1-тармаққа сәйкес, 4-тармақта көзделген ерекшеліктер, егер осы жерде жүзеге асырылатын қызмет және сол кәсіпорынның немесе сол Мемлекетте осы немесе басқа жерде жүзеге асырылатын тығыз байланысты кәсіпорындардың басқа қызметі орындайтын болса, әйтпесе тұрақты өкілдік болатын қызметті жүргізу орнына қолданылмайды келісілген іскерлік операцияның бөлігі болып табылатын қосымша мүмкіндіктер. Алайда, 4.1-тармақты қолдану үшін бұл қызмет жүзеге асырылатын орындардың кем дегенде біреуі тұрақты өкілдік болуы керек немесе егер олай болмаса, тиісті қызмет түрлерінің жиынтығының нәтижесі болып табылатын жалпы қызмет жай дайындық немесе көмекші болып табылатыннан асып кетуі керек.

80. 8-тармақтың ережелері кәсіпорынның басқа кәсіпорынмен тығыз байланысты екендігін анықтау үшін қолданылады (төмендегі 119-121-тармақтарды қараңыз).

81. Келесі мысал 4.1-тармақтың қолданылуын көрсетеді:

— А-мысалы: RCO, R Мемлекетінің резидент банкі, s мемлекетінде тұрақты өкілдіктер болып табылатын бірқатар филиалдары бар. Сондай-ақ оның s штатында жеке кеңсесі бар, онда бірнеше қызметкерлер осы әртүрлі филиалдарда несие алуға өтініш берген клиенттер берген ақпаратты тексереді. Қызметкерлер жүргізген тексерулердің нәтижелері R Мемлекетіндегі RCO штаб-пәтеріне жіберіледі, онда басқа қызметкерлер несие алуға арналған өтінімдерге енгізілген ақпаратты талдайды және несие беру туралы шешімдер қабылданатын филиалдарға есептер ұсынады. Бұл жағдайда 4-тармақты алып тастау кеңсеге қолданылмайды, өйткені басқа орын (яғни несие алуға өтініш берілген басқа филиалдардың кез келгені) S Мемлекетіндегі RCO-ның тұрақты өкілдігі болып табылады, ал кеңседе және тиісті филиалда RCO

жүзеге асыратын іскерлік қызмет келісілген бөліктің бөлігі болып табылатын бірін-бірі толықтыратын іскерлік операциялар функциялары болып табылады (мысалы, s Мемлекетіндегі клиенттерге несие беру).

— В-мысалы: RCO, R Мемлекетінің резидент компаниясы, тұрмыстық техниканы шығарады және сатады. SCO, RCO-ның 100 пайыз еншілес кәсіпорны болып табылатын s Мемлекетінің тұрғыны, RCO-дан сатып алынған тұрмыстық техниканы сататын дүкенге ие. RCO сонымен қатар s Мемлекетінде шағын қоймаға ие, онда SCO-ға тиесілі дүкенде көрсетілгендердің кейбіріне ұқсас бірнеше ірі атаулар бар. Клиент SCO - дан осындай үлкен затты сатып алғанда, SCO қызметкерлері қоймаға барады, онда олар затты клиентке жеткізбес бұрын алып кетеді; тауарға меншік құқығын SCO RCO-дан тауар қоймадан шыққан кезде ғана сатып алады. Бұл жағдайда 4.1-тармақ қоймаға 4-тармақтың ерекшеліктерін қолдануға кедергі келтіреді, сондықтан қоймаға 4-тармақтың, атап айтқанда *а)* тармақшаның қолданылатынын анықтаудың қажеті жоқ. 4.1-тармақты қолдану шарттары орындалды, себебі

SCO және RCO бір-бірімен тығыз байланысты кәсіпорындар;

SCO дүкені-бұл SCO-ның тұрақты өкілдігі (тұрақты өкілдіктің анықтамасы бір Уағдаласушы мемлекеттің резиденті басқа мемлекетте қызмет жүргізудің тұрақты орнын пайдаланатын немесе ұстайтын жағдайлармен шектелмейді; ол бір Мемлекеттің кәсіпорны сол мемлекетте тұрақты қызмет орнын пайдаланған немесе ұстаған кезде тең дәрежеде қолданылады); сонымен қатар

RCO өз қоймасында және SCO өз дүкенінде жүзеге асыратын іскерлік қызмет – бұл біртұтас іскерлік операцияның бөлігі болып табылатын қосымша мүмкіндіктер (яғни, сол тауарларды сол мемлекеттегі басқа орын арқылы сатудан туындайтын міндеттемелер шеңберінде осы тауарларды жеткізу мақсатында тауарларды бір жерде сақтау).

5-тармақ

82. Жалпыға бірдей танылған қағида, егер кәсіпорын 1 және 2-тармақтардың мағынасында осы Мемлекетте тұрақты қызмет орны болмаса да, белгілі бір жағдайларда оның атынан әрекет ететін адам болса, кәсіпорын Мемлекетте тұрақты өкілдігі бар деп қарастырылуы керек. Бұл ереже мемлекетке мұндай жағдайларда салық алу құқығын беруді мақсат етеді. Осылайша, 5-тармақ кәсіпорынның өз атынан әрекет ететін адамның кез келген қызметіне қатысты тұрақты өкілдігі бар деп есептелетін жағдайларды көздейді.

83. Кәсіпорын үшін тұрақты өкілдік құра алатын тұлғалар – бұл оның атынан әрекет ететін және 6-тармақтың күшіне енетін тәуелсіз агент ретінде іскерлік қызметті жүзеге асыру кезінде осы әрекеттерді жасамайтын кәсіпорынның қызметкерлері болып табылатындығына қарамастан тұлғалар. Мұндай адамдар жеке тұлғалар да, компаниялар да бола алады және міндетті түрде Мемлекеттің резиденттері болып табылмауы немесе кәсіпорын атынан өз қызметін жүзеге асыратын оның аумағында

кеңсесі болуы тиіс емес. Халықаралық экономикалық қатынастардың мүдделері кез-келген адамның кәсіпорын атынан қызметті жүзеге асыруы кәсіпорынның тұрақты өкілдігін құруға әкеледі деген ережеге қайшы келеді. Мұндай түсіндіру олардың қызметінің сипатына байланысты белгілі бір дәрежеде кәсіпорынды тиісті мемлекеттің аумағындағы іскерлік қызметке тартатын адамдармен шектеледі. Осылайша, 5-тармақ тек компанияның атына келісімшарттар жасасатын немесе оны компания орындауы керек немесе әдетте кәсіпорын тарапынан айтарлықтай өзгеріссіз жасалатын осындай шарттарға қол қоюға әкелетін басты рөл атқаратын адамдар ғана кәсіпорынның тұрақты өкілдігін құруға әкелетін әрекеттерді жасай алатындығынан туындайды. Бұл жағдайда кәсіпорын атынан адамның іс-әрекеті, өйткені олар келісімшарттар жасасуға әкеледі және қарапайым жарнамадан асып түседі, бұл кәсіпорын тиісті Мемлекеттегі іскерлік қызметке қатысады деген қорытынды жасауға жеткілікті. Осы тұрғыда " тұрақты өкілдік" ұғымын қолдану, әрине, осы адамның келісім-шарттар жасасуы немесе осы адамның іс-әрекетінің тікелей нәтижесі ретінде жекелеген жағдайларда емес, бірнеше рет орын алады деп болжайды.

84. 5-тармақты қолдану үшін төменде көрсетілген барлық шарттар сақталуы тиіс:

— тұлға кәсіпорынның тапсырмасы бойынша шартқа қатысушы Мемлекетте әрекет етеді;

— бұл ретте, бұл тұлға әдетте шарттар жасасады немесе әдетте кәсіпорын тарапынан елеулі өзгерістерсіз жасалатын осындай шарттарға қол қоюға әкелетін басты рөл атқарады және

— бұл шарттар кәсіпорынның атына немесе меншік құқығын беру немесе осы кәсіпорынға тиесілі немесе кәсіпорын пайдалануға құқылы мүлікті пайдалану құқығын беру үшін немесе осы кәсіпорынның қызметтерін ұсыну үшін жасалады.

85. Егер осы шарттар сақталса да, 5-тармақ, егер кәсіпорынның тапсырмасы бойынша тұлға жүзеге асыратын қызмет 6-тармақты қоспағанда, тәуелсіз агенттің қызмет саласына кірсе немесе 4-тармақта аталған қызметпен шектелсе, ол тұрақты қызмет орны арқылы жүзеге асырылған кезде тұрақты өкілдік құрушы болып саналмаса, қолданылмайды. Бұл соңғы ерекшелік 4-тармаққа сәйкес тұрақты кеңсені тек дайындық немесе көмекші қызмет мақсатында ұстау тұрақты өкілдік болып саналмайтындығына және қызметі осы мақсаттармен шектелетін адамға тұрақты өкілдік құруға болмайтындығына байланысты. Егер, мысалы, тұлға тек кәсіпорын үшін сатып алу агенті ретінде әрекет етсе және бұл ретте, әдетте, осы кәсіпорынның атына сатып алу туралы шарттар жасаса, 5-тармақ, егер мұндай қызмет дайындық немесе көмекші болып табылғанға дейін кәсіпорыннан тәуелсіз болмаса да қолданылмайды (жоғарыда келтірілген 68-тармақты қараңыз).

86. Егер адам белгілі бір дәрежеде кәсіпорынды тиісті мемлекеттегі іскерлік қызметке тартса, адам кәсіпорынның тапсырмасы бойынша қатысушы мемлекетте әрекет етеді. Мысалы, бұл агент директордың атынан әрекет еткенде, серіктес

серіктестіктің атынан әрекет еткенде, директор компанияның атынан әрекет еткенде немесе қызметкер жұмыс берушінің атынан әрекет еткенде орын алады. Егер осы адам жасаған әрекеттер кәсіпорынға тікелей немесе жанама әсер етпесе, адамды кәсіпорын атынан әрекет етуші деп атауға болмайды. 83-тармақта көрсетілгендей, кәсіпорын атынан әрекет ететін адам компания бола алады; бұл жағдайда компанияның қызметкерлері мен директорларының іс-әрекеттері компанияның кәсіпорын атынан жұмыс істейтіндігін және егер солай болса, қандай дәрежеде жұмыс істейтіндігін анықтау үшін бірге қарастырылады.

87. "Шарттар жасасу" тіркесі шарттар жасасуды реттейтін тиісті заңға сәйкес шарт жасасқан тұлға болып саналатын жағдайларға назар аударады. Шарт осы шарттың талаптарын белсенді талқылаусыз жасалуы мүмкін; бұл, мысалы, тиісті заңда шарттың кәсіпорын атынан үшінші тарап жасаған осы кәсіпорынмен стандартты шарт жасасу туралы ұсынысты қабылдау себебінен жасалатындығы көзделген кезде орын алады. Сонымен қатар, келісім-шарт, тиісті заңға сәйкес, егер бұл шарт оның аумағынан тыс жерде жасалса да, мемлекетте жасалуы мүмкін; егер, мысалы, келісім-шарт кәсіпорынның атынан әрекет ететін адамның үшінші тарап жасаған келісімшарт жасасу туралы ұсынысты қабылдауы нәтижесінде жасалса, онда келісімшартқа осы Мемлекеттен тыс жерде қол қойылуы маңызды емес. Бұдан басқа, кәсіпорын үшін міндетті күші бар тәсілмен шарттың барлық элементтері мен бөлшектеріне қатысты Мемлекетте келіссөздер жүргізетін адам, егер шартқа оның аумағынан тыс басқа адам қол қойса да, осы Мемлекетте шарт жасасушы деп аталуы мүмкін.

88. "Немесе әдетте кәсіпорын тарапынан елеулі өзгерістерсіз жасалатын осындай шарттарға қол қоюға әкелетін басты рөл атқарады" деген тіркес шарт жасасу қатысушы Мемлекетте кәсіпорын атынан жасалған іс-әрекеттердің тікелей нәтижесі болып табылатын жағдайларды, тіпті тиісті заңға сәйкес, осы Мемлекетте аталған адам кәсіпорын атынан шарт жасаспайтын жағдайларды да білдіреді. "Шарттар жасасады" деген тіркес келісімшарттық құқыққа негізделген белгілі бір критерий болғанымен, келісімшарттар жасасу осы қызметтің тікелей нәтижесі болып табылатын жағдайларды қарастыру үшін оны бір Мемлекетте жүзеге асырылатын негізгі қызметке бағытталған критериймен толықтыру қажет деп саналды, дегенмен келісімшарттық құқықтың тиісті нормалары келісімшарттың Мемлекеттен тыс жерде жасалуын қамтамасыз етеді. 5-тармақтың сөздер тізбегін объектісі мен мақсатын ескере отырып түсіндірілуі керек, ол адам Мемлекетте жүзеге асыратын қызмет шет Мемлекет орындауға жататын шарттарды тұрақты түрде жасасуға бағытталған жағдайларды қамтуы керек, яғни адам сату кәсіпорнының маманы ретінде әрекет етеді. Осылайша, келісім-шарт жасасуға әкелетін басты рөл, әдетте, үшінші тарапты кәсіпорынмен келісім-шарт жасасуға көндірген адамның іс-әрекетімен байланысты. "Әдетте кәсіпорын тарапынан елеулі өзгерістерсіз жасалатын шарттар" деген сөздер, егер мұндай басты рөл белгілі бір

Мемлекетте жүзеге асырылса, шарттар Мемлекетте ресми түрде жасалмаса да, мысалы, егер осы Мемлекеттен тыс жерлерде шарттар әдетте тексеріліп, бекітілуге жататын болса да, осы адамның іс-әрекеті 5-тармақтың қолданысына жататынын түсіндіреді, тексеру осы шарттардың негізгі аспектілерінің өзгеруіне әкелмейді.

89. Осылайша, "әдетте кәсіпорын тарапынан айтарлықтай өзгеріссіз жасалатын келісімшарттарға қол қоюға әкелетін басты рөлді ойнайды" деген тіркес, мысалы, адам кәсіпорынға тиесілі тауарлар жеткізілетін қоймаға тікелей тапсырыс сұраған және алған (бірақ ресми түрде аяқтамаған) жағдайларда қолданылады, бұл жағдайда әдетте кәсіпорын мәміле деректерін мақұлдайды. Алайда, егер адам кәсіпорынның тауарларын немесе қызметтерін тікелей келісім-шарттар жасасуға әкелмейтін етіп сатса және сатса, ол қолданылмайды. Мысалы, егер фармацевтикалық компанияның өкілдері болашақта осы дәрі-дәрмектерді тағайындайтын дәрігерлерге жүгініп, осы компания шығаратын дәрі-дәрмектерді белсенді түрде жарнамаласа, мұндай маркетингтік қызмет дәрігерлер мен компания арасында тікелей келісім-шарттар жасасуға әкелмейді, осыған байланысты бұл дәрі-дәрмектерді сату осындай маркетингтік қызметтің нәтижесінде айтарлықтай өссе де, тармақ қолданылмайды.

90. Төменде 5-тармақтың қолданылуын көрсететін тағы бір мысал келтірілген. RCO, R Мемлекетінің резиденті, өзінің веб-сайттары арқылы бүкіл әлемге әртүрлі өнімдер мен қызметтерді таратады. S Мемлекетінің резиденті болып табылатын SCO компаниясы RCO-ның жүз пайыздық еншілес кәсіпорны болып табылады. SCO қызметкерлері RCO өнімдері мен қызметтерін сатып алуға сендіру үшін электрондық хаттар жібереді, телефон қоңырауларын жібереді немесе ірі ұйымдарға барады, сондықтан S Мемлекетіндегі ірі шоттарға жауап береді; жалақысы ішінара осы шот иелерінен алынған RCO табысына негізделген SCO қызметкерлері осы шот иелерінің қажеттіліктерін болжауға және оларды RCO ұсынатын өнімдер мен қызметтерді сатып алуға сендіруге тырысу үшін қарым-қатынас құру дағдыларын пайдаланады. SCO қызметкері осы шот иелерінің бірін тауарлардың немесе қызметтердің белгілі бір санын сатып алуға көндірген кезде, қызметкер берілген сан үшін төленетін бағаны көрсетеді, RCO компаниясы тауарлар мен қызметтерді ұсынғанға дейін RCO-мен онлайн режимінде келісім-шарт жасасу керек екенін атап өтеді және RCO келісімшарттарының стандартты шарттарын, соның ішінде RCO пайдаланатын белгіленген баға құрылымын түсіндіреді, ол қызметкердің өзгертуге құқығы жоқ. Шот иесі бұдан әрі осы қызметкер ұсынған баға құрылымына сәйкес SCO қызметкерімен келіскен санына осы шартты онлайн жасайды. Бұл мысалда SCO қызметкерлері шот иесі мен RCO арасында келісім - шарт жасасуға әкелетін басты рөл атқарады, мұндай шарттар әдетте кәсіпорын тарапынан айтарлықтай өзгеріссіз жасалады.

SCO қызметкерлері келісімшарттардың талаптарын өзгерте алмайтындықтан, келісімшарттар жасау олар кәсіпорын атынан жүзеге асыратын қызметтің тікелей нәтижесі емес дегенді білдірмейді, бұл шот иесін шот иесі мен RCO арасында

келісімшарттар жасасуға әкелетін маңызды элемент болып табылатын осы стандартты шарттарды қабылдауға сендіреді.

91. *a), b)* және *c)* тармақшаларының тұжырымдалуы 5-тармақтың атынан тұлға әрекет ететін кәсіпорын мен осы шарттар жасалатын үшінші тараптар арасында заңды күші бар құқықтар мен міндеттемелерді жасайтын шарттарға ғана емес, сондай-ақ осы кәсіпорын іс жүзінде орындайтын міндеттемелерді жасайтын шарттарға да қолданылуын қамтамасыз етеді, мұны шарт бойынша жасауға міндетті адам емес.

92. Осы тармақшалармен қамтылған әдеттегі жағдай - бұл агент, серіктес немесе кәсіпорын қызметкері клиенттермен кәсіпорын мен сол клиенттер арасында заңды құқықтар мен міндеттемелер жасау үшін келісімшарттар жасасқан кезде. Осы тармақшалар сондай-ақ кәсіпорын атынан әрекет ететін тұлға жасасатын шарттар бұл кәсіпорынды осы шарттар жасалған үшінші тараптармен заңды міндеттемелермен байланыстырмайтын, бірақ осы кәсіпорынға тиесілі не осы кәсіпорын пайдалануға құқылы не осы кәсіпорынға тиесілі мүлікке меншік құқығын беруге немесе пайдалану құқығын беруге арналған шарттар болып табылатын жағдайларды қамтиды. осы кәсіпорынның қызмет көрсетуі. "Комиссионер" шетелдік кәсіпорынмен комиссиялық келісім бойынша үшінші тараптармен жасасатын шарттар типтік мысал бола алады, оған сәйкес осы комиссионер кәсіпорын атынан әрекет етеді, бірақ комиссионер мен шетелдік кәсіпорын арасындағы келісімнің нәтижелері шетелдік кәсіпорынның сол кәсіпорынға тиесілі немесе пайдалануға құқығы бар мүлікке меншік құқығын немесе пайдалану құқығын осы үшінші тұлғаларға тікелей беруді көздесе де, сонымен бірге шетелдік кәсіпорын мен үшінші тараптар арасында заңды түрде жарамды құқықтар мен міндеттемелер жасамайтын шарттар жасасады.

93. *a)* тармақшасындағы "атауға" шарттарға сілтеме осы тармақшаның кәсіпорынның атына сөзбе-сөз жасалған шарттарға қолданылуын шектемейді; мысалы, ол жазбаша шартта кәсіпорынның атауы ашылмаған белгілі бір жағдайларда қолданылуы мүмкін.

94. *b)* және *c)* тармақшаларын қолданудың ең маңызды шарты-әдетте келісім-шарттар жасасатын немесе әдетте кәсіпорын тарапынан елеулі өзгерістерсіз жасалатын шарттарға қол қоюға әкелетін басты рөлді атқаратын тұлға кәсіпорын атынан мүлікке меншік құқығын немесе пайдалану құқығын беруге немесе мүлікті пайдалануға қатысты шарттардың бөліктері қызмет көрсетуді кәсіпорын атынан әрекет ететін тұлға емес, кәсіпорын орындайды.

95. *b)* тармақшаның мақсаттары үшін тиісті мүліктің бар-жоғы немесе кәсіпорынның атынан әрекет ететін тұлға мен үшінші тараптар арасында шарттар жасасу кезінде кәсіпорынның меншігінде болғаны маңызды емес. Мысалы, кәсіпорын атынан әрекет ететін адам кәсіпорын тікелей тұтынушыларға жеткізер алдында кейіннен өндіретін мүлікті сата алады. Сонымен қатар, "меншікке" сілтеме кез-келген материалдық және материалдық емес мүлікті қамтиды.

96. 5-тармақ қолданылатын жағдайларды адам өз атынан шарттар жасасатын және осы шарттарға байланысты туындайтын міндеттемелерді орындау мақсатында басқа кәсіпорындардан тауарлар немесе қызметтер алатын немесе осы тауарларды жеткізу немесе қызметтер көрсету үшін басқа кәсіпорындарға жүгінетін жағдайлардан ажырату керек. Мұндай жағдайларда тұлға осындай басқа кәсіпорындардың "атынан" әрекет етпейді және осы кәсіпорындардың атына не осы кәсіпорындарға тиесілі не олар пайдалануға құқылы мүлікті меншік немесе пайдалану құқығын үшінші тараптарға беруге не осындай басқа кәсіпорындардың қызметтер көрсетуіне шарттар жасаспайды. Егер, мысалы, компания белгілі бір нарықта өнімнің дистрибьюторы ретінде әрекет етсе және сонымен бірге клиенттерге кәсіпорыннан (оның ішінде қауымдастырылған кәсіпорындардан) сатып алынған өнімдерді сатса, ол осы кәсіпорынның атынан әрекет етпейді және белгілі бір кәсіпорынға тиесілі мүлікті сатпайды, өйткені клиенттерге сатылатын мүлік дистрибьюторға тиесілі. Бұл сондай-ақ дистрибьютор "шектеулі функциялар мен тәуекелдер жиынтығы бар дистрибьютор" (мысалы, агент ретінде емес) ретінде әрекет ететін жағдайларда орын алады, бірақ егер бұл дистрибьютор сатқан мүлікке меншік құқығын беру "шектеулі функциялар мен тәуекелдер жиынтығымен" кәсіпорыннан дистрибьюторға берілсе ғана дистрибьютор клиентке (дистрибьютордың сатылған объектіге меншік құқығын иелену ұзақтығына тәуелсіз) дистрибьютор сыйақы емес, сатудан пайда табатындай етіп, мысалы, комиссия түрінде беріледі.

97. 5-тармақта аталған шарттар кәсіпорынға тән іскерлік қызметті құрайтын операцияларға қатысты шарттарды қамтиды. Бұл ереже, мысалы, тұлға кәсіпорын қызметіне көмек көрсету үшін кәсіпорын үшін еңбек шарттарын жасасқан немесе егер тұлға кәсіпорын атынан тек ішкі операцияларға қатысты осындай шарттар жасасқан жағдайларда қолданылмайды. Сонымен қатар, адамның келісім-шарттар жасасуы немесе әдетте келісімшарттарға қол қоюға әкелетін басты рөл атқару фактісі, әдетте, жеке тұлғаның мемлекет ішіндегі кәсіпорын мен клиент арасындағы келіссөздерге қатысқаны немесе тіпті қатысқаны адамның келісім-шарттар жасасқаны немесе ойнағаны туралы қорытынды жасау үшін жеткіліксіз әдетте кәсіпорын тарапынан елеулі өзгерістерсіз жасалатын шарттарға қол қоюға әкелетін басты рөл. Дегенмен, адамның осындай келіссөздерге қатысуы немесе тіпті қатысуы кәсіпорын атынан осы адам орындайтын нақты функцияларды анықтауда маңызды болуы мүмкін.

98. Агент "әдетте" шарттар жасасуы немесе әдетте кәсіпорын тарапынан елеулі өзгерістерсіз жасалатын шарттарға қол қоюға әкелетін басты рөл атқаруы керек деген талап 5-баптың негізгі қағидатын көрсетеді, оған сәйкес кәсіпорын қатысушы мемлекетте қамтамасыз ететін қатысу уақытша болуы керек, егер кәсіпорын бар деп саналса тұрақты өкілдік, демек, белгілі бір мемлекетте салық салынатын қатысу. Агент "әдетте" келісімшарттар жасайды немесе әдетте кәсіпорын тарапынан айтарлықтай өзгеріссіз жасалатын келісімшарттарға қол қоюға әкелетін басты рөл атқарады деген қорытындыға келу үшін қажетті әрекеттердің көлемі мен жиілігі келісімшарттардың

сипатына және директордың іскерлік қызметіне байланысты болады. Нақты жиілік критерийін орнату мүмкін емес. Дегенмен, бұл шешімді қабылдау кезінде 28-30-тармақтарда қарастырылған факторлар маңызды болады.

99. 5-тармақта көрсетілген талаптарды сақтай отырып, кәсіпорынның тұрақты өкілдігі тұлға соңғысының атынан әрекет ететін дәрежеде болады, яғни,бұл тұлға шарттар жасасатын немесе әдетте кәсіпорын тарапынан елеулі өзгерістерсіз жасалатын шарттарға қол қоюға әкелетін басты рөл атқаратын шамада ғана емес.

100. 5-тармаққа сәйкес, белгілі бір шарттарға сай келетін адамдар ғана тұрақты өкілдік құра алады; барлық басқа адамдар алынып тасталады. Дегенмен, 5-тармақ кәсіпорынның мемлекетте тұрақты өкілдігі бар-жоғына балама өлшем беретінін есте ұстаған жөн. Егер кәсіпорынның 1 және 2-тармақтардың мағынасында тұрақты өкілдігі бар екенін дәлелдеуге болатын болса (4-тармақтың ережелерін ескере отырып), онда жауапты тұлғаның 5-тармақтың қолданысына жататынын дәлелдеудің қажеті жоқ.

101. 5-тармақтың салдарының бірі, әдетте, тармақта аталған шарттардан туындайтын құқықтар мен міндеттемелер тармақтың салдарынан туындайтын тұрақты өкілдікке беріледі (7-бапқа түсініктеменің 21-тармағын қараңыз), бұл осы шарттарды орындау нәтижесінде алынған барлық пайда дегенді білдірмейтінін ескеру маңызды. Тұрақты өкілдіктің есебіне жатқызылуы тиіс. Тұрақты өкілдіктің шотына жатқызылатын және 5-тармақты қолдану нәтижесінде туындайтын пайданы айқындау 7 -бапта келтірілген қағидалармен реттеледі; әрине, бұл басқа кәсіпорындар мен тұрақты өкілдікке иелік ететін кәсіпорынның қалған бөлігі жүзеге асыратын қызметке тиісті түрде төленуін талап етеді, осылайша 7-бапқа сәйкес тұрақты өкілдіктің шотына жатқызылған пайда тек тұрақты өкілдік алған қаражатты қамтуы мүмкін, егер ол жеке және тәуелсіз кәсіпорын болса 5-тармақ осы тұрақты өкілдікке жатқызылатын қызмет.

6-тармақ

102. Егер қатысушы Мемлекеттің кәсіпорны іскерлік қызметті жүзеге асыратын тәуелсіз агент арқылы іскерлік операциялар жасаса, егер агент әдеттегі іскерлік қызмет шеңберінде әрекет етсе, оған осы операцияларға қатысты басқа қатысушы мемлекетте салық салынбайды (83-тармақты қараңыз). Жеке және тәуелсіз кәсіпорынды білдіретін мұндай агенттің қызметі шетелдік кәсіпорынның тұрақты өкілдігінің болу фактісін анықтауға әкелмеуі керек.

103. 6-тармақтың ережелерінен алып тастау тұлға тәуелсіз агент ретінде іскерлік қызметті жүзеге асыру барысында кәсіпорын атынан әрекет еткен жағдайларда ғана қолданылады. Демек, егер адам кәсіпорынның атынан басқа сапада әрекет етсе, мысалы, қызметкер жұмыс берушінің атынан әрекет етсе немесе серіктес Серіктестік атынан әрекет етсе, ол қолданылмайды. 15-бапқа түсініктеменің 8.1-тармағында түсіндірілгендей, кейде жеке тұлға көрсететін қызметтер персоналды іріктеу және жалдау қызметтері немесе жеке кәсіпорын көрсететін қызметтер болып табылатынын анықтау қиын; осы мақсатта 15-бапқа түсініктеменің 8.2 - 8.28-тармақтарының

ережелері пайдаланылуы мүмкін. Алайда, егер адам қызметкер ретінде емес, өзінің іскерлік қызметін жүзеге асыру барысында кәсіпорынның атынан әрекет етсе, 6-тармақтың ережелері егер бұл тұлға осы әрекеттерді тәуелсіз агент ретінде жүзеге асырса ғана қолданылады; төмендегі 111-тармақта түсіндірілгендей, егер осы тұлғаның қызметі бір кәсіпорынның немесе тығыз байланысты кәсіпорындардың атынан толығымен немесе толығымен жүзеге асырылса, мұндай тәуелсіз мәртебенің ықтималдығы төмен болады.

104. Агент ретінде әрекет ететін тұлға ұсынылатын кәсіпорыннан тәуелсіз бола ма, жоқ па, бұл тұлғаның кәсіпорынға қатысты міндеттемелерінің көлеміне байланысты. Кәсіпорын мүддесі үшін тұлғаның коммерциялық қызметі егжей-тегжейлі нұсқаулармен реттелетін немесе кәсіпорын тарапынан жан-жақты бақыланатын жағдайларда, мұндай тұлға кәсіпорыннан тәуелсіз ретінде қарастырыла алмайды. Тағы бір маңызды критерий кәсіпкерлік тәуекелді сол тұлға немесе ол ұсынатын кәсіпорын көтеруі керек пе. Қалай болғанда да, 6-тармақтың соңғы сөйлемі белгілі бір жағдайларда адамды тәуелсіз агент ретінде қарастыруға болмайтындығын қарастырады (төмендегі 119-121-тармақтарды қараңыз). Осы соңғы сөйлем қолданылмайтын агентті тәуелсіз деп санауға болатындығын анықтаған кезде келесі ойларды ескеру қажет.

105.Айта кету керек, егер 6-тармақтың соңғы ұсынысы еншілес кәсіпорынның тек қана немесе іс жүзінде тек бір-бірімен тығыз байланысты кәсіпорындардың атынан әрекет етпеуі себебінен қолданылмаса, бас компанияның акционер ретінде оған қатысты жүзеге асыратын бақылауы бас компанияның агенті ретінде еншілес компанияның тәуелділігін немесе басқа параметрлерін бағалау кезінде ескерілмейді. Бұл 5-баптың 7-тармағында көрсетілген ережеге сәйкес келеді (113-тармақты да қараңыз).

106. Тәуелсіз агент, әдетте, өз жұмысының нәтижелері үшін өзінің директорының алдында жауап береді, бірақ бұл жұмысты орындау тәсіліне қатысты айтарлықтай бақылауға жатпайды. Директор оған жұмысты орындауға қатысты толық нұсқаулар бермеуі керек. Директордың агенттің арнайы дағдылары мен біліміне сүйенуі агенттің тәуелсіздігін көрсетеді.

107. Агент жүргізе алатын іскерлік қызмет ауқымының шектеулері агенттің өкілеттік көлеміне айқын әсер етеді. Алайда, мұндай шектеулер шартпен берілген өкілеттіктер шеңберінде принципалдың атынан іскерлік қызметті жүргізу кезінде агенттің еркіндік дәрежесін бағалау арқылы айқындалатын тәуелділікке қатысты қолданылмайды.

108. Шарттың қолданылу ерекшелігі агент шарт шеңберінде іскерлік қызметті жүзеге асыруға байланысты принципалға маңызды ақпарат беретіндігінде болуы мүмкін. Мұның өзі тек директордан іскерлік қызметті жүргізу тәсілін мақұлдау процесінде ақпарат берілген жағдайларды қоспағанда, агенттің тәуелділігін анықтау үшін жеткілікті критерий болып табылмайды. Келісімшарттың нақты орындалуын

қамтамасыз ету және принципалмен жақсы қарым-қатынасты сақтау мақсаты бар ақпарат беру тәуелділіктің белгісі емес.

109. Тәуелсіздік мәртебесін анықтау кезінде ескеретін тағы бір фактор-агент ұсынған директорлардың саны. 111-тармақта атап өтілгендей, егер агенттің қызметі Бизнестің қызмет ету мерзімі немесе ұзақ мерзім ішінде кәсіпорын атынан толығымен немесе іс жүзінде толығымен жүзеге асырылса, тәуелсіз мәртебе ықтималдығы аз болады. Алайда, бұл фактінің өзі анықтаушы емес. Агенттің іс-әрекеті осы агент жүзеге асыратын автономды іскерлік қызметті білдіретінін анықтау үшін, оның барысында ол өзінің кәсіпкерлік дағдылары мен білімдерін пайдалану арқылы тәуекелдерді көтеріп, сыйақы алады, барлық фактілер мен жағдайларды ескеру қажет. Егер агент әдеттегі іскерлік қызмет шеңберінде бірнеше директорлардың атынан әрекет етсе және олардың ешқайсысы агент жүзеге асыратын іскерлік қызметке қатысты басымдыққа ие болмаса, егер Директорлар олардың тапсырмасы бойынша іскерлік қызмет барысында агенттің іс-әрекетін бақылауды қамтамасыз ету үшін келісілген әрекет етсе, тәуелділік болуы мүмкін.

110. Тәуелсіз агентті, егер ол өзінің делдалдық қызметімен байланысты емес қызметті жүзеге асырса, агент ретінде әдеттегі іскерлік қызмет шеңберінде әрекет етуші деп атауға болмайды. Егер, мысалы, бірнеше компаниялардың дистрибьюторы ретінде өз атынан әрекет ететін компания басқа кәсіпорынның агенті ретінде де әрекет етсе, онда компания дистрибьютор ретінде жүзеге асыратын қызмет компания 6-тармақтың ережелерін қолдану мақсатында агент ретінде әдеттегі іскерлік қызмет шеңберінде жүзеге асыратын қызметтің бөлігі болып саналмайды. Алайда, кәсіпорын агент ретінде жүзеге асыратын әдеттегі іскерлік қызмет шеңберіне кіретін іс-шараларға делдалдық қызмет кіреді, ол белгілі бір бизнес секторында қабылданған тәжірибеге сәйкес, кейде агент ретінде, ал кейде оның атынан жүзеге асырылады, егер делдалдық қызметтің бұл түрлері іс жүзінде, бір-бірінен ажыратылмайды. Егер, мысалы, қаржы секторындағы брокер-дилер нарықтық делдалдықтың әртүрлі түрлерін ұқсас түрде жүзеге асырса, бірақ клиенттердің қажеттіліктеріне байланысты кейде оны басқа кәсіпорынның агенті ретінде, ал кейде оның атынан жүзеге асырса, брокер-дилер агент ретінде өзінің әдеттегі іскерлік қызметінде әрекет етеді деп саналады, егер ол осындай әртүрлі нарықтық делдалдық қызметті жүзеге асырады.

111. 6-тармақтың соңғы сөйлемі, егер адам тек бір немесе бірнеше тығыз байланысты кәсіпорындардың атынан ғана немесе іс жүзінде әрекет етсе, тәуелсіз агент болып саналмайды. Алайда, бұл соңғы сөйлем 6-тармақ адам осы адаммен тығыз байланысы жоқ бір немесе бірнеше кәсіпорынның атынан әрекет еткен жағдайларда автоматты түрде қолданылады дегенді білдірмейді. 6-тармақтың ережелері адамның іскерлік қызметті тәуелсіз агент ретінде жүзеге асыруын және осы іскерлік қызметтің әдеттегі барысы шеңберінде әрекет етуін талап етеді. Тәуелсіз мәртебе, егер адамның қызметі тек бір кәсіпорынның (немесе бір-бірімен тығыз байланысты кәсіпорындар

тобының) тапсырмасы бойынша белгілі бір тұлғаның бизнесінің қызмет ету мерзімі немесе ұзақ мерзім ішінде толық немесе толығымен жүзеге асырылса, ықтималдығы аз болады. Алайда, егер адам қысқа мерзім ішінде (мысалы, осы тұлғаның коммерциялық қызметінің басында) тығыз байланысы жоқ бір кәсіпорынның атынан ғана әрекет етсе, 6-тармақтың ережелерін қолдануға болады. 109-тармақта көрсетілгендей, адамның қызметі тәуелсіз агент ретінде іскерлік қызметті жүзеге асыру болып табылатындығын анықтау үшін барлық фактілер мен мән-жайларды ескеру қажет.

112. 6-тармақтың соңғы сөйлемі, егер адам 8-тармақта келтірілген ұйғарымға сәйкес онымен тығыз байланысты кәсіпорындардың тапсырмасы бойынша "тек қана немесе іс жүзінде ғана" әрекет еткен жағдайда ғана қолданылады. Бұл дегеніміз, егер адамның қызметі онымен тығыз байланысы жоқ кәсіпорындар атынан белгілі бір адамның іскерлік қызметінің маңызды бөлігі болмаса, онда ол тәуелсіз агент болып саналмайды. Егер, мысалы, агент тығыз байланысы жоқ кәсіпорындар атынан жасалған сату мәмілелері оның басқа кәсіпорындардың атынан әрекет ететін агент ретінде жасаған барлық сату мәмілелерінің 10 пайызынан азын құраса, онда бұл агент онымен тығыз байланысты атынан "тек қана немесе іс жүзінде ғана" әрекет етеді деп есептелуі керек кәсіпорындар.

113. 6-тармақтың соңғы сөйлемінде баяндалған ереже және 8-тармақта келтірілген "тығыз байланысты" анықтамасы бір компания басқа компанияны бақылайтын немесе бақылайтын жағдайларды қамтитыны 5-баптың 7-тармағының қолданылу аясын қандай да бір түрде шектейді. 117-тармақта келтірілген түсіндірмеге сәйкес еншілес компания өзінің бас компаниясының атынан 5-тармаққа сәйкес бас компания тұрақты өкілдігі бар деп есептелетіндей әрекет ете алады; бұл жағдайда тек қана немесе іс жүзінде тек өзінің бас компаниясының атынан жұмыс істейтін еншілес компания 6-тармақта көзделген "тәуелсіз агент" үшін алып тастаудан пайда көре алмайды. Алайда, бұл бас және еншілес компаниялардың қарым-қатынасы 5-тармақтың талаптарын қолдануды жоққа шығарады дегенді білдірмейді. Сондай-ақ, мұндай қарым-қатынастардың өзі осы талаптардың кез-келгені орындалды деген қорытынды жасау үшін жеткілікті.

114. "Тұрақты өкілдік" ұғымының анықтамасына сәйкес, бір Мемлекеттің сақтандыру компаниясына, егер оның 1-тармақтың анықтамасында тұрақты кеңсесі болса немесе 5-тармақта сипатталғандай, ол қызметті тұлға арқылы жүзеге асыратын болса, оның сақтандыру қызметіне байланысты екінші Мемлекетте салық салынуы мүмкін. Шетелдік сақтандыру компанияларының агенттіктері кейде жоғарыда аталған талаптардың ешқайсысына сәйкес келмейтіндіктен, бұл компаниялардың мемлекетте осындай қызметтен алынған пайдасына белгілі бір мемлекетте салық салмай-ақ ауқымды қызметті жүзеге асыру мүмкіндігі бар. Мұндай мүмкіндікті болдырмау үшін ЭЫДҰ-ға мүше елдер 2017 жылға дейін жасаған әртүрлі конвенцияларға Мемлекеттің сақтандыру компаниялары, егер олар осы басқа Мемлекетте жарналарды онда

құрылған және 5-тармақтың күшімен тұрақты өкілдік болып табылатын агенттен өзгеше агент арқылы алса, не оның аумағында болатын тәуекелдерді осындай агент арқылы сақтандырса, басқа Мемлекетте тұрақты өкілдігі бар деп есептелетін ережені қамтиды. Конвенцияға көрсетілген себептер бойынша ережені енгізу керек пе, жоқ па деген шешім қозғалатын қатысушы Мемлекеттерде қалыптасқан нақты және құқықтық жағдайға байланысты болады. Сонымен қатар, 2017 жылы енгізілген 5 және 6-тармақтардағы өзгерістер осы ереже шешуі керек кейбір мәселелерді шешті. Осы себепті мұндай ереже жиі қарастырылмайды. Осы фактіні ескере отырып, мұндай ұсынысты үлгілік конвенцияға енгізу орынды болып табылмайды.

7-тармақ

115. Еншілес компанияның болуы бұл еншілес компания өзінің бас компаниясының тұрақты өкілі болып табылады дегенді білдірмейді. Бұл салық салу мақсатында мұндай еншілес ұйым тәуелсіз заңды тұлға болып табылады деген қағидадан туындайды. Еншілес компания жүзеге асыратын сауда немесе іскерлік қызметті бас компания басқаратыны да еншілес компанияны бас компанияның тұрақты өкілдігіне айналдырмайды.

116. Алайда, баптың 1-5-тармақтарының ережелеріне сәйкес, бас компанияның еншілес компаниясы кеңсесі бар Мемлекетте тұрақты өкілдігі болуы мүмкін. Осылайша, бас компанияның иелігіндегі еншілес компанияға тиесілі кез келген кеңістік немесе үй-жайлар (қараңыз жоғарыда келтірілген 10-19-тармақтар) және бас компания өзінің іскерлік қызметін жүзеге асыратын тұрақты кеңсені білдіреді, баптың 3 және 4-тармақтарын ескере отырып, 1-тармаққа сәйкес бас компанияның тұрақты өкілдігін білдіреді (мысалы, жоғарыда келтірілген 15-тармақты қараңыз). Бұдан басқа, 5-тармаққа сәйкес, егер осы тармақтың шарттары сақталса, баптың 6 - тармағының ережелері қолданылатын жағдайларды қоспағанда, бас компания өзінің еншілес компаниясы оның атынан жүзеге асыратын кез келген қызметке қатысты Мемлекетте тұрақты өкілдігі бар деп есептеледі (82-99-тармақтарды қараңыз).

117. Дәл осындай қағидаттар халықаралық топқа кіретін кез-келген компанияға қолданылады, осылайша кез-келген компания өзінің иелігінде болатын Мемлекетте тұрақты өкілдікке ие бола алады (10-19 тармақтарды қараңыз) және топтың басқа компаниясына тиесілі үй-жайларды пайдаланады немесе егер алдыңғы компания баптың 5-тармағына сәйкес тұрақты өкілдігі бар деп саналса (82-99 тармақтарды қараңыз). Соған қарамастан, баптың 1 немесе 5-тармақтарының ережелеріне сәйкес тұрақты өкілдіктің болу фактісі топтың әрбір компаниясы үшін жеке белгіленуге тиіс. Осылайша, бір Мемлекетте топтың тұрақты өкілдігінің болуы топтың басқа компаниясының осы Мемлекетте өзінің тұрақты өкілдігі бар-жоғына ешқандай қатысы болмайды.

118. Халықаралық топтың мүшесі болып табылатын компанияға тиесілі үй-жайлар топтың басқа компаниясының қарамағына берілуі мүмкін және 5-баптың

басқа шарттарына сәйкес осы басқа компанияның тұрақты өкілдігі бола алады, егер осы басқа компанияның іскерлік қызметі осы орын арқылы жүзеге асырылса, онда бұл жағдай мен компания жиі кездесетін жағдай арасындағы айырмашылықты жасау керек халықаралық топтың мүшесі бола отырып, өз іскерлік қызметі шеңберінде топтың басқа компаниясына қызметтер (мысалы, басқару қызметтері) көрсетеді, осы басқа компанияға тиесілі емес үй-жайларда және өз персоналын тарта отырып жүзеге асырылады. Бұл жағдайда қызмет көрсету орны компанияның соңғы компаниясының иелігінде болмайды және осы орын арқылы жүзеге асырылатын осы компанияның іскерлік қызметін білдірмейді. Сондықтан бұл орынды қызмет көрсетілетін компанияның тұрақты өкілдігі деп санауға болмайды. Шынында да, белгілі бір жерде компанияның жеке қызметі басқа компанияның бизнесіне экономикалық пайда әкелуі мүмкін екендігі соңғы компания өзінің іскерлік қызметін белгілі бір орын арқылы жүзеге асырады дегенді білдірмейді: себебі, ол осы бөлшектерді өндіруден немесе қызмет көрсетуден пайда көрсе де, басқа компания басқа елде көрсететін өндірілген бөлшектерді немесе қызметтерді ғана сатып алатын компанияның осы компания бойынша тұрақты өкілдігі болмайтыны анық.

8-тармақ

119. 8-тармақта баптың мақсаттары үшін, атап айтқанда 4.1 және 6-тармақтар үшін "кәсіпорынмен тығыз байланысты" тұлға немесе кәсіпорын ұғымының мағынасы түсіндіріледі. Бұл ұғымды 9-баптың мақсаттары үшін қолданылатын " қауымдастырылған кәсіпорындар" ұғымынан ажырату керек; екі ұғымның да белгілі бір ұқсастық дәрежесі болғанымен, олар баламалы деп саналмайды.

120. 8-тармақтың бірінші бөлігі кәсіпорынмен тығыз байланысты тұлғаның немесе кәсіпорынның жалпы анықтамасын қамтиды. Егер барлық тиісті фактілер мен жағдайлар негізінде олардың біреуі екіншісін бақылайтын болса немесе екеуі де сол адамдардың немесе кәсіпорындардың бақылауында болса, онда адам немесе кәсіпорын кәсіпорынмен тығыз байланысты болады. Бұл жалпы ереже, мысалы, жеке тұлға немесе кәсіпорын белгілі бір тұлғаға немесе кәсіпорынға кәсіпорындағы бенефициарлық үлестің 50 пайызынан астамын тікелей немесе жанама иеленсе, өзіне ұқсас құқықтарды жүзеге асыруға мүмкіндік беретін арнайы келісім негізінде кәсіпорынды бақылайтын жағдайларды қамтиды. Көпше қолданудың көптеген жағдайлары сияқты, 8-тармақтың бірінші сөйлемінің соңындағы "бірдей тұлғаларға немесе кәсіпорындарға" сілтеме осындай бір ғана тұлға немесе кәсіпорын болған жағдайларды қамтиды.

121. 8-тармақтың екінші бөлігі кәсіпорынмен тығыз байланысты адамды немесе кәсіпорынды анықтау талаптары белгілі бір жағдайларда автоматты түрде сақталуын қамтамасыз етеді. Осы екінші бөлімге сәйкес, егер олардың біреуі екіншісіндегі бенефициарлық үлестің 50 пайызынан астамын тікелей немесе жанама иеленсе немесе үшінші тұлға тікелей немесе жанама түрде тұлғада да, кәсіпорында да, екі кәсіпорында

да бенефициарлық үлестің 50 пайызынан астамын иеленсе, тұлға немесе кәсіпорын кәсіпорынмен тығыз байланысты болып саналады. Компания жағдайында, егер тұлға дауыстардың жалпы санының және компания акцияларының құнының немесе компания капиталына қатысудың бенефициарлық үлесінің пайызынан астамын тікелей немесе жанама иеленсе, бұл шарт сақталады.

Электрондық сауда

122. Электрондық сауда саласындағы операцияларды жүзеге асыру кезінде мемлекетте есептеу жабдықтарын жай пайдалану Тұрақты өкілдік бола ала ма деген пікірталастар болды. Бұл мәселе баптың ережелеріне қатысты бірқатар сұрақтар туғызады.

123. Кәсіпорынның автоматтандырылған жабдықты пайдалану орны ол орналасқан Мемлекеттің аумағында тұрақты өкілдік бола алады (төменде қараңыз), белгілі бір жағдайларда тұрақты өкілдік болатындай етіп осындай жерде орнатылуы мүмкін есептеу жабдықтары мен осы жабдықта қолданылатын немесе сақталатын деректер мен бағдарламалық жасақтама арасындағы айырмашылықты анықтау қажет. Мысалы, бағдарламалық жасақтама мен электрондық деректердің үйлесімі болып табылатын интернеттегі веб-сайттың өзі материалдық мүлік емес. Осылайша, оның "қызмет орны" болуы мүмкін орны жоқ, өйткені "объект, мысалы, үй-жай немесе кейбір жағдайларда техника немесе жабдығы" жоқ (6-тармақты қараңыз) осы веб-сайтты құрайтын тиісті бағдарламалық жасақтама мен деректерге қатысты. Екінші жағынан, веб-сайт сақталатын және оған қол жеткізілетін сервер – бұл физикалық орналасқан жері бар жабдық бірлігі, осылайша сол серверді басқаратын кәсіпорынның "тұрақты кеңсесі" бола алады.

124. Веб-сайт пен оны сақтайтын және пайдаланатын сервер арасындағы айырмашылық маңызды, өйткені серверді басқаратын кәсіпорын веб-сайт арқылы өзінің іскерлік қызметін жүзеге асыратын кәсіпорыннан өзгеше болуы мүмкін. Мысалы , көбінесе кәсіпорын өзінің іскерлік қызметін жүзеге асыратын веб-сайт Интернет-қызмет провайдерінің (ИҚП) серверінде орналастырылады. ИҚП-ға осындай келісімдер арқылы төленетін сома веб-сайтқа қажетті бағдарламалық жасақтама мен деректерді сақтау үшін пайдаланылатын дискілік кеңістіктің көлеміне байланысты болуы мүмкін болса да, бұл шарттар әдетте сервер мен оның орналасқан жерін кәсіпорынның қарамағына алмайды (10-19 тармақтарды қараңыз), тіпті кәсіпорын мүмкін болса да оның веб-сайты белгілі бір серверде белгілі бір жерде болуы керек екенін анықтаңыз. Бұл жағдайда кәсіпорын бұл жерде физикалық түрде де жоқ, өйткені веб-сайттың физикалық орны жоқ. Мұндай жағдайларда кәсіпорын осындай орналастыру шарты негізінде кеңсені сатып алды деп санауға болмайды. Алайда, егер веб-сайт арқылы іскерлік қызметті жүзеге асыратын кәсіпорынның өз иелігінде сервері болса, мысалы, веб-сайт сақталатын және пайдаланылатын серверге иелік ету (немесе

жалға алу) және пайдалану, егер баптың басқа талаптары орындалса, сервердің орналасқан жері кәсіпорынның тұрақты өкілі бола алады.

125. Белгілі бір жерде есептеу жабдығы тұрақты өкілдікке қойылатын талаптарға сай болған жағдайда ғана тұрақты өкілдік бола алады. Сервер жағдайында серверді жылжыту мүмкіндігі емес, оның нақты қозғалысы маңызды. Тұрақты қызмет орнын көрсету үшін сервер 1-тармақта анықталғандай тұрақты орынға айналу үшін жеткілікті кезең ішінде белгілі бір жерде орналасуы керек.

126. Тағы бір мәселе, кәсіпорынның іскерлік қызметін сервер сияқты жабдықтары бар жерде ішінара немесе толығымен жүзеге асырылатын деп санауға бола ма? Кәсіпорынның іскерлік қызметі ішінара немесе толығымен осындай жабдықтың көмегімен жүзеге асырыла ма, жоқ па деген мәселені әр жағдайда қарастыру қажет, және осындай жабдықтың арқасында кәсіпорынның кәсіпкерлік қызметі жүзеге асырылатын объектілері бар деп айтуға болатындығын анықтау қажет.

127. Егер кәсіпорын белгілі бір жерде есептеу техникасын қолданса, онда жабдықты сол жерде пайдалану үшін белгілі бір кәсіпорынның қызметкерлері қажет болмаса да, тұрақты өкілдік болуы мүмкін. Егер іс жүзінде осы жерде іскерлік қызметті жүргізу үшін персонал талап етілмесе, кәсіпорынды өзінің іскерлік қызметін қандай да бір жерде ішінара немесе толық жүзеге асырушы деп санау үшін персоналдың болуы қажет емес. Бұл тұжырым табиғи ресурстарды пайдалану кезінде қолданылатын автоматты сорғы жабдығы сияқты жабдық автоматты түрде жұмыс істейтін басқа қызметпен бірдей дәрежеде электрондық саудаға қолданылады.

128. Тағы бір мәселе, егер 4-тармақта сипатталған көмекші қызмет арқылы жүзеге асырылатын электрондық сауда операциялары болса, тұрақты өкілдікті бар деп санауға болмайтындығына байланысты. Осындай жерде жүзеге асырылатын нақты қызмет 4-тармақтың қолданысына жата ма, жоқ па деген мәселені кәсіпорын осы жабдықтың көмегімен жүзеге асыратын әртүрлі функцияларды ескере отырып, әр нақты жағдайда зерттеу қажет. Төменде әдетте дайындық немесе көмекші болып саналатын әрекеттердің мысалдары келтірілген:

— жеткізушілер мен тұтынушылар арасында телефон желісіне өте ұқсас байланыс арнасын қамтамасыз ету;

— тауарларды немесе қызметтерді жарнамалау;

— қауіпсіздік және тиімділік мақсатында айна сервері арқылы ақпарат беру;

— кәсіпорын үшін нарықтық деректерді жинау;

— ақпарат беру.

129. Алайда, егер мұндай функциялардың өзі тұтастай алғанда кәсіпорынның іскерлік қызметінің маңызды және маңызды бөлігін құраса немесе кәсіпорынның басқа да негізгі функциялары есептеу жабдығының көмегімен жүзеге асырылса, олар 4-

тармақта қамтылған қызмет шеңберінен шығады және егер жабдық кәсіпорынның тұрақты қызметі болса (123-127-тармақтарда талқыланғандай), содан кейін бұл жағдайда тұрақты өкілдік болады.

130. Белгілі бір кәсіпорынның негізгі функцияларының құрамы осы кәсіпорын жүзеге асыратын іскерлік қызметтің сипатына нақты тәуелділікке ие. Мысалы, кейбір ИҚП веб-сайттарды немесе басқа кәсіпорындардың басқа мақсаттарын орналастыру үшін өздерінің серверлерін пайдаланады. Мұндай ИҚП үшін клиенттерге қызмет көрсету мақсатында олардың серверлерін пайдалану олардың коммерциялық қызметінің маңызды бөлігі болып табылады және оларды дайындық немесе көмекші қызмет деп санауға болмайды. Тағы бір мысал – интернет арқылы тауарларды сату қызметін жүзеге асыратын кәсіпорын (кейде "интернет-сатушы" деп аталады). Бұл жағдайда кәсіпорын серверлерді пайдалану қызметін жүзеге асырмайды және оны белгілі бір жерде жүзеге асыра алатындығы бұл жерде жүзеге асырылатын қызмет дайындық және көмекші әрекеттерден гөрі көп деген қорытынды жасау үшін жеткіліксіз. Бұл жағдайда не істеу керек – бұл кәсіпорынның іскерлік қызметіне байланысты осы жерде жүзеге асырылатын қызметтің сипатын зерттеу. Егер мұндай әрекеттер интернеттегі тауарларды сату қызметіне қатысты жай ғана дайындық немесе көмекші болса (мысалы, орналасқан жері веб-сайт орналасқан серверді пайдалану үшін пайдаланылады, ол көбінесе тек жарнамалау, тауарлар каталогтарын көрсету немесе әлеуетті клиенттерге ақпарат беру үшін пайдаланылады), онда 4-тармақтың ережелері қолданылады және орналасқан жері тұрақты емес өкілдігі болады. Алайда, егер сатумен байланысты типтік функциялар осы жерде жүзеге асырылса (мысалы, клиентпен келісім-шарт жасасу, төлемдерді өңдеу және тауарларды жеткізу автоматты түрде сол жерде орналасқан жабдықтың көмегімен жүзеге асырылады), мұндай әрекеттерді тек дайындық немесе көмекші деп санауға болмайды.

131. Соңғы сұрақ – ИҚП-ны тұрақты өкілдік ретінде қарастыру үшін 5-тармақтың ережелерін қолдануға бола ма? Жоғарыда айтылғандай, ИҚП басқа кәсіпорындардың веб-сайттарын өз серверлерінде орналастыру қызметтерін жиі ұсынады. Содан кейін 5-тармақтың ережелерін ИҚП-ның меншігіндегі және ИҚП деректерімен басқарылатын серверлер арқылы жұмыс істейтін веб-сайттар арқылы электрондық сауданы жүргізетін кәсіпорындардың тұрақты өкілдіктері сияқты қарастыру үшін қолдануға бола ма деген сұрақ туындауы мүмкін. Бұл өте ерекше жағдайларда орын алуы мүмкін болса да, 5-тармақ әдетте қолданылмайды, өйткені ИҚП веб-сайттарға иелік ететін кәсіпорындардың агенті болып табылмайды, өйткені олар келісімшарт жасамайды және осы кәсіпорындардың атынан келісімшарттарға қол қоюға немесе сол кәсіпорындарға тиесілі мүлікті беруге немесе қызмет көрсетуге әкелмейді бұл кәсіпорындар, немесе олар тәуелсіз агент ретінде әдеттегі іскерлік қызмет шеңберінде әрекет ететіндіктен, бұл олардың әртүрлі компаниялардың веб-сайттарын орналастыруымен расталады. Сондай-ақ, кәсіпорын өзінің іскерлік

қызметін жүзеге асыратын веб-сайттың өзі 3-баптың анықтамасында "тұлға" болмағандықтан, 5-тармақтың ережелері веб-сайттың осы тармақтың мақсаттары үшін кәсіпорынның агенті болып табылатындығына байланысты тұрақты өкілдіктің бар екенін мойындау үшін қолданыла алмайтыны анық.

Қызметтерге салық салу

132. Осы баптың және 7-баптың жиынтық әсері, егер ол өзінің аумағында орналасқан тұрақты өкілдіктің шотына жатпаса (ол басқа баптардың қолданысына жатпайтын жағдайда), қатысушы мемлекеттің аумағында басқа қатысушы мемлекеттің кәсіпорны көрсететін қызметтерден түсетін пайдаға бірінші Мемлекетте салық салынбайды Осындай салық салуға жол беретін конвенциялар). Бұл пайдаға тек басқа Мемлекетте салық салынатын нәтиже әр түрлі саясат пен әкімшілік ойлармен қамтамасыз етіледі. Бұл 7 - баптың қағидатына сәйкес келеді, оған сәйкес бір Мемлекеттің кәсіпорны басқа Мемлекетте тұрақты өкілдік құрғанға дейін оны осы Мемлекеттің экономикалық өміріне ол осы басқа Мемлекеттің салық юрисдикциясына жататын шамада қатысушы деп санауға болмайды. Сонымен қатар, әдетте, кейбір қызмет түрлеріне бірнеше ерекшеліктермен қызмет көрсету (мысалы, 8 және 17-баптарда қамтылған) басқа іскерлік қызмет сияқты қарастырылуы керек, сондықтан тәуелсіз қызметтерді қоса алғанда, кез-келген іскерлік қызметке тұрақты өкілдік ету үшін бірдей салық салу тұқымын қолдану қажет.

133. Жоғарыда аталған әкімшілік түсініктердің бірі – қатысушы Мемлекеттің аумағында басқа қатысушы Мемлекеттің кәсіпорны көрсеткен қызметтерден түсетін пайда көзі қағидаты бойынша салық салуға рұқсат етілген жағдайларды кеңейту талаптардың өсуіне және кәсіпорындар мен салық органдарына әкімшілік жүктеменің артуына әкеледі. Бұл кәсіпкерлік қызмет шығындарын шегеруге өтініш беру үшін шыққан елдің салық органдарына хабарлаудың қажеті жоқ коммерциялық емес клиенттерге көрсетілетін қызметтер үшін ерекше проблема туғызады. Әдетте осы мақсат үшін әзірленген ережелер белгілі бір Мемлекетте жұмсалған уақыт мөлшеріне негізделгендіктен, салық органдары да, кәсіпорындар да осы қызметтерді көрсететін кәсіпорындардың қызметкерлерінің елде жұмсаған уақытын ескеруі керек, бұл кәсіпорындар күтпеген жағдайларда тұрақты өкілдік ету қаупіне тап болады. Олар қызметкерлер белгілі бір елде қанша уақыт болатынын алдын-ала анықтай алмайды (мысалы, мұндай қатысу күтпеген қиындықтарға байланысты немесе клиенттің өтініші бойынша мерзім ұзартылған кездегі жағдайларда болады). Бұл жағдайлар талаптарға сәйкес белгілі бір қиындықтар туғызады, өйткені олар кәсіпорыннан кері күшпен тұрақты өкілдікке байланысты бірқатар әкімшілік талаптарды орындауды талап етеді. Бұл мәселелер бухгалтерлік кітаптар мен жазбаларды жүргізу қажеттілігін, қызметкерлерге салық салуды (мысалы, басқа елдегі кіріс көзінен шегерім жасау қажеттілігі), сондай-ақ табысқа қатысы жоқ басқа салық талаптарын білдіреді.

134. Сонымен қатар, бірінші Мемлекетте тұрақты кеңсесі жоқ басқа қатысушы Мемлекеттің кәсіпорны қатысушы Мемлекеттің аумағында көрсетілетін қызметтерден түсетін пайда көзі қағидаты бойынша салық салу салық салынатын пайданы анықтауда және тиісті салықты жинауда қиындықтар туғызады. Көп жағдайда кәсіпорында әдетте тұрақты өкілдікпен байланысты бухгалтерлік жазбалар мен активтер жоқ, сонымен қатар ақпарат беру және жинау талаптарын орындаумен айналысатын тәуелді агент жоқ. Сонымен қатар, мемлекеттердің ішкі заңнамасында олардың аумағында көрсетілген қызметтерден түсетін пайдаға салық салу әдеттегідей болғанымен, бұл әрқашан салық келісімінің оңтайлы саясатын білдірмейді.

135. Дегенмен, кейбір Мемлекеттер өз аумағында орналасқан тұрақты өкілдіктің шотына жатпайтын, бірақ осы аумақта жүзеге асырылатын қызметтерге қатысты резиденттікке байланысты айрықша салық салу қағидатын құлықсыз қабылдайды. Бұл Мемлекеттер белгілі бір жағдайларда осындай қызметтерді көрсетуден алынатын пайдаға қатысты көз қағидаты бойынша салық салу құқығын сақтау үшін бапқа өзгерістер енгізуді ұсынады. Салық салуға қосымша құқықтарды көз қағидаты бойынша олардың аумағында көрсетілетін қызметтерге қатысты бөлу керек деп санайтын мемлекеттер, Шартқа сәйкес, өз ұстанымын қолдау үшін әртүрлі дәлелдерді қолданады.

136. Бұл мемлекеттер белгілі бір Мемлекетте көрсетілетін қызметтерден түсетін пайдаға іскерлік қызметтен түсетін пайда көзі юрисдикция шегінде болады деп есептеуге болатын жалпы қабылданған анықтау қағидаттары негізінде белгілі бір Мемлекетте салық салынуы керек деп сенуі мүмкін. Олардың пайымдауынша, іскерлік қызметтен түсетін пайда көзі туралы тек саяси мәселе тұрғысынан, қызметтер көрсетілетін Мемлекет, егер бұл қызметтер анықтамасы 5-бапта келтірілген тұрақты өкілдік шотына жатпаса да, салық салуға құқылы болуы керек. Олар көптеген елдердің ішкі заңнамасы тұрақты өкілдігі болмаса да, осы елдерде көрсетілетін қызметтерге салық салуды қарастыратынын атап өтеді (тіпті өте қысқа мерзімде көрсетілетін қызметтерге іс жүзінде әрдайым салық салынбаса да).

137. Бұл Мемлекеттер кейбір қызмет көрсету компаниялары іскерлік белсенділіктің едәуір деңгейін қамтамасыз ету үшін өз аумағында тұрақты кеңсенің болуын талап етпейтіндігімен айналысады, сондықтан мұндай қосымша құқықтар орынды деп санайды.

138. Сонымен қатар, бұл Мемлекеттер бейрезидент кәсіпорындардың тұрақты өкілдіктердің шотына жатпайтын пайдасына салық салу талаптарды сақтауда белгілі бір қиындықтар туғызса да, сондай-ақ әкімшілік сипаттағы қиындықтар туындаса да, бұл қиындықтар мұндай кәсіпорындардың өз аумағында кез-келген қызмет көрсетуден алынған пайдаға салық салудан босатуды ақтамайды деп санайды. Бұл көзқарасты қолдайтындар кейбір Мемлекеттерде осы Мемлекеттерде көрсетілетін қызметтерге салық салуды қамтамасыз ету үшін бұрыннан бар, бірақ тұрақты өкілдіктердің шотына

жатқызылмайтын тетіктерге сілтеме жасай алады (мұндай тетіктер резидент салық төлеушілерге осы мемлекеттерде көрсетілетін қызметтер үшін резидент налогстерге төленетін сомалар туралы есеп беру талаптарына негізделген және мүмкін оларға салық салу).

139. Алайда, барлық қатысушы мемлекеттер мемлекеттің резидент Мемлекеттің Мемлекет аумағынан тыс жерде қызмет көрсетуден алған табыстарына қатысты көз қағидаты бойынша салық салуға құқығы болмауы тиіс деп келісетінін атап өткен жөн. Салық салу туралы келісімдерге сәйкес, елдің резиденті жай импорттайтын және осы елде тұрақты өкілдік арқылы өндірілмейтін немесе таратылмайтын тауарларды сатудан түскен пайдаға оның аумағында салық салынбайды, сол қағида қызметтерге қатысты қолданылады. Қызметтер үшін сыйақы төлейтін адамның Мемлекеттің резиденті болып табылатындығы не мұндай сыйақының осы Мемлекетте орналасқан тұрақты өкілдікке ие болатындығы не қызметтердің нәтижесі Мемлекет аумағында пайдаланылатындығы осы Мемлекетке салық салуға құқық беру үшін жеткілікті себеп болып табылмайды.

140. Жалпы келісім бар тағы бір маңызды мәселе салық салынатын соманы белгілеуге қатысты. Жұмысқа орналасуға байланысты емес қызметтер болған жағдайда (және мүмкін болатын ерекшеліктерді ескере отырып, мысалы, 17-бап), Қызмет көрсетуден алынатын пайдаға ғана салық салынады. Осылайша, кейде екіжақты келісімдерге енгізілетін және егер алым төлеуші осы Мемлекеттің резиденті болып табылса, Мемлекетке белгілі бір қызметтер үшін төленетін алымдардың жалпы сомасына салық салуға мүмкіндік беретін ережелер қызметтерге салық салудың оңтайлы әдісін қамтамасыз етпейтін сияқты. Біріншіден, бұл ережелер дереккөз орналасқан Мемлекетте көрсетілетін қызметтермен шектелмейтіндіктен, олар Мемлекетке осы Мемлекетте жүзеге асырылмайтын іскерлік қызметке салық салуға мүмкіндік береді. Екіншіден, бұл ережелер қызметтерден түскен пайдаға емес, жалпы төлемдерге салық салуға мүмкіндік береді.

141. Сонымен қатар, қатысушы Мемлекеттер талаптарды сақтау үшін және басқа да себептер бойынша Мемлекетке белгілі бір жағдайларда (мысалы, егер мұндай қызметтер өте қысқа мерзім ішінде көрсетілсе) өз аумағында көрсетілетін қызметтерден түсетін пайдаға салық салуға жол бермеу орынды екендігімен келіседі.

142. Осы себепті, Комитет 132-тармақта келтірілген тұжырымдармен келіспеген Мемлекеттер, егер қаласа, қатысушы Мемлекеттің аумағында басқа қатысушы Мемлекеттің кәсіпорны көрсететін қызметтерден түсетін пайдаға тұрақты өкілдік болмаған жағдайда да осы Мемлекет тарапынан салық салынуын қамтамасыз ете алатын жағдайларды шектеу маңызды деп санады, оның анықтамасы 5-бапта келтірілген, оның шотына осы пайда жатады.

143. Әлбетте, мұндай салық салу Мемлекет аумағынан тыс жерде көрсетілетін қызметтерге қолданылмауы керек және оларды көрсеткені үшін төлемдерге емес, осындай қызметтерді көрсетуден түскен пайдаға ғана қолданылуы керек. Бұдан басқа,

мұндай салық салуға рұқсат беру туралы шешім Мемлекетте ең аз қатысуы болған жағдайда ғана қабылданады.

144. Төменде осындай талаптарға сәйкес келетін Ереженің мысалы келтірілген; Мемлекеттер мұндай ережені өздерінің салық келісімдеріне енгізу туралы екіжақты тәртіппен уағдаласуға құқылы:

Егер қатысушы Мемлекеттің кәсіпорны басқа қатысушы Мемлекетте қызмет көрсетсе, 1, 2 және 3-тармақтардың ережелеріне қарамастан

a) он екі айдың кез келген кезеңі ішінде жиынтығында 183 күннен асатын кезең немесе кезеңдер ішінде осы басқа Мемлекетте болған жеке тұлға арқылы және осы кезең немесе кезеңдер ішінде кәсіпорынның белсенді іскерлік қызметіне байланысты жалпы табыстың 50 пайыздан астамы осы басқа Мемлекетте қызметтер көрсетуге байланысты алынған осы жеке тұлға арқылы немесе

b) он екі айдың кез келген кезеңі ішінде жиынтығында 183 күннен асатын кезең ішінде және бұл қызметтер бір жоба немесе байланысты жобалар үшін осы басқа Мемлекетте осындай қызметтер көрсететін және қатысатын бір немесе бірнеше жеке тұлғалар арқылы көрсетіледі,

осы басқа Мемлекетте осы қызметтерді көрсету жөніндегі қызмет, осы Қызметтер 4 -тармақта аталғандармен шектелген жағдайларды қоспағанда, осы басқа Мемлекетте орналасқан тұрақты өкілдік арқылы жүзеге асырылатын болып есептелуге тиіс, олар қызметті жүргізудің тұрақты орны арқылы көрсеткен кезде (4.1-тармақтың ережелері қолданылатын орнынан өзгеше), бұл қызметтер осы басқа Мемлекетте орналасқан тұрақты өкілдік арқылы жүзеге асырылмайды бұл жер осы тармақтың ережелеріне сәйкес тұрақты өкілдік болып табылады. Осы тармақтың мақсаттары үшін жеке тұлға бір кәсіпорын атынан көрсететін қызметтер, осы басқа кәсіпорын жеке тұлғаның осы қызметтерді көрсету тәсіліне қатысты бақылайтын немесе нұсқау беретін жағдайларды қоспағанда, басқа кәсіпорын осы жеке тұлға арқылы көрсететін қызметтер болып саналмауға тиіс.

145. Бұл балама ереже бейрезиденттер басқаратын кәсіпорындар көрсететін қызметтерден түсетін табысқа салық салуға мүмкіндік беретін тұрақты өкілдіктің анықтамасын кеңейтеді, бірақ мұны 143-тармақта сипатталған қағидаттарға сәйкес жасайды. Келесі тармақта балама ереженің әртүрлі аспектілері талқыланады; бұл тармақтар осы ережелерді қамтымайтын шарттар жағдайында қолданылмайтыны анық, сондықтан осы Ережеде сипатталған шарттар орындалғандықтан ғана тұрақты өкілдік құруға рұқсат бермейді.

146. Бұл ереже 1-тармақта келтірілген анықтамаға және 2-тармақтағы мысалдарға сәйкес басқа жағдайда ол болмаған жағдайларда тұрақты өкілдіктің болуын болжайды. Осы себепті, ол осы тармақтардың болуына қарамастан қолданылады. Баптың 5-тармағындағыдай, ереже қосымша негізді қамтамасыз етеді, оған сәйкес кәсіпорын Мемлекетте тұрақты өкілдігі бар деп танылуы мүмкін; мысалы, бұл кеңесші

елде ұзақ уақыт қызмет көрсеткен кезде, бірақ бір немесе бірнеше тұрақты өкілдіктерді құру үшін 1-тармақтың талаптарына сәйкес келмейтін әртүрлі жерлерде қолданылуы мүмкін. Егер кәсіпорынның 1 және 2-тармақтардың мағынасында (4-тармақтың ережелерін ескере отырып) тұрақты өкілдігі бар екенін дәлелдеу мүмкін болса, онда тұрақты өкілдікті іздеу үшін ережені қолданудың қажеті жоқ. Ереже басқаша болмаған жағдайда тұрақты өкілдік құратындықтан, ол тұрақты өкілдік ұғымына балама анықтама бермейді және 1-тармақта келтірілген анықтаманы және 2-тармақтағы мысалдарды қолдану аясын шектей алмайтыны анық.

147. Ереже 3-тармаққа қарамастан қолданылады. Осылайша, кәсіпорынды тұрақты өкілдігі бар деп санауға болады, өйткені, тіпті егер бұл қызметтер көрсетілетін әртүрлі орындар 3-тармаққа сәйкес тұрақты өкілдіктер болмаса да ол ұсынылған тармақта көзделген кезеңдерде елде қызмет көрсетеді. Бұл нәтиже келесі мысалмен суреттелген. Қатысушы Мемлекеттердің бірінің резиденті болып табылатын дара кәсіпкер он екі айда бір кезеңнің 183 күнінен астам уақыт ішінде қызметтер көрсетеді және басқа қатысушы Мемлекетте болады, бірақ оның қызметтері құрылыс алаңы болып табылмайтын (және құрылыс немесе монтаж жобасына жатпайтын) жерде, сондай-ақ басқа қатысушы Мемлекеттерде тең кезеңдер ішінде көрсетіледі. 3-тармаққа сәйкес, екі алаң тұрақты өкілдіктер болып табылмаса да, 3-тармақтың ережелеріне қарамастан, ұсынылған тармаққа сәйкес, осы тұлға басқаратын кәсіпорын тұрақты өкілдікке ие болып саналады (тұлға жеке кәсіпкер болғандықтан, оның кәсіпорнына қатысты жалпы өкілдіктің 50 пайызын құрайтын критерий болуы керек табыс сақталады).

148. Тағы бір мысал – елде бір құрылыс жобасын жүзеге асыратын ірі құрылыс кәсіпорны. Егер жоба бір алаңда орындалса, онда егер алаңның тұрақты өкілдікке айналуы үшін қажетті кезең Ережені қолдану үшін қажетті кезеңнен айтарлықтай айырмашылықтарға ие болмаса, ереже елеулі әсер етпеуі керек. Баламалы ережені қолданғысы келетін Мемлекеттер осылайша осы Ережеде және 5-баптың 3-тармағында сол кезеңдерді көрсету мүмкіндігін қарастырғысы келуі мүмкін; егер балама жағдайда қысқа мерзім қолданылса, онда іс жүзінде бұл 3-тармақтың қолданылу аясын тарылтады.

149. Алайда, егер жоба немесе онымен байланысты жобалар елдің әр түкпірінде жүзеге асырылса, жағдай өзгеруі мүмкін. Егер жоба жүзеге асырылатын жекелеген алаңдар әрқайсысының тұрақты өкілдікке айналуы үшін жеткілікті ұзақ болмаса (алайда 57-тармақты қараңыз), баламалы жағдай шарттары сақталса, тұрақты өкілдік әлі де бар болып саналады. Мұндай нәтиже ереженің мақсатына сәйкес келеді, ол елде ұзақ уақыт болған шетелдік кәсіпорындардың көзі қағидаты бойынша салық салу болып табылады, дегенмен олар кәсіпорынның тұрақты орнына айналуы үшін осы елдің

белгілі бір жерінде жеткілікті ұзақ емес. Дегенмен, кейбір Мемлекеттер 3-тармақтың балама ережеден басымдығы болуы керек деп есептеп, ережеге тиісті өзгерістер енгізуге ниет білдіруі мүмкін.

150. Ұсынылған тармақ тек қызметтерге қатысты қолданылады. Оның қолданылу аясына қызмет болып табылмайтын басқа да қызмет түрлері кірмейді. Осылайша, мысалы, тармақ Мемлекеттің аумақтық суларында балық аулаумен айналысатын және өзі аулаған балықты сатудан табыс алатын шетелдік кәсіпорынға қатысты қолданылмайды (кейбір шарттарда нақты ережелер балық аулау және мұнай өндіру сияқты қызметті қамтуы мүмкін).

151. Ереже кәсіпорын көрсететін қызметтерге қатысты қолданылады. Сондықтан кәсіпорын үшінші тараптарға қызмет көрсетуі керек. Әрине, ереже кәсіпорынның тұрақты өкілдігі бар екенін білдіре алмайды, өйткені оған қызмет көрсетіледі. Мысалы, адам жұмыс берушіге осы жұмыс берушінің қандай да бір қызмет көрсетуінсіз қызмет көрсете алады (мысалы, өндірілген тауарларды сататын кәсіпорынға өнім өндіру қызметтерін ұсынатын қызметкер). Тағы бір мысал, бір кәсіпорынның қызметкерлері бір елде қауымдастырылған кәсіпорынға егжей-тегжейлі нұсқауларға сәйкес және екінші кәсіпорынның қатаң бақылауымен қызмет көрсететін жағдай; бұл жағдайда қарастырылып отырған қызметтер кез-келген үшінші тараптың мүддесі үшін көрсетілмейді деп болжай отырып, екінші кәсіпорынның өзі қызмет көрсетпейді, оған позиция қолданылуы мүмкін.

152. Бұдан басқа, ереже Мемлекетте шетелдік кәсіпорын көрсететін қызметтерге қатысты ғана қолданылады. Тиісті қызметтер Мемлекет резидентіне ұсыныла ма, жоқ па маңызды емес; ең бастысы, қызметтер Мемлекет аумағында осы Мемлекеттегі жеке тұлға арқылы көрсетіледі.

153. Балама Ережеде қызметтер "қызметкерлер немесе қызметкерлер жалдаған басқа қызметкерлер арқылы" көрсетілуі керек екендігі көрсетілмеген; бұл фразаны көбінесе екіжақты келісімдерде кездестіруге болады. Бұл жай ғана қызметтерді кәсіпорын көрсетуі керек дегенді білдіреді. 39-тармақта түсіндірілгендей, кәсіпорынның іскерлік қызметі (бұл тармақ контекстінде қатысушы Мемлекеттің аумағында көрсетілетін қызметтерді қамтуы тиіс) "кәсіпкер немесе кәсіпорын (персонал) жұмысы төленетін тұлғалар жүзеге асырады. Бұл персоналға кәсіпорыннан нұсқаулар алатын қызметкерлер мен басқа адамдар кіреді (мысалы, тәуелді агенттер)." Баламалы жағдайдың мақсаттары үшін кәсіпорын қызмет көрсететін тұлғалар осы себепті осы ереженің соңғы сөйлемінде келтірілген алып тастауды ескере отырып, 39-тармақта аталған тұлғалар болып табылады (164-тармақты қараңыз).

154. Балама ереже екі түрлі жағдайда қолданылады. a) тармақшада кәсіпорын өз табысының көп бөлігін алатын тұлғаның болу ұзақтығы 15-баптың 2-тармағының a) тармақшасына ұқсас қаралады; b) тармақшада қызметтер көрсетілетін адамдар қызметінің ұзақтығы қаралады.

155. а) тармақшасында негізінен бір жеке тұлға басқаратын кәсіпорындар қаралады. Дегенмен, ол сондай-ақ кәсіпорын тиісті кезең ішінде немесе кезеңдерде өз пайдасының көп бөлігін бір адам көрсететін қызметтерден алатын жағдайларды қамтиды. Мұндай кеңейту әр түрлі тәсілдерді қолданудан аулақ болу үшін қажет, мысалы, қызметтерді жеке тұлға көрсеткен жағдайда және ұқсас қызметтерді барлық акциялары сол компанияның жалғыз қызметкеріне тиесілі компания көрсеткен жағдайда.

156. Тармақша кәсіпорын жеке тұлға арқылы қызмет көрсететін әртүрлі жағдайларда қолданылуы мүмкін, мысалы, қызметтерді жеке кәсіпкер, серіктестіктегі серіктес, компания қызметкері және т. б. көрсеткен кезде:

— қызметтер көрсетілетін жеке тұлға он екі айдағы кез келген кезең ішінде жиынтығында 183 күннен асатын кезең немесе кезеңдер ішінде Мемлекетте болады және

— кәсіпорынның белсенді іскерлік қызметінің шотына кезең ішінде немесе қатысу кезеңдерінде жатқызылатын жалпы табыстың 50 пайыздан астамы осы тұлға арқылы осы Мемлекетте қызметтер көрсетудің арқасында алынды.

157. Бірінші шарт адамның аумақта болған күндерінің санына байланысты. Тұжырымдама 15-баптың 2-тармағының *а)* тармақшасында келтірілгенге ұқсас болғандықтан, осы тармақтың мақсаттары үшін болу күндерін есептеуге қолданылатын қағидаттар ұсынылған тармақтың мақсаттары үшін болу күндерін есептеу үшін де қолданылады.

158. Тиісті кезең немесе кезеңдер ішінде кәсіпорынның белсенді іскерлік қызметінің шотына жатқызылатын жалпы табыстың 50 пайыздан астамы осы тұлға арқылы осы Мемлекетте қызметтер көрсетуден туындауы тиіс екінші шарттың мақсаттары үшін кәсіпорынның белсенді іскерлік қызметінің шотына жатқызылатын жалпы табыс кәсіпорынның алған немесе алған сомасын білдіретін болады шоттар нақты қашан шығарылатынына, сондай-ақ ішкі заңнама ережелеріне қарамастан, өзінің белсенді іскерлік қызметі үшін ақы алуы керек, бұл кірістерді салық салу мақсатында ескеру қажет болған кезде. Мұндай белсенді іскерлік қызмет көрсетілетін қызметке қатысты қызметпен шектелмейді. "Белсенді іскерлік қызмет" шотына жатқызылатын жалпы табыс, мысалы, бос қаражатты инвестициялаудан пайыздар мен дивидендтер алуды қоса алғанда, пассивті инвестициялардан алынған кірісті қамтымайтыны анық. Алайда, Мемлекеттер басқа критерийді қолдануды жөн көруі мүмкін, мысалы, бұл кәсіпорын өзінің табысының көп бөлігін олардың аумақтарында адам көрсететін қызметтерден алатын кәсіпорынды анықтау үшін "осы кезеңдегі немесе кезеңдердегі кәсіпкерлік қызметтен түскен пайданың 50 пайызы қызмет көрсету арқылы алынған" немесе "қызметтер кәсіпорынның іскерлік қызметінің маңызды бөлігін білдіреді".

159. Келесі мысалдар *а)* тармақшасының қолданылуын көрсетеді (балама ереже R және S Мемлекеттері арасындағы келісімге енгізілген деп болжанады):

— 1-мысал: W, R Мемлекетінің резиденті, өзінің іскерлік қызметін өз атынан жүзеге асыратын кеңесші (яғни, бұл кәсіпорын жеке кәсіпкер). 00 жылдың 2 ақпаны мен 01 жылдың 1 ақпаны аралығында ол S Мемлекетінде 190 күндік кезең ішінде немесе кезеңдерде болды және осы уақыт ішінде оның іскерлік қызметінен түскен барлық кірістер оның s мемлекетінде көрсететін қызметтерінен алынды. Бұл жағдайда *a)* тармақшасы қолданылатындықтан, бұл қызметтерді S Мемлекетіндегі тұрақты өкілдік арқылы көрсетілетін деп санаған жөн.

— 2-мысал: X, R Мемлекетінің резиденті, XCO компаниясының екі акционері мен қызметкерлерінің бірі, R Мемлекетінің резидент компаниясы, инженерлік қызмет көрсетеді. 00 жылғы 20 желтоқсан мен 01 жылғы 19 желтоқсан арасындағы кезеңде X 190 күндік кезең ішінде немесе кезеңдерде S Мемлекетінде болды және осы мерзім ішінде XCO-ның жалпы кірісінің 70 пайызы белсенді бизнес шотында болды және S Мемлекетінде X көрсеткен қызметтердің арқасында алынды. Бұл жағдайда *a*) тармақшасы қолданылатындықтан, бұл қызметтерді XCO-ның S Мемлекетіндегі тұрақты өкілдігі арқылы көрсетілетін деп санаған жөн.

— 3-мысал: X және Y, R Мемлекетінің резиденттері, заң қызметтерін ұсынатын R Мемлекетінде құрылған серіктестіктің X&Y екі серіктесі. Салық салу мақсаттары үшін R Мемлекеті серіктестіктерді фискалдық-ашық тұлғалар ретінде қарастырады. 00 жылдың 15 шілдесі мен 01 жылдың 14 шілдесі аралығында Y 240 күндік кезең немесе кезеңдер ішінде S Мемлекетінде болды және осы мерзім ішінде X&Y белсенді іскерлік шотына жатқызылған барлық X&Y төлемдерінің 55 пайызы S Мемлекетте көрсететін Y қызметтерінің арқасында алынды. Бұл жағдайда *a*) тармақшасы қолданылады және X және Y салық салу мақсатында Y ұсынған қызметтер S Мемлекетіндегі тұрақты өкілдік арқылы көрсетілген болып саналады.

— 4-мысал: Z, R Мемлекетінің резиденті, бухгалтерлік қызмет көрсететін R Мемлекетінің резидент компаниясы ACO-ның 10 қызметкерінің бірі. 00 жылдың 10 сәуірі мен 01 жылдың 9 сәуірі аралығында S Мемлекетінде Z 190 күндік кезең ішінде немесе кезеңдерде болды және осы мерзім ішінде ACO-ның белсенді іскерлік қызмет шотына жатқызылған жалпы кірісінің 12 пайызы S Мемлекетінде Z көрсеткен қызметтердің арқасында алынды. Бұл жағдайда *a)* тармақшасы қолданылмайды және *b)* тармақшасын ACO-ға қолдану жағдайын қоспағанда, баламалы ереже ACO-ны S Мемлекетінде тұрақты өкілдігі бар деп есептемейді.

160. *b)* тармақшада кәсіпорын елеулі кезең ішінде бір немесе бірнеше тұлға арқылы нақты жобаға (немесе байланысты жобаларға) қатысты қатысушы мемлекетте қызметтер көрсететін жағдай қаралады. Осы тармақшада аталған кезең немесе кезеңдер Жеке тұлғаларға емес, кәсіпорынға қатысты қолданылады, сондықтан бір адамның немесе адамдардың осы кезеңдерде қызмет көрсетуі және қатысуы міндетті емес. Көрсетілген күні кәсіпорын осы әрекеттерді жасайтын және Мемлекетке қатысатын кем дегенде бір адам арқылы өз қызметтерін көрсетсе, бұл күн тармақшада аталған

кезеңге немесе кезеңдерге кіреді. Дегенмен, бұл күн кәсіпорын үшін осындай қызметтерді көрсететін адамдардың санына қарамастан бір күнде есептелетіні анық.

161. "Бір жоба үшін осы қызметтерді көрсететін ЕО кәсіпорнына" сілтеме қызмет көрсететін кәсіпорын тұрғысынан түсіндірілуі керек. Осылайша, кәсіпорында бір клиентке қызмет көрсету үшін екі түрлі жоба болуы мүмкін (мысалы, салықтық кеңес беру және салықтан тыс салада оқыту) және олар клиенттің бір жобасына қатысты болуы мүмкін болса да, бұл қызметтер сол жобада көрсетіледі деп санауға болмайды.

162. "Байланысты жобаларға" сілтеме қызметтер кәсіпорын жүзеге асыратын жеке жобалар шеңберінде көрсетілетін жағдайларға арналған, бірақ бұл жобалар коммерциялық тұрғыдан байланысты (24 және 25-тармақтарды қараңыз). Жобалардың байланысты екендігін анықтау әр жағдайда фактілер мен жағдайларға байланысты болады және осы мақсатта ескерілетін факторларға мыналар жатады:

— жобалар бір негізгі шартқа кіре ме;

— жобалар әртүрлі шарттарға кіре ме, осы әртүрлі шарттар бір адаммен немесе байланысты тұлғалармен жасалған ба және қосымша шарттар жасасу үшін бірінші шартты жасасу кезінде ақылға қонымды алғышарттар болды ма;

— әртүрлі жобалар бойынша жұмыстардың сипаты бірдей ме;

— бір тұлғалар әртүрлі жобалар бойынша қызмет көрсете ме.

163. *b*) тармақша кәсіпорын тиісті кезеңдер ішінде осы басқа Мемлекетте осындай қызметтерді ұсынатын тұлғалар арқылы қызметтер көрсетуді талап етеді. Осы мақсатта адамдар қызмет көрсететін кезең, әдетте, осы адамдардың жұмыс күндеріне сәйкес келетін, мұндай қызметтер нақты көрсетілетін кезеңді білдіреді. Клиентке осындай персоналдың қызметтері қажет болған жағдайда персоналға қол жеткізуге келісетін кәсіпорын және ол үшін клиентке күту тарифін есептейді, егер олар өз қызметтеріне қол жетімділік берілген жұмыс күндері бос тұрса да, тиісті тұлғалар арқылы қызмет көрсетеді.

164. Жоғарыда келтірілген 153-тармақта көрсетілгендей, баламалы жағдай мақсатында кәсіпорын қызмет көрсететін тұлғалар жоғарыда көрсетілген 39-тармақта көрсетілген тұлғалар болып табылады. Алайда, егер адам бір кәсіпорынның атынан қызмет көрсетсе, ереженің соңғы сөйлемінде келтірілген ерекшеліктерде, егер бұл адам жұмысты қадағалаумен, бақылаумен немесе аталған соңғы кәсіпорынның нұсқауларына сәйкес орындаған жағдайда ғана осы тұлға көрсеткен қызметтер басқа кәсіпорын үшін ескерілетіні нақтыланады. Осылайша, мысалы, егер шарт бойынша үшінші тұлғаларға қызмет көрсетуге келіскен компания бұл қызметтерді жеке кәсіпорынның қызметкерлері (мысалы, штаттан тыс қызмет көрсететін кәсіпорын) арқылы көрсетсе, онда мұндай қызметкерлер арқылы көрсетілген қызметтер үшінші тұлғаларға қызмет көрсетуге шарт жасасқан компанияға *в)* тармақшасын қолдану

мақсаттары үшін тараптарға есепке алынбайды. Бұл ереже жеке кәсіпорын қауымдастырылған немесе шарт жасасқан компаниядан тәуелсіз болғанына қарамастан қолданылады.

165. Келесі мысалдар *в)* тармақшасының қолданылуын көрсетеді (балама ереже R және S Мемлекеттері арасындағы келісімге енгізілген деп болжанады):

— 1-мысал: X, R Мемлекетінің резидент компаниясы Y компаниясымен s Мемлекетінің аумағындағы әртүрлі жерлерде геологиялық барлау жүргізу туралы келісімге келді, онда Y компаниясы іздеу-барлау жұмыстарын жүргізуге құқылы. 00 жылдың 15 мамыры мен 01 жылдың 14 мамыры аралығында бұл барлауды 185 жұмыс күнінен астам уақыт бойы х қызметкерлері мен жеке кәсіпкерлер жүргізді, олар х жұмыстың бір бөлігін өткізуді, бірақ X нұсқауларына сәйкес қадағалау, бақылау арқылы

қайта сеніп тапсырды. Бұл жағдайда *в)* тармақшасы қолданылатындықтан, бұл қызметтер s Мемлекетіндегі X-тің тұрақты өкілдігі арқылы ұсынылуы керек.

— 2-мысал: Y, T Мемлекетінің резиденті, Wyco компаниясының екі акционері мен қызметкерлерінің бірі, R Мемлекетінің резиденті, оқыту қызметтерін ұсынады. 00 жылғы 10 маусым мен 01 жылғы 9 маусым аралығындағы кезеңде Y WYCO осы компанияның қызметкерлерін оқыту үшін S Мемлекетінің резиденті болып табылатын компаниямен жасасқан шарт бойынша S Мемлекетінде қызметтер көрсетеді. Бұл қызметтер s Мемлекетінің аумағында 185 жұмыс күнінен астам уақыт бойы көрсетіледі . s Мемлекеті аумағында Y болған кезеңде осы қызметтерден түскен пайда WYCO-ның белсенді іскерлік қызметінен түскен жалпы кірісінің 40 пайызын құрайды. Бұл жағдайда *а)* тармақшасы қолданылмаса да, *b*) тармақшасы қолданылады және бұл қызметтер WYCO -ның S Мемлекетіндегі тұрақты өкілдігі арқылы ұсынылуы тиіс.

— 3-мысал: R Мемлекетінің резиденті ZCO өзінің клиенттеріне телефон арқылы көрсететін техникалық қолдауды s Мемлекетінің резиденті болып табылатын OCO компаниясына берді. OCO ZCO сияқты бірқатар компаниялар үшін байланыс орталығын басқарады. 00 жылдың 1 қаңтары мен 00 жылдың 31 желтоқсаны аралығында OCO қызметкерлері әртүрлі ZCO клиенттеріне техникалық қолдау көрсетеді. OCO қызметкерлері ZCO қадағалауында немесе бақылауында болмағандықтан және оның нұсқауларын орындамағандықтан, *b*) тармақшасының мақсаттары үшін ZCO осы қызметкерлер арқылы s Мемлекетінің аумағында қызмет көрсетеді деп санауға болмайды. Сонымен қатар, әр түрлі ZCO клиенттеріне OCO қызметкерлері көрсететін қызметтер ұқсас болғанымен, олар ZCO компаниясының байланыссыз клиенттермен жасасқан әр түрлі келісімшарттарында ұсынылады: сондықтан бұл қызметтерді бірдей немесе байланысты жобалар бойынша көрсету мүмкін емес.

166. Баламалы жағдайда көзделген 183 күндік шек жоғарыда келтірілген 52-тармақта сипатталған теріс пайдаланудың бірдей түріне әкелуі мүмкін. Осы тармақта

көрсетілгендей, мұндай теріс пайдалану жағдайларға байланысты салық салудан бас тартуға қарсы іс-қимылға бағытталған заңнамалық немесе сот нормаларының күшіне енуі мүмкін екендігімен қатар, бұл теріс пайдалануды 29-баптың 9-тармағында келтірілген антиуклонациялық норманы қолдану арқылы жоюға болады. Дегенмен, кейбір Мемлекеттер бұл мәселені бапға нақты ережені енгізу арқылы шешуді жөн көруі мүмкін. Бұл позицияны келесідей тұжырымдауға болады:

[X] тармағының мақсаттары үшін, екінші Уағдаласушы мемлекеттің аумағында қызмет көрсететін Уағдаласушы мемлекеттің кәсіпорны белгілі бір уақыт кезеңі ішінде сол жоба бойынша не бір немесе бірнеше тұлғалар арқылы осы екінші Мемлекетте мәні бойынша ұқсас қызметтер көрсететін басқа кәсіпорынмен тығыз байланыста болса, осы кезең ішінде осы Мемлекетте болған және осындай қызметтерді көрсететін жеке тұлғалар осы кезең ішінде бірінші аталған кәсіпорын сол жоба бойынша немесе осы тұлғалар арқылы байланысты жобалар шеңберінде басқа Мемлекетте қызмет көрсетеді деп саналады.

167. Ережеге сәйкес, кәсіпорын осы тармақшаларда аталған кезең немесе кезеңдер ішінде қызметтер көрсететін *a)* немесе *b*) тармақшасында көрсетілген тұлғалар басқа Мемлекетте жүзеге асыратын қызмет кәсіпорынның осы басқа Мемлекетте бар тұрақты өкілдігі арқылы жүзеге асырылады деп саналады. Осылайша, кәсіпорын келісімнің барлық ережелерінің мақсаттары үшін (мысалы, 11-баптың 5-тармағы мен 15-баптың 2-тармағын қоса алғанда) осы басқа Мемлекетте тұрақты өкілдігі бар болып саналады, ал басқа Мемлекетте осы қызметтерді көрсету жөніндегі қызметтен алынатын пайда осы тұрақты өкілдіктің шотына жатады, сондықтан 7-бапқа сәйкес осы Мемлекетте оған салық салынады.

168. Тиісті қызметтер көрсету жөніндегі қызметті осы кәсіпорынның қатысушы мемлекеттің аумағында болатын тұрақты өкілдік арқылы жүзеге асырылатын ретінде қарастыра отырып, ереже 7-бапты қолдануға, демек, осы қызметтің шотына жатқызылатын пайдаға осы Мемлекет тарапынан салық салуға мүмкіндік береді. Әдетте, қызмет көрсету қызметінен алынған пайдаға ғана салық салынуын қамтамасыз ету маңызды; белгілі бір ерекшеліктер болуы мүмкін болса да, егер бұл қызметтерді көрсету үшін алынатын төлемдерге осы қызметтерді көрсету үшін жұмсалған тікелей немесе жанама шығындарға қарамастан салық салынса, бұл халықаралық қызмет саудасына кері әсерін тигізер еді.

169. Егер көрсетілетін қызметтер 5-баптың 4-тармағында аталғандармен шектелсе, олар қызмет жүргізудің тұрақты орны арқылы ұсынылған кезде осы тармақтың ережелеріне сәйкес бұл орынды тұрақты өкілдікке айналдырмайтын болса, бұл балама ереже қолданылмайды. Ереже кәсіпорынның қызмет көрсетуіне қатысты болғандықтан және кәсіпорынның өзіне көрсетілетін қызметтерді қамтымайтындықтан, 4-тармақтың ережелерінің көпшілігі маңызды емес сияқты. Алайда, ұсынылатын қызметтер тек дайындық немесе көмекші сипатқа ие болуы мүмкін (мысалы, әлеуетті

клиенттерге ақпарат беру, егер бұл кәсіпорынның әдеттегі іскерлік қызметін жүргізуге дайындық болса; жоғарыда келтірілген 71-тармақты қараңыз), бұл жағдайда бұл Қызметтерді көрсетуді тұрақты өкілдіктің болуы ретінде қарастырмау қисынды.

Түсініктемеге берілген ескерту

170. 64-тармаққа келетін болсақ, *Германия* байланыссыз үшінші тарапқа тиесілі құбырлардың өткізу қабілеттілігіне немесе электр энергиясын немесе байланыс жүйелерін (радио және телевизиялық бағдарламаларды беруді қоса алғанда) беруге арналған техникалық қондырғылардың, желілер мен кабельдердің қуаттылығына билік ету құқығын иемдену орын алды ма, егер солай болса, қандай жағдайда да өз пікірінде қалады.тұрақты қызмет орны ретінде құбырды, кабельді немесе желілерді басқаруға әкелуі мүмкін.

171. 104-тармаққа келетін болсақ, *Мексика* агенттің баптың 6-тармағының мақсаттары үшін тәуелсіз мәртебесі бар-жоғын анықтаған кезде, қызығушылық танытпау қағидатын де ескеру қажет деп санайды және қажет болған жағдайда тармақты қалай түсіндіру керектігін нақтылау үшін өз келісімдеріне тұжырымдамалар қосқысы келеді.

172. *Германия* 50-тармақтың 3-ұсынысына қатысты, егер ол 5-баптың 1-тармағында көрсетілген талаптарға сәйкес келсе ғана, орнында жоспарлаумен және құрылыс жобасын іске асыруды бақылаумен шектелген іскерлік қызмет тұрақты өкілдік бола алады деген пікірді ұстанады.

173. *Италия мен Португалия* салықтарды есептеу әдісіне қатысты 2-тармақтың үшінші сөйлеміне берілген мәнге қарамастан, модельдің жаңа редакциясы, яғни 14-бапты алып тастау ұлттық жүйелерге әсер етпейтінін ескеру қажет деп санайды.

174. *Чехия Республикасында* "ЭЫДҰ Үлгілік Салық конвенциясының 5-бабына байланысты туындайтын мәселелер" бойынша есепке қатысты бірқатар түсіндірмелер мен ескертпелер бар. Атап айтқанда, Чехия 24 (тармақтың бірінші бөлігі) және 25 (тармақтың бірінші бөлігі) тармақтарында келтірілген түсіндірумен келіспейді. Оның саясатына сәйкес, егер қызметтер оның аумағында ұзақ уақыт бойы көрсетілсе, бұл мысалдарды тұрақты өкілдіктің құрамдас бөлігі деп санауға болады.

175. 50-тармаққа келетін болсақ, *Чехия Республикасы* "монтаждау жобасы" ұғымының тар түсіндірмесін қолданады және осылайша оны құрылыс жобасына қатысты орнату мен құрастыруға дейін шектейді. Сонымен қатар, Чехия қадағалау қызметі құрылыс компаниясы жүзеге асырған жағдайда ғана 5-баптың 3-тармағына автоматты түрде бағынады деген түсіндірмені ұстанады. Әйтпесе, егер мұндай қызмет осы арнайы ережеде тікелей айтылған болса ғана, ол оның әрекетіне жатады. Егер монтаждау жобасы құрылыс жобасымен байланысты болмаса және қадағалау қызметін құрылыс компаниясы болып табылмайтын кәсіпорын жүзеге асырса және 5-баптың 3-тармағында тікелей аталмаса, онда бұл қызметке қатысты басқа қызметтерді

көрсетуден алынған табысқа салық салуға қатысты ережелер автоматты түрде қолданылады.

176. 122 - 131-тармақтарға қатысты *Ұлыбритания* интернет-саудагер жеке де, веб-сайттармен бірге пайдаланатын сервердің өзі тұрақты өкілдік бола алмайды деген пікірде.

177. *Чили мен Грекия* 122-131-тармақтарда келтірілген барлық түсіндірмелерді ұстанбайды.

178. *Германия* 17-тармақта келтірілген "суретшінің мысалын" түсіндірумен келіспейді, ол 12-тармақтың бірінші сөйлемінде баяндалған қағидатқа сәйкес келмейді деп санайды, осылайша үлгі Конвенцияның 5-бабының 1-тармағына сәйкес Тұрақты өкілдіктің пайда болуына ықпал етпейді. 25-тармақта сипатталған мысалға келетін болсақ, Германия кеңесшінің оқу барысында қарапайым қатысуынан басқа, пайдаланылатын кеңселерді басқаруын талап етеді.

179. *Германия* 28-тармақтың 2-сөйлеміндегі және 29 және 30-тармақтардағы нұсқауларды қолдану көлемі мен шекараларына қатысты өз пікірінде қалады, қызметті жүргізудің тұрақты орнының болуы туралы болжам жасау үшін қажетті тұрақтылық дәрежесі қызметтің қайталануына немесе өзге де сипатына қарамастан тиісті жыл ішінде белгілі бір ең төменгі қатысу мерзімін талап етеді деп есептейді. Атап айтқанда, Германия 30-тармақтың 1-сөйлемінде сипатталған экономикалық байланыс критерийімен келіспейді, ол ең аз қатысу мен ұзақтыққа қойылатын талаптардан алып тастауды негіздеуге арналған.

180. *Германия* 98 - тармаққа қатысты (83 және 28-30-тармақтарға сілтеме жасай отырып) кіріс алатын елде агенттің резиденттігі және/немесе қызметін жүргізетін тұрақты орны болмаған кезде Үлгілік конвенцияның 5-бабының 5-тармағына сәйкес кәсіпорын өкілдігінің ең аз ұзақтығына қойылатын талаптарға жоғары мән береді. Осылайша, Германия бұл жағдайларда 28-30-тармақтарда көрсетілген факторлардың қолданылуы туралы ерекше тар көзқарастарды ұстанады.

181. *Италия* 97, 116, 117 және 118-тармақтарға қатысты олардың қолданысына жататын жағдайларды түсіндіру кезінде оның сот практикасын ескеру қажет екенін түсіндіргісі келеді.

182. *Мексика мен Португалия* 122-131-тармақтарда көрсетілген ұстанымды ұстанбау құқығын сақтап қалғысы келеді.

183. *Түркия* 122-131 – тармақтарда көрсетілген қызмет тұрақты өкілдік болып табыла ма, жоқ па, егер солай болса, қандай жағдайда болмасын, өз пікірінде қалады.

184. *Финляндия мен Швеция* егер Мемлекет келісімге берілген түсініктеменің 78-тармағынан 5-баптың 4-тармағының балама нұсқасын енгізуді шешсе, онда келісімге 5-баптың 4.1-тармағын да енгізудің қажеті жоқ деп санайды.

185. *Германия* 9-тармақтың бірінші сөйлемін қолдануға қатысты өз пікірінде қалады.

186. *Грекия* 45 - тармақта келтірілген барлық түсіндірмелерді ұстанбайды.

Бапқа берілген ескертпелер

187. *АҚШ* 2017 жылы Үлгілік Салық конвенциясы жаңартылғанға дейін болған 5 және 6-тармақтардың нұсқаларын ұстану құқығын сақтайды.

1-тармақ

188. *Австралия*, егер ол табиғи ресурстармен байланысты қызметті жүзеге асырса немесе белгілі бір үздіксіздік дәрежесі бар осы Мемлекетте жабдықтардың едәуір мөлшерін пайдаланса немесе кәсіпорын атынан осы Мемлекетте әрекет ететін адам осы Мемлекетте кәсіпорынға тиесілі тауарларды өндірсе немесе өңдесе, кәсіпорынды Мемлекетте тұрақты өкілдігі бар деп қарау құқығын өзіне қалдырады.

189. Теңіздегі мұнай мен газды барлау мен пайдалануға, сондай-ақ соған байланысты қызметке Үлгілік конвенцияның ережелерін қолданудағы ерекше проблемаларды ескере отырып, *Канада, Дания, Ирландия, Латвия, Норвегия және Ұлыбритания* осындай қызметке қатысты ережелерді арнайы бапқа енгізу құқығын сақтайды.

190. *Чили* қызмет көрсетілетін белгілі бір жағдайларда кәсіпорынның тұрақты өкілдігі бар деп санау құқығын өзіне қалдырады.

191. *Чехия Республикасы мен Словакия Республикасы* 1-тармақтың "қызмет жүргізудің тұрақты орны" туралы талабымен келісе отырып, екіжақты келіссөздер барысында осы қағиданы ұзақ уақыт бойы қызмет көрсету туралы уағдаластықтарға қолдануды түсіндіретін нақты ережелерді ұсыну құқығын өзіне қалдырады.

192. Егер кәсіпорын алты айдан астам уақытқа созылатын құрылыс алаңының немесе құрылыс/монтаждау жобасының болуына байланысты жоспарлау, қадағалау немесе кеңес беру қызметін жүзеге асырса, егер табиғи ресурстарды барлау немесе өндіру кезінде кәсіпорын *Грекия* аумағында үш айдан астам ғылыми жабдықты немесе техниканы пайдаланса, немесе егер кәсіпорын әрқайсысының ұзақтығы алты айдан аз болатын бірнеше жеке жобаны іске асырса, сол кезең ішінде (яғни күнтізбелік жыл ішінде) Грекия кәсіпорынды Грекияда тұрақты өкілдігі бар деп санау құқығын өзіне қалдырады.

193. *Грекия* теңіздегі қызметке қатысты арнайы ережелер енгізу құқығын өзіне қалдырады.

194. *Эстония мен Мексика*, егер олар осы мемлекеттерде он екі айдың кез келген кезеңінде 183 күннен асатын кезең ішінде немесе кезеңдерде болса, кәсіби қызмет көрсететін немесе тәуелсіз сипаттағы басқа қызметті жүзеге асыратын жеке тұлғаларға салық салу құқығын өзіне қалдырады.

195. *Жаңа Зеландия*, егер кәсіпорын алты айдан астам уақыт бойы табиғи ресурстарды өндіруге немесе пайдалануға қатысты қызмет жүргізсе немесе жабдықтың

едәуір мөлшерін жалға алса, тұрақты өкілдік бар деп танылатын ережелерді қосу құқығын өзіне қалдырады.

196. *Түркия*, егер адам кәсіби қызмет көрсетсе және жоспарлауды, қадағалауды немесе кеңес беруді қоса алғанда, тәуелсіз сипаттағы басқа қызметті жүзеге асыратын болса, жеке кәсіпорынның қызметкерлері арқылы да, белгілі бір дәрежеде үздіксіздікпен жеке тұлғаны өзінің аумағында тұрақты өкілдігі бар деп қарау құқығын өзіне қалдырады.

197. *Латвия*, егер осы адам Мемлекетте он екі айда кез келген кезеңде 183 күннен асатын кезең ішінде немесе кезеңдерде болса, кәсіби қызмет көрсететін немесе тәуелсіз сипаттағы басқа қызметті жүзеге асыратын кез келген тұлғаны тұрақты өкілдігі бар деп санау құқығын өзіне қалдырады.

2-тармақ

198. *Канада, Чили және Израиль* 2-тармақтағы "олжа" сөзін "барлауға немесе пайдалануға қатысты" деген сөздермен ауыстыру құқығын өзіне қалдырады.

199. *Грекия* 5-баптың 2-тармағын 1963 жылғы Конвенцияның жобасында жасалған түрде қосу құқығын өзіне қалдырады.

200. *Грекия мен Мексика* reserve 2-тармақтағы "олжа" сөзін "өндіруге, барлауға немесе пайдалануға қатысты" деген сөздермен ауыстыру құқығын өзіне қалдырады.

3-тармақ

201. *Австралия, Чили, Грекия, Корея, Жаңа Зеландия, Португалия және Түркия* 3-тармаққа қатысты өз пікірлерінде қалады және алты айдан астам уақыт бойы жұмыс істейтін кез келген құрылыс алаңы немесе құрылыс/монтаждау жобасы тұрақты өкілдік ретінде қарастырылуы керек деп санайды.

202. *Австралия,* егер ол осы Мемлекеттің аумағында осы Мемлекеттегі құрылыс алаңы немесе құрылыс/монтаждау жобасы үшін кез келген кезеңде он екі айда 183 күннен астам қадағалау немесе кеңес беру қызметін жүзеге асыратын болса, кәсіпорынды мемлекетте тұрақты өкілдігі бар деп санау құқығын өзіне қалдырады.

203. *Корея* алты айдан астам уақытқа созылатын құрылыс алаңы немесе құрылыс /монтаждау жобасы үшін алты айдан астам уақыт бойы қадағалау қызметін жүзеге асыратын кәсіпорынға салық салу үшін өз пікірінде қалады.

204. *Словения* қадағалау немесе кеңес беру жөніндегі байланысты қызметті баптың 3-тармағына енгізу құқығын өзіне қалдырады.

205. *Мексика мен Словакия Республикасы* құрылыс алаңы немесе құрылыс/ құрастыру/монтаждау жобасы үшін алты айдан астам уақыт бойы қадағалау қызметін жүзеге асыратын кәсіпорынға салық салу құқығын өзіне қалдырады.

206. *Мексика мен Словакия Республикасы* 3-тармаққа қатысты өз пікірлерінде қалады және алты айдан астам уақытқа созылатын кез-келген құрылыс алаңы немесе құрылыс/құрастыру/монтаждау жобасы тұрақты өкілдік болып саналуы керек деп санайды.

207. *Польша мен Словения* "құрылыс немесе монтаждау жобасы" деген тіркесті " құрылыс/құрастыру/монтаждау жобасы" деген сөзбен ауыстыру құқығын өзіне қалдырады.

208. *Португалия,* егер кәсіпорын жоспарлау, қадағалау, кеңес беру, құрылыс алаңы немесе құрылыс/монтаждау жобасы үшін кез-келген қосымша жұмысты немесе кез-келген басқа қызметті қамтитын қызметті жүзеге асыратын болса, егер мұндай қызмет немесе жұмыс алты айдан астам уақытқа созылса, кәсіпорынды Португалияда тұрақты өкілдігі бар деп санауға құқылы.

209. *АҚШ* 3-тармақта көрсетілген он екі айлық шекті критерийге сәйкес келетін қызметке "табиғи ресурстарды барлау үшін пайдаланылатын бұрғылау қондырғысын немесе кемені" қосу құқығын өзіне қалдырады.

4-тармақ

210. *Чили е)* тармақшасын алып тастап, *д)* тармақшасының мәтінін "кәсіпорын үшін тек жарнама, ақпарат, ғылыми зерттеулер немесе өзге де осындай қызмет көрсету мақсатында ғана қызметті жүргізудің тұрақты орнын ұстап тұру" деген сөзбен ауыстырып, және 4-тармақтың соңғы бөлігінен "немесе *е*) тармақшасы болған жағдайда қызметті тұтастай жүргізудің тұрақты орнының жұмысы" деген сөз тіркесін алып тастау арқылы, 4-тармаққа өзгерістер енгізу құқығын өзіне қалдырады.

211. *Мексика* 4 - тармақтың *а) - д)* тармақшаларында көрсетілген кез келген қызмет түрлерін ұштастыру үшін бизнесті жүргізудің тұрақты орнының болуы қамтамасыз етілген жағдайда тұрақты өкілдіктің болу мүмкіндігі туралы шешім қабылдау үшін 4-тармақтың *е)* тармақшасын баптың ішінен алып тастау құқығын өзіне қалдырады.

4.1-тармақ

212. *Финляндия, Люксембург, Швеция және Швейцария* 4.1-тармақты өз келісімдеріне қоспау құқығын өзіне қалдырады.

5-тармақ

213. *Финляндия, Германия, Люксембург, Швеция және Швейцария* 5-баптың 5-тармағының алдыңғы нұсқасын пайдалану құқығын өзіне қалдырады (яғни 2017 жылы жаңартылғанға дейін Үлгілік Салық конвенциясына енгізілген нұсқа).

6-тармақ

214. *Финляндия, Люксембург және Швеция* 5-баптың 6-тармағының алдыңғы нұсқасын пайдалану құқығын өзіне қалдырады (яғни 2017 жылы жаңартылғанға дейін үлгілік Салық конвенциясына енгізілген нұсқа).

215. *Германия* 6-тармақтың алдыңғы нұсқасын (яғни 2017 жылы жаңартылғанға дейін үлгілік Салық конвенциясына енгізілген нұсқаны) пайдалану құқығын өзіне қалдырады, өйткені ол жеке тұлға тек бір немесе бірнеше адамның атынан әрекет ететіндіктен ғана тәуелсіз агент болып саналмауы керек деген пікірмен келіспейді тығыз байланысты кәсіпорындар.

8-тармақ

216. *Финляндия мен Швеция* 8-тармақты өз келісімдеріне қоспау құқығын өзіне қалдырады.

ЖЫЛЖЫМАЙТЫН МҮЛІКТЕН ТҮСЕТІН ТАБЫСҚА САЛЫНАТЫН САЛЫҚҚА ҚАТЫСТЫ 6-БАПҚА ТҮСІНІКТЕМЕ

1. 1-тармақ бастапқы Мемлекетке, яғни аумағында осындай табыс әкелетін мүлік орналасқан Мемлекетке жылжымайтын мүліктен түсетін кірістерге салық салу құқығын береді. Себебі бұл табыс көзі мен көз Мемлекеті арасында әрқашан өте тығыз экономикалық байланыс бар. Ауыл шаруашылығынан немесе орман шаруашылығынан түсетін табыс 6-бапқа енгізілгенімен, қатысушы Мемлекеттер өздерінің екіжақты келісімдерінде мұндай табысты 7-бапқа сәйкес қарауға уағдаласа алады. 6-бап қатысушы Мемлекеттің резиденті басқа қатысушы Мемлекетте орналасқан жылжымайтын мүліктен алған табысқа ғана қатысты. Демек, ол алушы 4-баптың мағынасында резидент болып табылатын қатысушы Мемлекеттің аумағында орналасқан жылжымайтын мүліктен үшінші Мемлекеттің аумағында орналасқан табысқа қатысты қолданылмайды; мұндай табысқа 21-баптың 1-тармағының ережелері қолданылады.

2. 2-тармақта көзделгендей, аумағында мүлік орналасқан Мемлекеттің заңнамасына сүйене отырып, жылжымайтын мүлік ұғымын айқындау активті немесе құқықты жылжымайтын мүлік ретінде қарау керек пе деген мәселені түсіндіруде қиындықтарды болдырмауға көмектеседі. Дегенмен, бұл тармақ әрқашан жылжымайтын мүлік ретінде қарастырылуы керек активтер мен құқықтарды нақты тізімдейді. Шын мәнінде, мұндай активтер мен құқықтар ЭЫДҰ-ға қатысушы елдердің көпшілігінің салық салу заңдарына немесе ережелеріне сәйкес жылжымайтын мүлік болып саналады. Сонымен бірге, тармақ теңіз және әуе кемелері ешқашан жылжымайтын мүлік болып саналмауы керек деп қарастырады. Жылжымайтын мүлікпен қамтамасыз етілген берешектен түскен табысқа қатысты арнайы ережелер енгізілмеген, өйткені бұл мәселе 11-бапта реттелген.

2.1 1-тармақтағы "ауыл шаруашылығынан немесе орман шаруашылығынан түсетін табысты қоса алғанда" деген тіркес 6-баптың қолданылу аясын кеңейтеді және оған 2-тармақта келтірілген ұйғарымға сәйкес жылжымайтын мүліктен алынған табысты ғана емес, сондай-ақ ауыл немесе орман шаруашылығын құрайтын қызметпен әкелінетін табысты да қамтиды. Ауыл шаруашылығы мен орман шаруашылығынан түсетін табысқа ауыл шаруашылығы немесе орман шаруашылығы өндірісіне тартылған кәсіпорын алатын табыс қана емес, сондай-ақ ауыл шаруашылығы немесе орман

шаруашылығы қызметін жүзеге асырудың ажырамас бөлігі болып табылатын табыс, мысалы, көміртегі квоталарын сатып алудан немесе сатудан алынған табыс (осы квоталардың мәні 7-бапқа берілген түсініктеменің 75.1-тармағында түсіндірілген), егер мұндай сатып алу немесе сату ауылшаруашылығы немесе орман шаруашылығы қызметін жүзеге асырудың ажырамас бөлігі болса, мысалы, квоталар осы қызметті жүзеге асыру мақсатында сатып алынған жағдайларда, не егер осы мақсатта квоталар сатып алынған болса, егер олар қажет емес екені белгілі болса, кейіннен сатылады.

3. 3-тармақта жалпы ереже жылжымайтын мүлікті пайдалану нысанына қарамастан қолданылатыны көрсетілген. 4-тармақ 1 және 3-тармақтардың ережелері өнеркәсіптік, коммерциялық және өзге де кәсіпорындардың жылжымайтын мүлкінен түсетін табысқа да қолданылатынын түсіндіреді. Алайда, жылжымайтын мүліктің инвестициялық трестерінен (REIT) бөлу түріндегі табыс 10-бапқа берілген түсініктеменің 67.1 - 67.7-тармақтарында талқыланатын белгілі бір мәселелерді көтереді.

4. Осыған байланысты, салық салу көз Мемлекетінің құқығы басқа Мемлекеттің салық салу құқығынан басым болатындығын және егер кәсіпорын жағдайында табыс жылжымайтын мүліктен тек жанама жолмен алынса ғана қолданылатынын атап өткен жөн. Бұл жылжымайтын мүліктен түсетін кірісті, егер ол тұрақты өкілдік арқылы алынған болса, кәсіпорынның кірісі деп санауға кедергі келтірмейді, бірақ жылжымайтын мүліктен түсетін кіріске мүлік орналасқан Мемлекетте, сондай-ақ егер мұндай мүлік осы Мемлекеттегі тұрақты өкілдіктің бөлігі болып табылмаса, салық салынуын қамтамасыз етеді. Сондай-ақ, баптың ережелері жылжымайтын мүліктен түсетін табысқа салық салу тәсіліне қатысты ішкі заңнаманы қолдануды алдын ала белгілемейтінін атап өткен жөн.

Баспқа берілген ескертулер

5. Финляндия мен Латвия, егер мұндай құқық компаниядағы акцияларға немесе басқа корпоративтік құқықтарға иелік етуге негізделген болса, өз елдерінің аумағында орналасқан және компанияға тиесілі жылжымайтын мүлікті пайдалану құқығын тікелей пайдаланудан, жалға беруден немесе кез келген басқа нысанда пайдаланудан резидент компаниялардағы акционерлердің табысына салық салу құқығын өзіне қалдырады.

6. Франция өзінің ішкі заңнамасының акциялардан түсетін табысқа немесе онда жылжымайтын мүліктен түсетін табыс ретінде қарастырылатын құқықтарға салық салуға қатысты ережелерін қолдану мүмкіндігін сақтағысы келеді.

7. Испания, егер мұндай құқық мүлікке иелік ететін компаниядағы акцияларға немесе басқа корпоративтік құқықтарға иелік етумен байланысты болса, Испанияда орналасқан жылжымайтын мүлікті пайдалану құқығын қолданудың кез келген түрінен түсетін табысқа салық салу құқығын өзіне қалдырады.

8. Канада мен Латвия 3-тармаққа жылжымайтын мүлікті иеліктен шығарудан түскен табысқа сілтемені қосу құқығын өзіне қалдырады.

9. Жаңа Зеландия осы бапқа сәйкес балық шаруашылығын және барлық табиғи ресурстарға қатысты құқықтарды қосу құқығын өзіне қалдырады.

10. АҚШ 6-бапқа қатысушы Мемлекеттің резидентіне нетто-негізде басқа қатысушы Мемлекет тарапынан жылжымайтын мүліктен түсетін табысқа салық салуды таңдауға мүмкіндік беретін тармақты қосу құқығын өзіне қалдырады.

11. Австралия осы бапқа сәйкес барлық табиғи ресурстарға қатысты құқықтарды қосу құқығын өзіне қалдырады.

12. Мексика, егер мұндай пайдалану уақыттың бөлінуіне байланысты болса, қатысушы Мемлекеттің аумағында орналасқан жылжымайтын мүлікті пайдалануға мүмкіндік беретін кез-келген құқықты жылжымайтын мүлік ретінде қарастыру құқығын өзіне қалдырады, өйткені оның ішкі заңнамасына сәйкес мұндай құқық жылжымайтын мүлік болып саналмайды.

13. Эстония "жылжымайтын мүлік" ұғымының анықтамасына жылжымайтын мүлікке қатысты кез келген талап ету құқығын қосу құқығын өзіне қалдырады, өйткені мұндай құқықты оның ішкі заңнамасында көзделген осы ұғымның мағынасына енгізу мүмкін емес.

14. Израиль мен Латвия 2-тармаққа "кез келген опционды немесе жылжымайтын мүлікті сатып алу құқығын" қосу құқығын өзіне қалдырады.

15. Португалия 6-баптың қолданылу аясын жылжымалы мүліктен түсетін кірісті немесе жылжымайтын мүлікті пайдалануға немесе пайдалану құқығына байланысты қызметтерді көрсетуден алынған кірісті қамту үшін кеңейту құқығын өзіне қалдырады, олардың кез келгені аумағында мүлік орналасқан қатысушы мемлекеттің салық заңнамасына сәйкес жылжымайтын мүліктен түсетін кіріске тең.

16. Грекия кемелерден басқа қайықтарды 2-тармақта көзделген ұйғарымға қосу құқығын өзіне қалдырады.

КӘСІПОРЫНДАРДЫҢ ПАЙДАСЫНА

САЛЫНАТЫН САЛЫҚҚА ҚАТЫСТЫ

7-БАПҚА ТҮСІНІКТЕМЕ

I. Алдын ала ескертулер

1. Бұл бап қатысушы Мемлекеттің кәсіпорнының коммерциялық пайдасына қатысты салық салу құқығын осы пайда келісімнің баптарына сәйкес басқа ережелермен реттелмейтін шамада бөледі. Онда, егер қатысушы Мемлекеттің кәсіпорны басқа Мемлекетте тұрақты өкілдігі болмаса, мұндай пайда оған қатысты келісімнің басқа баптары беретін кірістердің ерекше санаттарына жататын

жағдайларды қоспағанда, осы кәсіпорынның коммерциялық пайдасына осы басқа мемлекет тарапынан салық салынбайды деген негізгі қағидат бар басқа мемлекетке салық салу құқығы.

2. Сондықтан тұрақты өкілдік ұғымын анықтауды қамтитын 5-бап қатысушы Мемлекеттің кәсіпорнының коммерциялық пайдасына басқа Мемлекетте салық салынуы мүмкін екендігін анықтауға жатады. Алайда, бұл баптың өзі салық салу құқығын бөлмейді: егер қатысушы мемлекеттің кәсіпорны басқа қатысушы мемлекеттің аумағында сол жерде орналасқан тұрақты өкілдік арқылы қызметті жүзеге асыратын болса, онда басқа Мемлекет салық сала алатын пайда қандай болатынын анықтау қажет. 7-бап бұл сұраққа басқа Мемлекет тұрақты өкілдік шотына жататын пайдаға салық салуы мүмкін екенін анықтай отырып жауап береді.

3. 7-баптың, атап айтқанда 2-баптың негізінде жатқан қағидаттардың ұзақ тарихы бар. ЭЫДҰ алғаш рет пайданы тұрақты өкілдік шотына жатқызу кезінде қандай критерийлерді қолдану керектігін зерттей бастағанда, бұл мәселе бұрын көптеген салық келісімдерінде және Ұлттар лигасы әзірлеген әртүрлі үлгілерде қарастырылған. 2-тармаққа негізделген тәуелсіздік пен қызығушылықтың қағидаттары осы келісімдер мен модельдерге енгізілген болатын және ЭЫДҰ бұл қағидаттарды негізінен түсіндіру мақсатында кейбір кішігірім түзетулер мен өзгерістермен қайта тұжырымдау жеткілікті деп санады.

4. Дегенмен, іс жүзінде тәжірибе көрсеткендей, осы жалпы қағидаттарды және 7-баптың бұрынғы нұсқаларының басқа ережелерін түсіндіруде айтарлықтай айырмашылықтар болды. Жалпы қабылданған түсіндірудің болмауы қосарланған және салық салынбайтын мәселелерді тудырды. Осы жылдар ішінде бюджеттік-қаржылық мәселелер жөніндегі Комитет бап ережелерін неғұрлым дәйекті түсіндіру мен қолдануды қамтамасыз етуге көп уақыт пен күш жұмсады. 1977 жылы үлгілік Салық конвенциясы қабылданған кезде баптың тұжырымдамасына және түсініктемедегі бірқатар өзгерістерге шамалы өзгерістер енгізілді. 1984 жылы есеп жарияланды, онда бұл мәселе банктердің[1] нақты жағдайында қарастырылды. 1987 жылы тұрақты өкілдік шотына жатқызылған пайданы белгілеу кейбір белгісіздіктерге әкелуі мүмкін екенін атап өтіп, Комитет бұл мәселені зерттеді, нәтижесінде 1993 жылы "кірістерді тұрақты өкілдік[2] шотына жатқызу" деп аталатын есеп қабылданды, содан кейін түсініктемеге өзгертулер енгізілді.

5. Осы жұмысқа қарамастан, ЭЫДҰ-ға кіретін және кірмейтін елдердің пайдасын тұрақты өкілдіктердің шотына жатқызуға, сондай-ақ осы елдердің 7-бабын түсіндіруге қатысты тәжірибесі әлі де айтарлықтай айырмашылықтарға ие. Комитет салық төлеушілер үшін аса сенімділікті қамтамасыз ету қажеттігін мойындады: өз баяндамасында халықаралық кәсіпорындар мен салық органдары[3] үшін трансферттік баға белгілеу жөніндегі басшылық ("ЭЫДҰ трансферттік баға белгілеу жөніндегі

басшылығы") ол одан әрі жұмыс тұрақты өкілдіктерге мүдделілік қағидатын қолдануға бағытталатынын атап өтті. Бұл жұмыс 2008 жылы пайданы тұрақты өкілдіктердің шотына жатқызу ("2008 ж. Баяндама") атты баяндама жасалғанда көрініс тапты.

---

[1]Трансферттік баға белгілеуге және көпұлтты кәсіпорындарға арналған "көпұлтты банк кәсіпорындарына салық салу": салық салудың үш мәселесі, ЭЫДҰ, Париж,1984.

[2]Табысты тұрақты өкілдікке жатқызу, № 5 халықаралық салық салу мәселелері, ЭЫДҰ, Париж,1994; R(13)-1 бетіндегі ЭЫДҰ Үлгілік Салық конвенциясының толық нұсқасының II томына енгізілген

[3]Осы баяндаманың түпнұсқасын ЭЫДҰ Кеңесі 27 маусымда қабылдады

6. 2008 жылғы баяндамада әзірленген тәсіл тек бастапқы ниетпен немесе тарихи тәжірибемен және 7-бапты түсіндірумен ғана шектелмеді. Оның орнына, қазіргі заманғы халықаралық операциялар мен сауданы ескере отырып, пайданы тұрақты өкілдік шотына жатқызудың ең оңтайлы тәсілін тұжырымдауға баса назар аударылды. 2008 жылғы есеп мақұлданғаннан кейін Комитет оған енгізілген нұсқаулар пайданы бұрынғыға қарағанда тұрақты өкілдіктердің шотына жатқызудың сәтті тәсілін білдіреді деп есептеді. Алайда, ол сонымен бірге 2008 жылғы баяндамада айтылған кейбір тұжырымдар мен осы түсініктемеде бұрын келтірілген 7-баптың түсіндірмелері арасында айырмашылықтардың бар екенін мойындады.

7. Пайданы тұрақты өкілдіктердің шотына қалай жатқызу керектігі туралы мәселеге қатысты барынша сенімділікті қамтамасыз ету үшін Комитет Г-ның баяндамасының қорытындыларын 7-баптың жаңа нұсқасында толық көлемде және болашақ шарттар мен қолданыстағы түзетулер бойынша келіссөздер барысында пайдалану үшін қоса берілген түсініктемемен бірге көрсету туралы шешім қабылдады. Сонымен қатар, 7-баптың алдыңғы редакциясы негізінде жасалған келісімдерді үлкен сенімділікпен түсіндіру үшін Комитет 2008 жылғы баяндама қабылданғанға дейін болған түсініктемеге қайшы келмейтін аспектілерді есепке алу үшін баптың алдыңғы нұсқасына жаңартылған түсініктеме редакциясын дайындау туралы шешім қабылдады.

8. Енді типтік Салық конвенциясында пайда болған баптың жаңа нұсқасы 2010 жылы қабылданды сонымен бірге Комитет 2008 жылғы баяндаманың жаңа нұсқасын мақұлдады, бұл баяндаманың қорытындылары баптың осы жаңа нұсқасының жаңа редакциясымен және өзгертілген нөмірленуімен сәйкес келуін қамтамасыз етті. Қайта қаралған есепке енгізілген тұжырымдар мен түсіндірулер 20101 жылы осылай қабылданды. (бұдан әрі – "есеп"), 2008 Report-та келтірілгенмен бірдей, бұл қайта қаралған нұсқа баптың қазіргі редакциясын ескереді (тарихи анықтама үшін осы түсініктемеге қосымша 7-баптың алдыңғы редакциясының мәтінін және осы түсініктемені олар баптың ағымдағы нұсқасы қабылданғанға дейін болған күйінде қамтиды).

[1] *Тұрақты өкілдіктер бойынша пайданы бөлу*, ЭЫДҰ, Париж, 2010.

9. Осылайша, баптың ағымдағы нұсқасы баяндамада жасалған тәсілді көрсетеді және ондағы нұсқауларға сәйкес түсіндірілуі керек. Баяндамада пайданы жалпы тұрақты өкілдіктердің (баяндаманың I бөлігі) шотына, атап айтқанда тұрақты өкілдік арқылы сауда кең таралған қаржы секторында жұмыс істейтін кәсіпорындардың тұрақты өкілдіктеріне (банктердің тұрақты өкілдіктеріне қатысты баяндаманың II бөлімі, жаһандық саудамен айналысатын кәсіпорындардың тұрақты өкілдіктеріне қатысты III бөлім және сақтандырумен айналысатын кәсіпорындардың тұрақты өкілдіктеріне қатысты IV бөлім) жатқызу қарастырылады.

II. Баптың ережелеріне берілген түсініктеме

1-тармақ

10. 1-тармақ әрбір қатысушы Мемлекет кәсіпорындарының коммерциялық пайдасына салық салу құқығын бөлу жөніндегі ережені қамтиды. Біріншіден, егер қатысушы Мемлекеттің кәсіпорны басқа Мемлекеттің аумағында тұрақты

өкілдікке ие болмаса, онда бұл кәсіпорынның коммерциялық пайдасына осы басқа Мемлекет салық сала алмайды. Екіншіден, егер кәсіпорын басқа Мемлекетте сол жерде орналасқан тұрақты өкілдік арқылы қызметті жүзеге асыратын болса, онда 2-тармақта келтірілген ұйғарымға сәйкес тұрақты өкілдіктің шотына жатқызылатын пайдаға осы басқа Мемлекет тарапынан салық салынуы мүмкін екенін көздейді. Осыған қарамастан, төмендегі анықтамаға сәйкес, 4-тармақ 7-бап пайданың белгілі бір санаттары (мысалы, халықаралық қатынаста теңіз және әуе кемелерін пайдаланудан алынған) немесе коммерциялық пайданы да құрауы мүмкін табыстардың белгілі бір санаттары үшін арнайы ережелерді көздейтін Конвенцияның басқа баптарын қолдануға әсер етпейтінін көздей отырып, осы ережелерді қолдануды шектейді (мысалы, әртістің немесе спортшының жеке қызметіне байланысты кәсіпорын алған табыс).

11. 1-тармақтың негізінде жатқан бірінші қағидат, яғни кәсіпорын осы басқа Мемлекетте орналасқан тұрақты өкілдік арқылы іскерлік қызметті жүзеге асыратын жағдайларды қоспағанда, бір қатысушы Мемлекеттің кәсіпорнының пайдасына басқа Мемлекетте салық салынбауы керек, ұзақ тарихы бар және бұл мәселе бойынша халықаралық консенсусты көрсетеді, әдетте, бір Мемлекеттің кәсіпорны болған кезде ғана Мемлекеттің басқа Мемлекетте тұрақты өкілдігі болмайды, ол шын мәнінде осы басқа Мемлекеттің экономикалық өміріне сол дәрежеде қатысушы болып саналмауға тиіс, бұл басқа Мемлекетке кәсіпорынның пайдасына салық салу құқығын беретін еді.

12. Тармақтың екінші сөйлемінде көрсетілген екінші қағида-мемлекеттің салық салу құқығы, егер оның аумағында тұрақты өкілдік болған жағдайда, кәсіпорын осы Мемлекетте ала алатын пайдаға қолданылмайды, бірақ ол тұрақты өкілдіктің шотына

жатпайды. Бұл тарихта әртүрлі көзқарастар болған сұрақ. Біраз уақыт бұрын бірнеше елдер жалпы "тартылыс күші" қағидатын ұстанды, оған сәйкес басқа коммерциялық пайда, дивидендтер, пайыздар және роялти сияқты кірістерге, егер бенефициар тұрақты өкілдікке ие болса, тіпті егер мұндай кіріс нақты көрсетілмесе де, мұндай табыс осы тұрақты өкілдіктің шотына нақты түспесе де, олардың тарапынан толық салық салынды. Кейбір екіжақты салық келісімдері салық төлеуден жалтаруға қарсы тұруға бағытталған және шектеулі тарту күшінің тәсіліне негізделген шектеулі норманы қамтығанымен, ол тек тұрақты өкілдікпен жүзеге асырылатын қызметке ұқсас іс-әрекеттен алынған коммерциялық пайдаға қатысты болса да, халықаралық салық келісімдерінің тәжірибесінде жалпы тарту күшінің жоғарыда сипатталған тәсілі қазіргі уақытта қабылданбайды. Қазір қосарланған салық салу туралы келісімдерде жалпы қабылданған қағида шетелдік кәсіпорынның белгілі бір Мемлекеттен алатын пайдасына салық салу кезінде осы Мемлекеттің салық органдары осы кәсіпорынның өз мемлекетінде алатын пайдасының жекелеген көздерін қарастыруы және Конвенцияның басқа баптарының ықтимал қолданылуын ескере отырып, әрқайсысына тұрақты өкілдік ету критерийін қолдану. Бұл шешім салықты неғұрлым жеңілдетілген және тиімді басқаруды және салық заңнамасының талаптарын сақтауды қамтамасыз етеді және ол әдетте іскерлік қызмет жүргізілетін әдіске көбірек бейімделген. Қазіргі заманғы бизнестің өте күрделі ұйымы бар. Компаниялардың едәуір саны бар, олардың әрқайсысы кең ауқымды қызметпен айналысады және көптеген елдерде ауқымды бизнес жүргізеді. Компания өндірістік қызметті жүзеге асыратын басқа елде тұрақты өкілдік құра алады, ал сол компанияның басқа бөлігі тәуелсіз агенттер арқылы белгілі бір басқа елде әртүрлі тауарларды сатады. Бұл компанияның бұған айтарлықтай коммерциялық себептері болуы мүмкін: мысалы, олар оның бизнесінің тарихи құрылымына немесе коммерциялық ыңғайлылығына негізделуі мүмкін. Егер аумағында тұрақты өкілдік орналасқан ел осы пайданы тұрақты өкілдік пайдасымен біріктіру мақсатында тәуелсіз агенттер арқылы жүзеге асырылатын әрбір операцияның кіріс компоненттерін анықтауға және салық салуға тырысқысы келсе, онда мұндай тәсіл қарапайым коммерциялық қызметке елеулі кедергі келтіріп, Конвенцияның мақсаттарына қайшы келеді.

12. 1-тармақтың екінші сөйлемінде көрсетілгендей, тұрақты өкілдік шотына жатқызылатын пайда 1-тармақта келтірілген "тұрақты өкілдік шотына жатқызылатын пайда" деген тіркестің мәні берілген 2-тармақтың ережелеріне сәйкес айқындалады. 1-тармақ аумағында тұрақты өкілдігі бар Мемлекетке тек осы тұрақты өкілдіктің шотына жатқызылатын пайдаға қатысты салық салу құқығын беретіндіктен, демек, Конвенцияның басқа баптары қолданылған жағдайда, бұл тармақ осы Мемлекетке тұрақты өкілдіктің шотына жатқызылмаған басқа қатысушы Мемлекеттің кәсіпорнының пайдасына салық салуға мүмкіндік бермейді.

13. 1-тармақтың екінші сөйлемінде көрсетілгендей, тұрақты өкілдік шотына жатқызылатын табыс 1-тармақта келтірілген "тұрақты өкілдік шотына жатқызылатын табыс" деген тіркестің мәні берілген 2-тармақтың ережелеріне сәйкес айқындалады. 1-тармақ аумағында тұрақты өкілдігі бар мемлекетке тек осы тұрақты өкілдіктің шотына жатқызылатын табысқа қатысты салық салу құқығын беретіндіктен, Конвенцияның басқа баптары қолданылған жағдайда, бұл тармақ осы мемлекетке тұрақты өкілдіктің шотына жатқызылмаған басқа қатысушы мемлекеттің кәсіпорнының табысына салық салуға мүмкіндік бермейді.

14. 1-тармақтың мақсаты бір қатысушы мемлекеттің басқа қатысушы мемлекеттің кәсіпорындарының коммерциялық табысына салық салу құқығын шектеу болып табылады. 1-баптың 3-тармағында расталғандай, тармақ қатысушы мемлекеттің өзінің ішкі заңнамасында қамтылған бақыланатын шетелдік компаниялар туралы ережелерге сәйкес өз резиденттеріне салық салу құқығын шектемейді, тіпті егер бұл резиденттерден алынатын мұндай салық басқа қатысушы мемлекеттің резиденті болып табылатын кәсіпорын табысының бір бөлігін ескере отырып есептелуі мүмкін болса да, ол осы резиденттердің осы кәсіпорынға қатысуымен байланысты. Мемлекеттің өз резиденттерінен осындай түрде алынатын салығы басқа мемлекеттің кәсіпорнының табысын азайтпайды, сондықтан оны мұндай табыстан алынған салық деп есептеуге болмайды (1-бапқа түсініктемедегі 81-ші тармаққа қараңыз).

2-тармақ

15. 2-тармақта тұрақты өкілдікке тиесілі табысты анықтаудың негізгі ережесі қарастырылған. Тармаққа сәйкес, бұл табыс кәсіпорын тұрақты өкілдік арқылы және кәсіпорынның басқа бөлімшелері арқылы қабылдайтын функцияларды, пайдаланылатын құралдар мен тәуекелдерді ескере отырып, бірдей немесе ұқсас шарттарда бірдей немесе ұқсас қызметпен айналысатын жеке және тәуелсіз кәсіпорын болса, тұрақты мекемеден күтілетін табыс болып табылады. Сонымен қатар, тармақта бұл ереженің тұрақты мекеме мен кәсіпорынның басқа бөліктері арасындағы қатынастарға қатысты қолданылатындығы нақтыланған.

16. Осылайша, тармаққа тұрақты өкілдік шотына жатқызылатын пайданы анықтау мақсатында енгізілген негізгі тәсіл тұрақты өкілдік жеке кәсіпорын болып табылады және мұндай кәсіпорын өзі кіретін кәсіпорынның қалған бөлігіне, сондай-ақ кез келген басқа тұлғаға тәуелді емес деген болжамға сәйкес пайданы анықтауды талап етеді. Бұл болжамның екінші бөлігі мүдделі болмаушылық принципіне сәйкес келеді, 9-баптың ережелеріне сәйкес қауымдастырылған кәсіпорындардың пайдасын түзету мақсатында да қолданылады (9-бапқа түсініктеменің 1-тармағын қараңыз).

17. 2-тармақ кәсіпорынның жалпы табысын тұрақты өкілдік пен оның басқа бөліктері арасында бөлуге бағытталмайды,бірақ оның орнына тұрақты өкілдік шотына жатқызылған табыс жеке кәсіпорын ретінде анықтауды талап етеді. Сондықтан, егер кәсіпорын ешқашан табыс таппаса да, табыс тұрақты өкілдікке жатқызуылуы мүмкін.

Керісінше, 2-параграфтың ережелері, егер кәсіпорын тұтастай алғанда пайда тапса да, табыс тұрақты өкілдіктің шотына жатқызуға әкелуі мүмкін.

18. Алайда, егер бір Уағдаласушы мемлекеттің кәсіпорны екінші Уағдаласушы мемлекетте тұрақты өкілдікке ие болса, онда бірінші мемлекет 2-тармақта жазылған директиваны тұрақты өкілдік орналасқан мемлекет тиісінше қолданатынына мүдделі екені анық. Директива Уағдаласушы мемлекеттердің екеуіне де қолданылатындықтан, кәсіпорынның орналасқан мемлекеті Конвенцияны 23 А немесе 23 В баптарына сәйкес тұрақты өкілдікке тиісті түрде жатқызылған пайдаға қосарланған салық салуды жоюға тиіс (төмендегі 27-тармақты қараңыз). Басқаша айтқанда, егер өкілдіктің мемлекеті 7-бапқа сәйкес тұрақты өкілдікке жатқызылуға жатпайтын пайдаға салық енгізуге әрекет жасаса, бұл пайдаға қосарланған салық салуға әкеп соғуы мүмкін, оған тиісті түрде кәсіпорын орналасқан Мемлекетте ғана салық салынуға тиіс.

19. Жоғарыда келтірілген 8 және 9-тармақта көрсетілгендей, 7-бап оның қазіргі редакциясында 2010 жылы Бюджеттік-қаржылық мәселелер жөніндегі комитет бекіткен бап әзірленген тәсілді көрсетеді. Бап негізінен 2-тармақтың негізінде жатқан жеке және тәуелсіз кәсіпорын туралы фикцияны қолдану қарастырылады және бап бекітілгеннен кейін осы абзацқа енгізілген өзгерістердің негізгі мақсаты тұрақты өкілдік шотына жатқызылған табыстың осы есепте көрсетілген тәсілге сәйкес келуін қамтамасыз ету болды. Осылайша, есепте 2-тармақтың ережелеріне сәйкес Тұрақты өкілдік шотына жатқызылатын табысты қалай анықтау керектігі туралы толық нұсқаулық бар.

20. Бапта түсіндірілгендей, табысты 2-тармаққа сәйкес тұрақты өкілдікке жатқызу тәуелсіз кәсіпорындармен операцияларды, қауымдастырылған кәсіпорындармен операцияларды және кәсіпорынның басқа бөлімшелерімен (ЭЫДҰ Трансферттік баға белгілеу жөніндегі нұсқаулықты тікелей қолдана отырып) операцияларды қоса алғанда, оның барлық қызметінен түсетін пайданы (немесе шығындарын) есептеуден туындайтын болады. Бұл талдау төменде көрсетілген екі кезеңнен тұрады. Осы екі кезең шеңберіндегі әрбір элементті тізбектеу міндетті емес себебі әртүрлі элементтер бір-бірімен өзара байланысты болуы мүмкін (мысалы, тәуекел бастапқыда тұрақты өкілдікке жатқызылады, дегенмен, тұрақты өкілдік пен тәуекелдерді басқаратын кәсіпорынның басқа бөлігі арасындағы кейінгі мәмілелерді тану және саралау тәуекелді және қосалқы капиталды кәсіпорынның басқа бөлігіне беруге әкелуі мүмкін).

21. Бірінші кезеңде функционалды және нақты талдау жүргізіледі, бұл келесі нәтижелерге әкеледі:

-тұрақты өкілдік құрамына кіретін кәсіпорын мен жекелеген кәсіпорындар арасындағы мәмілелерден туындайтын мән-жайларға байланысты құқықтар мен міндеттерді тұрақты өкілдік пен жеке кәсіпорындарға бекіту;

-активтерге экономикалық меншікті жатқызуға және активтерге экономикалық меншікті тұрақты өкілдікке жатқызуға байланысты бақылаушылардың маңызды функцияларын айқындау;

-тәуекелдерді қабылдауға жататын бақылаушы тұлғалардың функцияларын айқындау және тәуекелдерді тұрақты өкілдік шотына жатқызу;

-тұрақты өкілдіктің басқа функцияларын анықтау;

-26-тармақта көрсетілген шекті критерийден өткеннен кейін тиісті түрде танылуы мүмкін тұрақты өкілдік пен сол кәсіпорынның басқа бөліктері арасындағы мәмілелердің сипатын тану және айқындау; және

-тұрақты өкілдік шотына жатқызылатын активтер мен тәуекелдер негізінде капиталды иемдену.

22. Екінші кезеңде тұрақты өкілдік шотына жатқызылатын қауымдастырылған кәсіпорындармен жасалатын кез келген мәмілелер ЭЫДҰ-ның Трансферттік баға белгілеу жөніндегі нұсқаулығына сәйкес бағаланады және бұл нұсқаулық тұрақты өкілдік пен оның бөлігі болып табылатын кәсіпорынның басқа бөлімшелері арасындағы мәмілелерге ұқсас қолданылады. Процесс осы танылған мәмілелер бойынша стандартты коммерциялық шарттарда бағаны белгілеуді қамтиды:

- Тұрақты өкілдіктің нақты мән-жайларын ескере отырып, тікелей (мүліктің немесе қызметтердің сипаттамасы, экономикалық жағдай және бизнес-стратегиялар) немесе ұқсастық (Функционалдық талдау, шарт талаптары) бойынша нұсқаулықтарда баяндалған үйлесімділік факторларын қолдану жолымен белгіленетін мәмілелер мен бақыланбайтын мәмілелер арасындағы үйлесімділікті айқындау; және

- орындалатын және кәсіпорынның басқа бөліктерінің шотына жатқызылған функцияларды, активтер мен тәуекелдерді ескере отырып, тұрақты өкілдік пен кәсіпорынның басқа бөлімшелері арасындағы мәмілелер бойынша нарықтық құнды алу үшін басшылықта баяндалған әдістердің бірінің ұқсастығы бойынша қолдану.

23.Мақалада осы операциялардың әрқайсысы атап айтқанда, тұрақты өкілдік арқылы сауда кең таралған қаржы секторында өз қызметін жүзеге асыратын компаниялардың тұрақты өкілдіктерінің шотына табысты жатқызуға қатысты операциялар егжей-тегжейлі талқыланады (баптың II-бөлімін қараңыз, онда банктердің тұрақты өкілдіктері қарастырылады; III-бөлім, онда жаһандық бизнеспен айналысатын кәсіпорындардың тұрақты өкілдіктері қарастырылады және IV-бөлім сақтандырумен айналысатын кәсіпорындардың тұрақты өкілдіктері қаралады).

24. 2-тармақта абзацта көрсетілген жеке және тәуелсіз кәсіпорын туралы фикция бұл мәмілелерді тәуелсіз кәсіпорындар арасындағы ұқсас мәмілелер сияқты қарастыруды талап ететінін атап өту үшін тұрақты өкілдік бөлігі болып табылатын кәсіпорынның тұрақты өкілдігі мен басқа бөлімшелері арасындағы мәмілелер туралы нақты айтылады. Дегенмен, тұрақты өкілдіктер мен кәсіпорынның басқа бөлімшелері арасындағы мәмілелерге нақты сілтеме тармақтың қолданылу аясын шектемейді. Егер

кәсіпорын мен қауымдастырылған кәсіпорын арасында жасалатын операция тұрақты өкілдік шотына жатқызылатын (мысалы, тұрақты өкілдік арқылы сатылатын қауымдастырылған кәсіпорыннан тауарларды тұрақты өкілдікпен сатып алу)табысты айқындауға тікелей әсер етсе, онда 2-тармақ тұрақты өкілдік шотына жатқызылатын табысты есептеу мақсатында мәміле шарттары қажет болған жағдайда тәуелсіз кәсіпорындар арасындағы ұқсас мәміле шарттарын көрсету үшін түзетілуін талап етеді.Мысалы, С мемлекетінің аумағында орналасқан және Р мемлекетінің кәсіпорнына тиесілі тұрақты өкілдік Т мемлекетінің қауымдастырылған кәсіпорнынан мүлік алады делік. Егер екі қауымдастырылған кәсіпорын арасындағы шартта көзделген баға тәуелсіз кәсіпорындар арасында келісілген сомадан асып кетсе, Р мемлекеті мен С мемлекеті арасындағы келісімнің 7-бабының 2-тармағы С мемлекетіне жеке және тәуелсіз кәсіпорынның осы мүлік үшін төлейтін сомасын көрсету үшін тұрақты өкілдік шотына жатқызылған табысты түзету құқығын береді. Мұндай жағдайда Р мемлекеті Р және Т мемлекеттері арасындағы келісімнің 9-бабының 1-тармағына сәйкес Р мемлекеті кәсіпорнының пайдасын түзете алады, бұл осы Келісімнің 9-бабының 2-тармағын түзетудің тиісті тетігін қолдануға әкеледі.

25. Тұрақты өкілдік пен оның бөлігі болып табылатын кәсіпорынның басқа бөлімшелері арасындағы мәмілелердің тұтастай алғанда кәсіпорын үшін заңды салдары болмайды. Бұл екі қауымдастырылған кәсіпорын арасындағы операцияларға қарағанда, осы мәмілелерді мұқият зерттеу қажеттілігін білдіреді. Бұл сондай-ақ басқаша болуы мүмкін құжаттаманы (мысалы, міндетті күші бар шарттар болмаған жағдайда) мұқият тексеруді білдіреді.

26. Әдетте, мұндай мәмілелерге байланысты қауымдастырылған кәсіпорындар арасындағы операцияларға қарағанда анағұрлым күрделі талаптар құжаттамаға қойылады деп болжанбайды. Сонымен қатар, ЭЫДҰ-ның Трансферттік баға белгілеу жөніндегі нұсқаулығында көрсетілген трансферттік баға белгілеу жөніндегі құжаттама жағдайындағыдай талаптар салық төлеушілерге мән-жайларға пропорционалды емес шығыстар мен ауыртпалықтарды жүктейтіндей қолданылмауға тиіс. Дегенмен, мәміленің бірегей сипатын ескере отырып, елдер салық төлеушілерден мәмілені мойындау орынды болатынын нақты көрсетуді талап еткісі келеді. Мәселен, мысалы, экономикалық маңызды тәуекелдерді, жауапкершілік пен пайданы білдіретін мәмілені көрсететін бухгалтерлік жазбалар мен өзекті құжаттаманы табысты бөлу мақсаттары үшін бастапқы қадам ретінде пайдалануға болады. Салық төлеушілерге мұндай құжаттаманы дайындау ұсынылады, өйткені бұл осы тәсілді қолдануға қатысты келіспеушіліктердің туындау ықтималдығын едәуір төмендетуі мүмкін. Салық органдары мұндай құжаттаманы оның заңды күшінің жоқтығына қарамастан қолданар еді, егер:

- құжаттама функционалдық және нақты талдау нәтижесінде анықталған кәсіпорында жүзеге асырылатын қызметтің экономикалық мәніне сәйкес келеді;

- мәмілеге қатысты құжатталған, тұтастай қаралатын уағдаластықтар өз қызметін коммерциялық ұтымды түрде жүзеге асыратын салыстырмалы тәуелсіз кәсіпорындар бекітетін уағдаластықтардан айырмашылығы жоқ, немесе егер мұндай айырмашылық болса, салық төлеушінің құжаттамасында көрсетілген құрылым іс жүзінде салыққа қолайлы трансферттік бағаны анықтауға кедергі келтірмейді; және

- салық төлеушінің құжаттамасында ұсынылған мәміле бапта белгіленген тәсіл қағидаттарын бұзбайды, мысалы, тәуекелдерді беру мақсатында, функциялардан олардан бөлу.

27. 2-тармақтың бастапқы сөздері және "әрбір Уағдаласушы мемлекетте" деген тіркес 2-тармақ аумағында тұрақты өкілдік орналасқан қатысушы мемлекет 1-тармақтың соңғы ұсынысына сәйкес салық салуы мүмкін пайданы айқындау мақсатында ғана емес, сондай-ақ басқа Уағдаласушы мемлекеттің 23 А және 23 В-баптарына жүгінуі үшін қолданылатынын көрсетеді. Егер бір Мемлекеттің кәсіпорны іскерлік қызметті басқа мемлекеттегі тұрақты өкілдік арқылы жүзеге асыратын болса, бірінші болып аталған мемлекет не тұрақты өкілдік шотына жатқызылатын табысты салық салудан босатуға (23 а-бап) не басқа мемлекет алатын осы табысқа салынатын салықты төлеу үшін субсидия беруге тиіс (23 В-бап). Осы екі бапқа сәйкес, бұл мемлекет қосарланған салық салудан босатуды қамтамасыз ету үшін, сондай-ақ осы мақсатта 2-тармақтың ережелерін сақтау үшін тұрақты өкілдік шотына жатқызылған табысты осылайша анықтауы керек.

28. 2-тармақта көзделген жеке және тәуелсіз кәсіпорын туралы фикция тұрақты өкілдік шотына жатқызылатын табысты айқындаумен шектеледі. Бұл Уағдаласушы мемлекет өзінің ішкі заңнамасына сәйкес салық салатын кәсіпорын үшін шартты табыс құруға бағытталмаған, себебі мұндай табыстың 7-баптың 4-тармағына сәйкес 7-баптың 1-тармағының ережелеріне қарамастан осы табысқа салық салуға мүмкіндік беретін Конвенцияның басқа бабының қолданылу аясына жатады деп түсіндіріледі. Мысалы, белгілі бір жағдайларға байланысты тұрақты өкілдік пайдаланатын ғимаратқа экономикалық меншік құқығын бас кеңсенің есебіне жатқызу керек деген пікірді негіздейді делік (баптың 75-тармағын I бөлімін қараңыз). Мұндай жағдайда, 2-тармақ тұрақты өкілдіктің пайдасын анықтау кезінде болжамды рентаны шегеруді талап етуі мүмкін. Алайда, мұндай болжамды 6-баптың мақсаттары үшін жылжымайтын мүліктен табыс табу деп түсіндіруге болмайды. Шынында да, 2-тармақта көрсетілген болжам кәсіпорын алатын табыстың сипатын өзгертпейді; ол тек 7, 23 А және 23 В баптарының мақсаттары үшін тұрақты өкілдік шотына жатқызылған пайданы анықтау үшін қолданылады. Сол сияқты, 2-тармаққа сәйкес тұрақты өкілдік шотына жатқызылатын пайданы айқындау кезінде шартты пайыздың шегерілуі 11-баптың 1 және 2-тармақтарының мақсатында тұрақты өкілдік бөлігі болып табылатын кәсіпорынға қандай да бір пайыз төленетіндігін білдірмейді. Жеке және тәуелсіз кәсіпорын туралы фикция 11-бапқа қолданылмайды және осы баптың мақсаттары үшін кәсіпорынның бір

бөлігін сол кәсіпорынның басқа бөлігінің пайызын төлеу деп санауға болмайды. Алайда, егер кәсіпорын басқа тұлғаға төлейтін пайыздар кәсіпорынның тұрақты өкілдігіне байланысты туындаған кепіл бойынша төленсе және оны осы өкілдік төлесе, 11-баптың 2-тармағына сәйкес мұндай нақты пайыздық төлемге аумағында тұрақты өкілдік орналасқан мемлекет тарапынан салық салынуы мүмкін. Сонымен қатар, активтерді тұрақты өкілдік пен кәсіпорынның қалған бөлігі арасында беру 7-баптың 2-параграфының мақсаттарында мәміле ретінде қарастырылса, егер мұндай салық салу 7-баптың ережелеріне сәйкес жүзеге асырылса, 13-бап мемлекеттерге мұндай мәміледен түскен пайдаға салық салуға кедергі болмайды (13-бапқа түсініктеменің 4, 8 және 10-тармақтарын қараңыз).

29. Кейбір мемлекеттер саяси себептерге байланысты 2-тармақта көрсетілген жеке және тәуелсіз кәсіпорын туралы фикциялар 7, 23 А және 23 В баптарын қолданумен шектелмеуі керек, сонымен қатар олардың тұрақты өкілдіктерге мүмкіндігінше еншілес компаниялармен бірдей тәсіл қолданылуын қамтамасыз ету үшін Конвенцияның басқа баптарын түсіндіру және қолдану кезінде қолданылуы тиіс. Демек, бұл мемлекеттер 2-тармаққа сәйкес тұрақты өкілдіктің пайдасын есептеу кезінде шегерілетін мәмілелер бойынша шартты алымдар Конвенцияның басқа баптары үшін еншілес компания өзінің бас компаниясына төлейтін төлемдер сияқты қарастырылуы керек деп есептей алады. Осыған байланысты, аталған мемлекеттер өздерінің салық келісімдеріне ішкі мәмілелер бойынша алымдар 6 және 11-баптардың мақсаттары үшін танылуға тиіс ережелерді енгізуді ұйғаруы мүмкін (соған қарамастан, салық осы ережелерге сәйкес ішкі заңнамада көзделген дәрежеде ғана алынатынын атап өткен жөн). Сонымен қатар, бұл мемлекеттер екі бөлек кәсіпорын арасындағы эквивалентті операция 6 немесе 11-баптарға жататын табыстың пайда болуына әкелетін жағдайларда ішкі мәмілелер танылмауын қамтамасыз ету туралы шешім қабылдауы мүмкін (алайда, бұл жағдайда мәміле деп танылатын шығындардың тиісті үлесі кәсіпорынның тиісті бөлігінің шотына түсуін қамтамасыз ету маңызды). Осыған қарамастан, осы баламаларды қарастыратын мемлекеттер қаржы кәсіпорнының әртүрлі бөліктері (мысалы, банк) арасындағы ішкі пайыздық есептеулерге қолданылатын ерекше есептеу тәсілдеріне байланысты, мұндай есептеулердің пайда болуына әкелетін мәмілелер Баптың ағымдағы нұсқасы қабылданғанға дейін де танылатындығын ескеруі керек.

30. 2-тармақ осы пайдаға салық салу құқығын бөлетін 1-тармақта көрсетілген Ереженің мақсаттары үшін Тұрақты өкілдіктің шотына жатқызылатын пайданы айқындайды. Тұрақты өкілдіктің шотына жатқызылатын пайда 7-баптың 2-тармағына сәйкес белгіленгеннен кейін, әрбір қатысушы мемлекеттің ішкі заңнамасы Конвенцияның 2-тармағының және басқа ережелерінің талаптары сақталған жағдайда мұндай пайдаға салық салынатындығын және егер солай болса, қандай жолмен салынатындығын анықтауға тиіс. 2-тармақ қатысушы мемлекеттердің кез келгенінде кәсіпорынның салық салынатын кірісін есептеу кезінде шығыстар салық салынатын

базадан шегеруге жататындығы туралы мәселеге қатысты емес. Шығыстарды шегеру шарттары Конвенцияның, атап айтқанда, 24-баптың 3-тармағының ережелеріне сәйкес ішкі заңнамамен айқындалуға тиіс (төменде келтірілген 33 және 34-тармақтарды қараңыз).

31. Мәселен, ішкі заңнама нормалары 2-тармаққа сәйкес тұрақты өкілдіктің шотына жатқызылатын пайданы айқындау мақсатында танылуы тиіс мәмілелерді тануды елемейтін немесе тек қана тұрақты өкілдіктің пайдасына жұмсалмаған шығыстарды шегеруге жол бермейтін болса, 2-тармақтың ережелерін бұзатыны анық, шығыстардың белгілі бір санаттарын шегеруге жол бермейтін (мысалы, өкілдік шығыстар) немесе нақты шығыстарды шегеру қашан жүргізілетінін көздейтін нормаларға 2-тармақтың әрекеті әсер етпейді. Алайда, мұндай айырмашылықты айқындау кезінде кейбір қиындықтар туындауы мүмкін, мысалы, шығындар немесе кіріс компоненттері нақты төленген уақытқа негізделген ішкі заңнамалық шектеулер жағдайында. Мысалы, ішкі мәміле екі түрлі тұлға арасындағы нақты аударымды немесе төлемді білдірмейтіндіктен, ішкі заңнаманың осындай шектеулерін қолдану кезінде, әдетте, мәміленің сипатын ескеру қажет, сондықтан тиісті аударымға немесе төлемге екі түрлі тұлға арасында жасалғандай қарау керек.

32. Екі мемлекеттің ішкі заңнамасындағы амортизация ставкалары, табысты тану мерзімдері және белгілі бір шығыстарды шегеруге шектеулер сияқты мәселелер бойынша айырмашылықтар, әдетте, Конвенцияның мақсаттары үшін Тұрақты өкілдік шотына жатқызылған пайда сомасы есептелетін болса да, әдетте әр мемлекетте табыс салынатын салықтың әртүрлі сомасын алуға әкеледі. Екі мемлекетте де 2-тармақ (23 А және 23 В баптарына түсініктемелердің 39-43 - тармақтарын қараңыз). Осылайша, егер 2-тармақ аумағында тұрақты өкілдік орналасқан қатысушы мемлекетке (1-тармақтың мақсаттары үшін) және басқа қатысушы мемлекетке (23 А немесе 23 В баптарының мақсаттары үшін) тең дәрежеде қолданылса да, мемлекет оған қатысты салық салынатын табыстың сомасы кәсіпорынның тұрақты өкілдігі бар аумағы қатысушы мемлекеттің кәсіпорнынан салық алатын болады, берілген салық кезеңі ішінде салық салынатын табыс сомасынан өзгеше болады, оған қатысты бірінші мемлекет 23 А немесе 23 В баптарына сәйкес салықтан босатуды ұсынуы керек. Сонымен қатар, айырмашылық шегерілетін шығыстардың түрлеріне қатысты ішкі заңнамадағы айырмашылықтардан туындаған жағдайларда, бұл шығыстарды тану уақытының айырмашылығынан айырмашылығы тұрақты болады.

33. Аумағында орналасқан тұрақты өкілдіктің шотына жатқызылатын пайдаға салық салу кезінде қатысушы мемлекет соған қарамастан 24-баптың 3-тармағының ережелерін ескеруге тиіс. Бұл тармақ, басқалармен қатар, қатысушы мемлекеттің аумағында орналасқан тұрақты өкілдіктің мақсаттары үшін немесе осы Мемлекеттің кәсіпорнының мақсаттары үшін жұмсалғанына қарамастан, шегерімнің шығындарға бірдей шарттарда қолданылуын талап етеді. 24-бапқа түсініктеменің 40-тармағында

көрсетілгендей: тұрақты өкілдіктерге әдетте салық заңнамасы салық салынатын пайдадан шегеруге мүмкіндік беретін сауда шығындарын шегеруге резидент кәсіпорындармен бірдей құқық берілуі керек. Мұндай шегерімдерге резидент кәсіпорындарға қатысты қолданылатын шегерімдерден басқа ешқандай шектеусіз рұқсат етілуі керек.

34. 24-баптың 3-тармағында белгіленген талап кәсіпорынның тұрақты өкілдіктің пайдасына жатқызылатын шығыстары 7-баптың 2-тармағының мақсаттары үшін қалай ескерілетініне қарамастан өзгеріссіз қалады. Кейбір жағдайларда мәміле кәсіпорынның әртүрлі бөліктері арасында жасалған деп есептеу негізсіз болады. Кейбір жағдайларда мәміле кәсіпорынның әртүрлі бөліктері арасында жасалған деп санау негізсіз болады. Мұндай жағдайларда кәсіпорынның тұрақты өкілдік жүзеге асыратын қызмет мақсаттары үшін шеккен шығыстары тұрақты өкілдіктің пайдасын анықтау кезінде тікелей шегерілетін болады (мысалы, шетелдік кәсіпорынның тұрақты өкілдігі болып табылатын құрылыс алаңында жұмыс істеу үшін жергілікті жерде жалданған және ақы алатын жергілікті құрылысшының жалақысы). Басқа жағдайларда, кәсіпорын шеккен шығыстар кәсіпорынның басқа бөліктері тұрақты өкілдіктің пайдасына ішінара немесе толығымен орындайтын функцияларға жатады, ал тұрақты өкілдіктің шотына жатқызылған пайданы анықтау кезінде тиісті шығыстар шегеріледі (мысалы, тұрақты өкілдіктің пайдасына бас кеңсе орындайтын әкімшілік функцияларға байланысты үстеме шығыстар). Екі жағдайда да тұрақты өкілдікке қатысты 24-баптың 3-тармағы шығыстардың осы Мемлекеттің кәсіпорнына қолданылатын шарттармен шегерілуін талап ететін болады. Осылайша, кәсіпорынның тұрақты өкілдіктің пайдасына тікелей немесе жанама түрде шеккен кез келген шығыстарына салық салу мақсатында осы Мемлекеттің кәсіпорны шеккен ұқсас шығыстармен бірдей шарттар қолданылуы керек. Осы ереже осы 7-баптың 2-тармағының мақсаттары үшін жұмсалған шығыстар тікелей тұрақты өкілдік шотына (бірінші мысал) немесе кәсіпорынның басқа бөлігіне жатқызылғанына қарамастан, бірақ шартты шығындарда тұрақты өкілдік шотына (екінші мысал) жатқызылғанына қарамастан қолданылады.

35.5-баптың 3-тармағы құрылыс алаңы немесе құрылыс/монтаждау жобасы болып табылатын қызметті тұрақты жүргізу орны үшін ерекше ережені белгілейді. Мұндай тұрақты қызмет орны он екі айдан астам уақытқа жалғасқан жағдайда ғана тұрақты өкілдік болып табылады. Тәжірибе көрсеткендей, тұрақты өкілдіктердің мұндай түрлері пайданы 7-бапқа сәйкес олардың шотына жатқызу кезінде ерекше мәселелер тудыруы мүмкін.

36. Бұл мәселер негізінен кәсіпорынның басқа бөліктері немесе байланысты Тараптар құрылыс алаңының немесе құрылыс/монтаж жобасының болуына байланысты тауарлар ұсынатын немесе қызмет көрсететін жағдайларда туындайды. Кез келген тұрақты өкілдік бұл мәселелерге тап болуы мүмкін, бірақ олар құрылыс алаңдарында және құрылыс/монтаждау жобаларын орындау кезінде қатты білінеді.

Мұндай жағдайларда пайда тек осы тұрақты өкілдік арқылы кәсіпорын жүзеге асыратын қызметке ғана тұрақты өкілдік шотына қатысты болатын жалпы принципке мұқият назар аудару қажет. Мұндай жағдайда жалпы қағидатқа ерекше назар аудару қажет, оған сәйкес пайда тұрақты өкілдіктің шотына тек осы тұрақты өкілдік арқылы кәсіпорын жүзеге асыратын қызметке қатысты қолданылады.

37. Мысалы, егер бұл тауарлар кәсіпорынның басқа бөліктерімен жеткізілсе, онда мұндай жеткізілім арқылы алынған пайда тұрақты өкілдік арқылы жүзеге асырылатын қызметтің нәтижесі болып табылмайды және оның шотына жатпайды. Сол сияқты, аумағында тұрақты өкілдік орналасқан мемлекеттен тыс жұмыс істейтін кәсіпорын бөлімшелерінің қызмет көрсетуден алатын пайдасы (мысалы, жоспарлау, жобалау, сызбалар жасау немесе техникалық кеңес беру) тұрақты өкілдік арқылы жүзеге асырылатын қызметтің нәтижесі болып табылмайды және оның есебіне жатпайды.

38. 7-бап 2010 жылға дейінгі нұсқада келесі 3-тармақты қамтыды: Тұрақты өкілдіктің пайдасын айқындау кезінде аумағында тұрақты өкілдік орналасқан мемлекетте де, сол сияқты өзге де жерде де осындай жолмен келтірілген басқарушылық және жалпы әкімшілік шығыстарды қоса алғанда, тұрақты өкілдіктің мақсаттары үшін шеккен шығыстарды шегеруге жол беріледі. Бастапқыда тармақтың мақсаты 2-тармақ тұрақты өкілдіктің пайдасына тікелей немесе жанама түрде жұмсалған шығыстарды, егер бұл шығыстар аумағында тұрақты өкілдік орналасқан мемлекеттен тыс жерде болса да, тұрақты өкілдіктің пайдасын анықтау кезінде ескеруді талап ететіндігін нақтылау болса да, кейде ол тұрақты өкілдіктің пайдасына жанама түрде жұмсалған шығыстарды шегеруді шығындардың нақты сомасымен шектеу ретінде түсіндірілді.

39. Бұл осы тармақта тікелей айтылған жалпы және әкімшілік шығындар жағдайына қатысты қолданылады. 2-тармақтың алдыңғы нұсқасына сәйкес, түсініктемеде түсіндірілгендей, бұл жалпы проблема тудырмады, өйткені кәсіпорынның жалпы және әкімшілік шығындарының үлесін әдетте тұрақты өкілдікке тек бастапқы құнына қарай бөлуге болады.

40. Алайда, қазіргі редакцияда 2-тармақ кәсіпорынның бір бөлігі тұрақты өкілдіктің пайдасына (мысалы, күнделікті басқаруға көмек көрсету) функцияларды орындайтын мәмілелердің нарықтық бағасын тануды және белгілеуді талап етеді. 2-тармақ шығындар сомасымен шектелген шегерімге қарағанда, осы мәмілелер үшін төлемнің нарықтық мөлшерлемесін шегеруді қолдануды талап етеді. Сондықтан, алдыңғы 3-тармақ шегерімді шығыстардың өз сомасымен шектейтін ретінде дұрыс түсіндірмеудің алдын алу үшін алынып тасталды. Бұл ерекшелік 2-тармақтың тұрақты өкілдік шотына жатқызылған пайданы анықтау кезінде олар қай жерде болса да, барлық тиісті шығындарды ескеру қажет деген талабына әсер етпейді. Бұл тұрақты өкілдік пен кәсіпорынның басқа бөлімшесі арасындағы мәміле жағдайында шығындарды толық немесе ішінара шегеру немесе нарықтық төлем мөлшерлемесін шегеру арқылы жүзеге асырылады.

41. 2010 жылға дейінгі нұсқадағы 7-бап кәсіпорынның жалпы пайдасын оның әртүрлі бөліктері арасында бөлу негізінде табысты тұрақты өкілдік шотына жатқызуға мүмкіндік беретін ережені қамтыды. Дегенмен, бұл әдіс оны қолдану қатысушы мемлекетке тән шамада ғана қолданылды және нәтиже 7-баптың қағидаттарына сәйкес келді. Комитеттің пікірінше, кәсіпорынның жалпы пайдасын бөлуден басқа әдістер тіпті ең күрделі жағдайларда да қолданылуы мүмкін. Осыған байланысты Комитет бұл ереже өте сирек қолданыла бастағандықтан, сонымен қатар оны қолдану нәтижесінің мүдделі болмауышылық қағидатына сәйкестігін қамтамасыз ету өте қиын болады деп қауіптенгендіктен оны алып тастау туралы шешім қабылдады.

42. Сонымен бірге, Комитет баптың алдыңғы нұсқасында табылған тағы бір ережені алып тастау туралы шешім қабылдады, оған сәйкес тұрақты өкілдік шотына жатқызылған пайда "егер керісінше дәлелді және жеткілікті негіздер болмаса, жылдан жылға сол әдіс негізінде анықталуы керек". Үздіксіз және негізді тәсілді қамтамасыз етуге арналған бұл ереже тұрақты өкілдік шотына жатқызылған пайданы тікелей немесе жанама әдістер арқылы немесе тіпті кәсіпорынның жалпы пайдасын оның әртүрлі бөліктері арасында бөлу негізінде анықтауға мүмкіндік бергенге дейін орынды болды. Алайда, Комитет әзірлеген жаңа тәсіл мұндай түбегейлі әртүрлі әдістерді қолдануға мүмкіндік бермейді, осыған байланысты мұндай жағдайға қажеттілік жоғалады.

43. Баптан шығарылған соңғы ереже сондай-ақ "ешқандай пайда тек кәсіпорынның тауарларын сатып алу себебінен тұрақты өкілдіктің шотына түспеуі керек" деп қарастырды. 5-баптың 4 г) тармақшасында ол сол кезде болған редакцияда егер қатысушы мемлекеттің кәсіпорны басқа Мемлекетте тек қана өз мақсаттары үшін тауарлар сатып алу үшін қызмет жүргізетін тұрақты орынның болуын қолдайтын болса , онда бұл жерде мұндай қызмет осы басқа Мемлекетте салық салуға мүмкіндік беретін деңгейде есептелмеуі керек деп көзделген (2017 жылы 5-бапқа енгізілген өзгерістер осы алып тастаудың ауқымын шектеді). Алайда, кәсіпорын осы қызмет орны арқылы басқа қызметті жүзеге асырғандықтан, 4 г) тармақшасы қолданылмаған жағдайларда, тұрақты өкілдік бола отырып, пайданы сол жерде орындалатын барлық функциялардың есебіне жатқызу орынды болады. Шынында да, егер сатып алу қызметін тәуелсіз кәсіпорын жүзеге асырса, сатып алушы өз қызметтері үшін нарық жағдайына сәйкес сыйақы алатын еді. Сонымен қатар, кәсіпорынның пайдасына жасалған сатып алу қызметімен шектелген салықтан босату осы қызметті жүзеге асыру мақсатында жұмсалған шығындарды тұрақты өкілдіктің пайдасын анықтау кезінде алып тастауды талап ететіндіктен, мұндай алып тастау әкімшілік мәселелерге әкелуі мүмкін. Сондықтан Комитет ешқандай пайда Тұрақты өкілдіктің шотына тек кәсіпорынның тауарларын сатып алу себебінен түспеуі керек ереже қызығушылық принципіне сәйкес келмеді және бапқа енгізілмеуі керек деп есептеді.

3-тармақ

44. 7-баптың (аумағында тұрақты өкілдік орналасқан мемлекетке салық салу құқығын шектейтін) және 23 А және 23 В (басқа мемлекетті қосарланған салық салудан босатуға міндеттейтін) тіркесімі тұрақты өкілдік шотына тиісті түрде жатқызылған пайдаға қосарланған салық салудан босатуды қамтамасыз етеді. Мұндай нәтиже екі мемлекеттен 2-тармақты түсіндірудегі айырмашылықтарға негізделген келіспеушіліктерді шешуді талап етуі мүмкін және қосарланған салық салуды жою үшін қажет шамада барлық осындай келіспеушіліктерді шешу тетіктерінің қолжетімділігін қамтамасыз ету маңызды.

45. Жоғарыда айтылғандай, екі қатысушы мемлекеттің қосарланған салық салу тәуекелін жою мақсатында 2-тармақты қолдану мәселесіне қатысты жалпы түсінікке қол жеткізу қажеттілігі Комитетті осы тармақты түсіндіру бойынша егжей-тегжейлі нұсқаулық әзірлеуге мәжбүр етті. Бұл нұсқаулық ЭЫДҰ-ның Трансферттік баға белгілеу жөніндегі басшылығының қағидаттарына негізделген бапта көрсетілген.

46. Қосарланған салық салу тәуекелдерін әдетте болдырмауға болады, өйткені салық төлеуші тұрақты өкілдік шотына жатқызылған пайданы әр қатысушы мемлекетте бірдей түрде және есепті түсіндірудегі 2-тармаққа сәйкес анықтайды, бұл 7 және 23 А немесе 23 В баптарының мақсаттары үшін бірдей нәтиже алуды қамтамасыз етеді (66-тармақты қараңыз). Егер әрбір мемлекет салық төлеушінің осы әрекеттерді орындағанына келіссе, ол 2-тармаққа сәйкес басқа нәтиже алу үшін пайданы түзетпеуі керек. Мұны келесі мысалда көрсетуге болады.

47. Мысал. R мемлекетінде орналасқан R мемлекеттік кәсіпорнының өндіруші зауыты сату үшін тауарларды S мемлекетінің аумағында орналасқан кәсіпорынның тұрақты өкілдігіне берді. 2-тармаққа сәйкес тұрақты өкілдіктің шотына жатқызылатын пайданы айқындау мақсатында бапта мәміленің танылуы тиіс екендігі және осы мәміле үшін шартты нарықтық бағаны айқындау қажет екендігі көзделеді. Әрбір мемлекетте салық төлеуші өзінің табыс салығын есептеу үшін негіз ретінде пайдаланған функционалдық және фактологиялық талдау талаптарына жауап беретін кәсіпорынның құжаттамасы зауыттың R мемлекетіндегі тауарларды s мемлекетіндегі тұрақты өкілдікке сатуы бойынша мәміле жасалғанын және тұрақты өкілдік шотына жатқызылған пайданы анықтау үшін 100 шартты нарықтық баға пайдаланылатындығын көрсетеді. Екі мемлекет те салық төлеуші пайдаланған мәміле мен бағаны тану ЭЫДҰ-ның бапта және Трансферттік баға белгілеу жөніндегі басшылығының қағидаттарына сәйкес келетініне келіседі. Бұл жағдайда екі мемлекет те пайданы басқа нарықтық бағаны қолдану қажеттілігі себебіне байланысты түзетпеуі керек; салық төлеуші 2-тармақтың талаптарын орындағаны расталған жағдайда, екі мемлекеттің салық органдары салық төлеушінің нарықтық жағдайлар деп санауға қатысты шешімін өз шешімімен алмастыра алмайды. Бұл мысалда екі мемлекеттің де

бірдей нарықтық бағаны қолданғаны және екі мемлекеттің де Конвенцияны қолдану мақсатында бұл бағаны мойындауы 23 А немесе 23 В-бапқа сәйкес осы мәмілеге қатысты кез келген қосарланған салық салуды жоюға кепілдік береді.

48. Алдыңғы мысалда екі мемлекет те салық төлеуші пайдаланған мәміле мен бағаны тану ЭЫДҰ-ның трансферттік баға белгілеу жөніндегі бабы мен басшылығының қағидаттарына сәйкес келетініне келісті. Дегенмен, қатысушы мемлекеттер мұндай келісімге әрдайым қол жеткізе бермейді. Кейбір жағдайларда ЭЫДҰ-ның трансферттік баға белгілеу жөніндегі бабы мен басшылығы 2-тармақтың әр түрлі түсіндірмелеріне мүмкіндік береді, ал егер бұл әр түрлі түсіндірмелер қосарланған салық салуға әкелуі мүмкін болса, мұндай қосарланған салық салудан босатуды қамтамасыз ету маңызды. Осы мақсатта 3-тармақ арнайы механизмді қарастырады.

49. Мысалы, бабы I бөлігінің 105-171-тармақтарында түсіндірілгендей, 2-тармақ "еркін" капиталды тұрақты өкілдік шотына жатқызу негізінде тұрақты өкілдік шотына жатқызылатын пайыздық шығыстарды айқындауға әртүрлі тәсілдерге жол береді. Комитет бұл қаржы ұйымдары үшін қиындықтар тудыруы мүмкін екенін мойындады. Осы және басқа жағдайларда, екі қатысушы мемлекет 2-тармақты басқаша әртүрлі түсіндіргенде және түсіндірулердің қайсысы 2-тармаққа сәйкес келмейтінін анықтауға мүмкіндік болмаған кезде, басқаша жағдайда әртүрлі түсіндірулерден туындайтын кез келген осындай қосарланған салық салуды жоюды қамтамасыз ету маңызды деген шешім қабылданды.

50. 3-тармақ осындай нәтижеге қол жеткізуді қамтамасыз етеді. Дегенмен, бұл тармаққа жүгінуді қажет болатын жағдайлар өте аз екенін ескеру маңызды.

51. Біріншіден, жоғарыдағы 46-тармақта түсіндірілгендей, егер салық төлеуші әрбір қатысушы мемлекетте тұрақты өкілдік шотына жатқызылған пайданы бірдей түрде анықтаса және екі мемлекет те осы бапты түсіндіруде 2-тармаққа сәйкес жасады деп келіссе, 2-тармаққа сәйкес басқа нәтижеге жету үшін пайданы түзетуге жол берілмейді.

52. Екіншіден, 3-тармақ әрбір қатысушы мемлекеттің 7 және 23 А немесе 23 В баптары бойынша өз міндеттемелерін орындауын қамтамасыз ету үшін қолда бар құқықтық қорғау құралдарын қандай да бір тәсілдермен шектеуге бағытталмайды. Мысалы, егер қатысушы мемлекеттің осы Мемлекетте орналасқан тұрақты өкілдіктің шотына жатқызылатын пайданы айқындауы 2-тармаққа сәйкес келмесе, салық төлеуші ішкі заңнамада ұсынылған қол жетімді құқықтық қорғау құралдарын, сондай-ақ Конвенцияға сәйкес салық төлеушіге осы мемлекет тарапынан салық салынбағанын ескеру үшін 25-бапта көзделген өзара уағдаластыққа қол жеткізу рәсімін пайдалана алады. Сол сияқты, егер басқа мемлекет 23 А немесе 23 В-баптың мақсаттары үшін 2-тармаққа сәйкес тұрақты өкілдік шотына жатқызылатын пайданы анықтамаса және осылайша осы баптың ережелерін сақтамаса да бұл құқықтық қорғау құралдары қол жетімді болып қала береді.

53. Алайда, егер салық төлеуші 2-тармаққа сәйкес тұрақты өкілдік шотына жатқызылатын пайданы анықтамаса, әрбір мемлекет осы тармақтың сақталуын қамтамасыз ету үшін түзетулер енгізуге құқылы. Егер бір мемлекет 2-тармаққа сәйкес түзету жасаса, онда бұл тармақ басқа мемлекетке 2-тармақты және 23 А немесе 23 В-бапты бірлесіп қолдану арқылы қосарланған салық салуды болдырмау үшін баламалы түзету жасауға мүмкіндік береді (төмендегі 65-тармақты қараңыз). Алайда, басқа мемлекеттің ішкі заңнамасы (мысалы, оның аумағында тұрақты өкілдік орналасқан) оған мұндай өзгерістер енгізуге мүмкіндік бермеуі мүмкін немесе егер осы өзгерістердің нәтижесі осы мемлекетте бұрын салық салынатын пайда сомасының азаюына әкесе, мұндай әрекеттерді өз бетінше жүзеге асыруға бұл мемлекеттің негізі болмауы мүмкін. Сондай-ақ, жоғарыда айтылғандай, екі қатысушы мемлекет 2-тармақтың әртүрлі түсіндірмелерін қабылдауы және олардың қайсысы 2-тармаққа сәйкес келмейтінін анықталмайтын жағдай қалыптасуы мүмкін.

54. Мұндай мәселелер 3-тармақта қарастырылады. Келесі мысал осы тармақтың қолданылуын көрсетеді.

55. Мысал. R мемлекетінде орналасқан R мемлекеттік кәсіпорнының өндіруші зауыты сату үшін тауарларды S мемлекетінің аумағында орналасқан кәсіпорынның тұрақты өкілдігіне берді. 2-тармаққа сәйкес тұрақты өкілдіктің шотына жатқызылатын пайданы айқындау мақсатында осы мәмілені мойындау және ол үшін шартты нарықтық бағаны айқындау қажет. Салық төлеуші әр мемлекетте табыс салығын есептеу үшін негіз ретінде пайдаланған функционалдық және фактологиялық талдау талаптарына сәйкес келетін кәсіпорынның құжаттамасы R мемлекетіндегі зауыттың S мемлекетіндегі тұрақты өкілдікке тауарларды сатуы бойынша мәміле жасалғанын және тұрақты өкілдік шотына жатқызылған пайданы анықтау үшін 90 шартты нарықтық баға пайдаланылғанын көрсетеді. S мемлекеті салық төлеуші пайдаланған соманы қабылдайды, бірақ R мемлекеті бұл сома оның ішкі заңнамасына және 2-тармақтағы мүдделі болмаушылық қағидатына сәйкес талап етілгеннен аз деп санайды. Ол тиісті нарықтық баға 110 деп санайды және салық төлеуші тұрақты өкілдік шотына жатқызылған пайдаға қатысты сұраған салықты (23 а-бап) немесе субсидияны (23 В-бап) есептеу кезінде шегерімдер сомасы төмендегеннен кейін R мемлекетінде төленетін салық сомасын сәйкесінше түзетеді. Бұл жағдайда бір мәміленің бағасы S мемлекетінде 90 және R мемлекетінде 110 ретінде анықталатындықтан, 20 мөлшеріндегі пайдаға қосарланған салық салынуы мүмкін. 3-тармақ егер қосарланған салық салу іс жүзінде орын алса және R мемлекеті жасаған түзету 2-тармақтың ережелеріне сәйкес келсе, S мемлекетінде төленуге жататын екі мемлекетте де салық салынатын пайдаға салынатын салықты тиісті түзетуді қамтамасыз етуді талап ете отырып бұл мәселені шешеді.

56. Алайда, егер S мемлекеті R мемлекетінің түзетуі 2-тармаққа сәйкес келетіндігімен келіспесе, онда ол түзетулер енгізу керек деп санамайды. Мұндай

жағдайда, S мемлекеті 3-тармаққа (Егер R мемлекеті түзетуді 2-бапқа негіздей отырып енгізсе) сәйкес түзету жасауы керек пе немесе R мемлекеті бастапқы түзетуден (егер ол 2-тармақпен негізделмесе) бас тартуы керек пе, қажет болған жағдайда 25-баптың 5-тармағының Төрелік туралы ережесін пайдалана отырып, 25-баптың 1-тармағына сәйкес өзара уағдаластыққа қол жеткізу рәсіміне сәйкес шешілуі тиіс (бұл Қатысушы мемлекеттердің біреуінің немесе екеуінің де әрекеттері Конвенцияға сәйкес келмейтін салық төлеушіге салық салуына әкеп соқтырғаны/әкелгені туралы). Осы рәсімнің көмегімен екі мемлекет бірдей нарықтық баға туралы келісе алады, ол салық төлеуші мен екі мемлекет ұсынған бағалардың бірі болуы немесе олардан өзгеше болуы мүмкін.

57. 55-тармақтың үлгісі көрсеткендей, 3-тармақ екі қатысушы мемлекет 7-баптың 2-тармағының әртүрлі түсіндірмелерін қабылдайтын кейбір жағдайларда Конвенция қосарланған салық салудан жеткілікті қорғауды қамтамасыз етпейді деген мәселені қарайды және әрбір мемлекет Конвенцияға "сәйкес" салық салуды жүзеге асырушы деп есептелуі мүмкін. Мұндай жағдайда 3-тармақ қосарланған салық салудан босатудың берілуіне кепілдік береді, бұл Конвенцияның жалпы мақсаттарына сәйкес келеді.

58. 3-тармақтың 9-баптың 2-тармағымен ортақ негізгі белгілері болады. Біріншіден, ол әр мемлекетке басқа мемлекет жасаған түзетулерге қатысты қолданылады. Сондықтан, егер бастапқы түзетуді аумағында тұрақты өкілдік орналасқан мемлекет немесе басқа мемлекет жүргізген болса, ол өзара әрекеттесу принципі бойынша қолданылады. Сонымен қатар, ол мемлекеттердің бірі түзету жасаған жағдайларда ғана қолданылады.

59. 9-баптың 2-тармағындағыдай, тиісті түзету 3-тармаққа сәйкес автоматты түрде жүргізілмеуі тиіс, себебі қатысушы мемлекеттердің бірі тұрақты өкілдік шотына жатқызылатын пайданы түзеткен. Тиісті түзету басқа мемлекет түзетілген пайда 2-тармаққа сәйкес келеді деп есептеген жағдайда ғана талап етіледі. Басқаша айтқанда, тұрақты өкілдіктің шотына жатқызылатын пайда 2-баптың қағидаттарына сәйкес дұрыс есептелгеннен бөлек деңгейде түзетілсе 3-тармақ қолданылмайды және пайдаланылмайды. Мемлекеттердің қайсысы бастапқы түзетуді жасағанына қарамастан , басқа мемлекет тиіс түзетуді, егер тұрақты өкілдіктің мәмілелері нарықтық шарттардағы мәмілелер болса, қандай пайда болатынын дұрыс көрсетеді деп есептесе ғана тиісті түзетулер енгізуге міндетті. Сондықтан, басқа мемлекет мұндай тиісті түзетуді, егер ол бастапқы түзету жалпылай, сомаға қатысты да негізделген деп санаса ғана жасауға міндетті.

59. 1 Кейбір елдердің ішкі заңнамасына сәйкес, пайданың бөлінуін көрсету үшін тұрақты өкілдік шотына жатқызылған пайданы түзету үшін, яғни, салық төлеушінің пікірінше, 7-баптың негізінде жатқан жеке заңды тұлғаның мүдделі болмаушылық қағидаттарына сәйкес тиісті жағдайларда салық төлеушіге бұрын берілген салық декларациясына түзетулер енгізуге рұқсат етілуі мүмкін. Егер өзгерістер адал ниетпен жасалса, мұндай түзетулер пайданы 2-тармаққа сәйкес тұрақты өкілдік шотына

тиісінше жатқызуға ықпал етуі мүмкін. Дегенмен, егер салық төлеушінің бастамасы бойынша мұндай түзету бір қатысушы мемлекетте орналасқан тұрақты өкілдіктің шотына жатқызылатын пайданы арттырса, ал бірақ басқа қатысушы мемлекетте тиісті түзету жүргізілмесе қосарланған салық салу орын алуы мүмкін. Мұндай қосарланған салық салуды жою 3-тармақтың қолданылу аясына кіреді. Шынында да, егер аталған бірінші мемлекетте ұлғайтылған пайдаға салық салынса, онда бұл мемлекет тұрақты өкілдік шотына жатқызылған пайданы түзетіп, басқа Мемлекетте салық салынатын пайдаға салық салған деп санауға болады. Осы жағдайларда 25-бап қатысушы мемлекеттердің уәкілетті органдарына қосарланған салық салуды жою үшін бірлескен консультациялар өткізуге мүмкіндік береді; уәкілетті органдар, егер бар болса, бастапқы түзетудің 2-тармақтың шарттарына сәйкес келетіндігін анықтау үшін өзара келісімге қол жеткізу рәсімін қолдана алады және егер солай болса, қосарланған салық салуды болдырмау үшін тұрақты өкілдік шотына жатқызылған пайдаға салынатын салық сомасына тиісті түзету мөлшерін анықтай алады.

60. 3-тармақта тиісті түзету жүргізілетін әдіс көрсетілмейді. Егер аумағында тұрақты өкілдік орналасқан мемлекет бастапқы түзетуді жасаса, 3-тармақта көзделген түзету басқа мемлекетте 23 А-бапқа сәйкес салық салудан босатылатын табыс сомасын не 23 В-бапқа сәйкес берілетін субсидияны түзету жолымен берілуі мүмкін. Егер бастапқы түзетуді осы басқа мемлекет жасаған болса, онда аумағында тұрақты өкілдігі бар мемлекет салық салынатын табысты тиісті сомаға қысқарту мақсатында кәсіпорынның басқа мемлекет тарапынан салық салу сомасын қайта қарау жолымен 3-тармақта көзделген түзетуді жүргізе алады.

61. 9-бапқа түсініктеменің 8-тармағында талқыланатын "қайталама түзетулер" деп аталатын мәселе 3-тармаққа сәйкес түзетілген жағдайда туындамайды. Жоғарыдағы 28-тармақта көрсетілгендей, тұрақты өкілдік шотына жатқызылатын пайданы айқындау тек 7 және 23 А және 23 В баптарының мақсаттары үшін ғана маңызды және Конвенцияның басқа баптарының қолданылуына әсер етпейді.

62. 9-баптың 2-тармағы сияқты, 3-тармақ осы пайданы басқа Мемлекетте арттыру жағына қарай қайта қарағаннан кейін Мемлекет тұрақты өкілдіктің шотына жатқызылатын пайданы тиісті түзетуді жүргізуге міндетті болмайтын кезең болуы тиіс пе деген мәселені ашық қалдырады. Кейбір мемлекеттер бұл міндеттеме мезгілсіз болуы керек деп санайды; басқаша айтқанда, Мемлекет бастапқы түзетуді жасағаннан бері қанша жыл өтсе де, кәсіпорын әділеттілік құқығымен басқа мемлекетте тиісті түзетулер енгізуі керек. Басқа мемлекеттер мұндай мезгілсіз міндеттеме практикалық тұрғыдан мүмкін емес деп санайды. Бұл проблема 9-баптың 2-тармағының мәтінінде де , 3-тармақта да қозғалмады, алайда қатысушы мемлекеттер өз ұйғарымы бойынша мемлекет тиісті түзету енгізуге міндетті кезеңнің ұзақтығына қатысты ережелерді екіжақты келісімдерге енгізе алады (осы мәселе бойынша 25-баптың 39, 40 және 41-тармақтарын қараңыз). Қатысушы мемлекеттер де бұл мәселені 7-баптың 2-тармағына

сәйкес түзетулер жасалуы мүмкін кезеңнің ұзақтығын шектейтін Ереженің көмегімен мәселені шешкісі келуі мүмкін; мұндай шешім 2-тармаққа сәйкес бірінші мемлекет тарапынан түзетуден кейін баптың 3-тармағына сәйкес басқа Мемлекетте түзету болмаған жағдайда туындауы мүмкін қосарланған салық салуды болдырмауға мүмкіндік береді. Осы нәтижеге қол жеткізгісі келетін қатысушы мемлекеттер 4-тармақтан кейін мынадай тармақты қосуға екіжақты тәртіппен келісе алады:

5. Қатысушы мемлекет тұрақты өкілдік шотына жатқызылатын салық жылының аяғынан бастап [екіжақты келісілген кезеңнен кейін] қатысушы мемлекеттердің бірінің кәсіпорынның тұрақты өкілдігінің шотына жатқызылатын пайдаға түзетулер енгізуге тиіс емес. Осы тармақтың ережелері алаяқтық, өрескел немқұрайлылық немесе міндеттемелерді қасақана орындамау жағдайында қолданылмауға тиіс.

63. Бір мемлекет жасаған алғашқы түзету басқа мемлекеттегі пайдаға салынатын салық сомасын дереу тиісті түзетуді қажет етпейтін жағдайлар туындауы мүмкін(мысалы, егер бір мемлекет жасаған тұрақты өкілдік шотына жатқызылған пайданы бастапқы түзету басқа мемлекеттегі кәсіпорынның қалған бөлігінің шотына жатқызылған залал сомасын анықтауға әсер етсе). Уәкілетті органдар 3-тармақтың екінші ұсынысына сәйкес нақты алынғанға дейін басқа елде төлеуге жататын салыққа алғашқы түзетулердің әсерін айқындайды: шын мәнінде, алдыңғы тармақта сипатталған мәселені болдырмау үшін уәкілетті органдар екінші Мемлекетте кейінгі кезеңде тиісті түзетудің қаншалықты қажет болуы мүмкін екенін анықтау үшін бірінші мүмкіндікте өзара келісімге қол жеткізу рәсімін қолданғысы келуі мүмкін.

64. Егер мүдделі тараптар арасында тиісті түзетудің сомасы мен сипатына қатысты дау туындаса, 9-баптың 2-тармағына сәйкес түзету жағдайындағыдай, 25-бапта көзделген өзара уағдаластыққа қол жеткізу рәсімін қолдану қажет. Шын мәнінде, жоғарыда келтірілген 55-тармақтағы мысалда көрсетілгендей, егер екі қатысушы мемлекеттің бірі басқа мемлекет қосарланған салық салуды болдырмау үшін қажет дәрежеде тиісті түзетуді енгізбей, тұрақты өкілдік шотына жатқызылатын пайданы түзетсе, салық төлеуші 25-баптың 1-тармағында көзделген өзара уағдаластыққа қол жеткізу рәсімін және қажет болған жағдайда 25-баптың 5-тармағының Төрелік туралы ережесін уәкілетті органдардан не бір мемлекет жасаған бастапқы түзету не басқа мемлекеттің тиісті түзетуді жүзеге асырмауы Конвенцияның ережелеріне сәйкес келмейтіндігімен келісуді талап ету үшін пайдалана алады (25-баптың 5-тармағының Төрелік туралы ережесі уәкілетті органдар келісе алмайтын жағдайларда шешуші рөл атқарады, өйткені ол төрелік талқылау арқылы келісімге қол жеткізуге кедергі келтіретін мәселелердің шешілуін қамтамасыз етеді).

65. 3-тармақ түзету нәтижесінде пайда болатын пайдаға қосарланған салық салуды жою үшін қажет болған жағдайда ғана қолданылады. Мысалы, аумағы тұрақты өкілдік орналасқан мемлекет тұрақты өкілдік пен кәсіпорынның қалған бөлігі арасындағы мәміленің бағасы мүдделі болмаушылық принципіне сәйкес келмейтіндігін

көрсету үшін салық төлеушінің тұрақты өкілдік шотына салған пайдасын түзетеді делік . Басқа мемлекет салық төлеуші пайдаланған баға нарықтық емес деп келіседі делік. Бұл жағдайда 2-тармақты және 23 А немесе 23 В-бапты бірлесіп қолдану басқа мемлекеттен қосарланған салық салудан босатуды ұсыну мақсатында тұрақты өкілдік шотына нарықтық бағаны көрсететін түзетілген пайданы жатқызуды талап етеді. Бұл жағдайда 3-тармақ мемлекеттер дұрыс нарықтық баға болуы керек әр түрлі түсіндірулерді қабылдаған жағдайда ғана маңызды болады.

66. 3-тармақ тұрақты өкілдік шотына жатқызылатын пайданы анықтаудағы айырмашылықтарға қатысты ғана қолданылады, нәтижесінде пайданың бір бөлігі бапқа сәйкес кәсіпорынның әртүрлі бөліктері арасында бөлінеді. Жоғарыда түсіндірілгендей (жоғарыда келтірілген 30 және 31-тармақтарды қараңыз), 7-бапта пайдаға салынатын салықты есептеу мәселесі қарастырылмайды, бірақ оның орнына екі қатысушы мемлекет арасында салық салу құқығын бөлу мақсатында пайданы бөлу талқыланады. Осылайша, бап салық салу құқығын бөлу мақсатында кірістер мен шығыстарды бөлу үшін ғана қызмет етеді және 2-тармақтың ережелері сақталғанша, қандай кірістерге салық салынатыны және қандай шығыстар шегерілетіні, ішкі заңнаманың құзыретінде не болатыны туралы алдын ала шешім шығармайды. Егер тұрақты өкілдік шотына жатқызылатын пайда әрбір мемлекетте бірдей болса, онда әрбір мемлекетте көрсетілген салық кезеңі үшін салық алынатын пайдаға қосылатын сома ішкі заңнама нормаларындағы айырмашылықтарға байланысты табысты тануға және шығыстарды шегеруге қатысты әртүрлі болуы мүмкін. Ішкі заңнаманың әр түрлі нормалары әр мемлекеттің шотына қатысты пайдаға ғана қолданылатындықтан, олар өздері 3-тармақтың мақсаттары үшін қосарланған салық салуға әкелмейді.

67. Бұдан басқа, 3-тармақ 23 А немесе 23 В-бапқа сәйкес аумағында тұрақты өкілдік орналасқан қатысушы мемлекетте төленген салық бойынша осы Мемлекеттегі тұрақты өкілдіктің шотына жатқызылған пайдаға қол жетімді болмайтын қосарланған салық салудан босатуды ұсыну мақсатында салық салудан босату есебіне немесе субсидия сомасына әсер ету үшін қолданылмайды. Сондықтан бұл тармақ осы пайданы басқа мемлекет салық салудан толығымен босатқан жағдайларда не егер бірінші аталған Мемлекетте төленген салық осы басқа мемлекеттің ішкі заңнамасына сәйкес және 23 А немесе 23 В-бапқа сәйкес басқа мемлекеттегі салық есебіне толық есептелген болса қолданылмайды.

68. Егер мемлекет нарықтық бағаға немесе әдіске қатысты мемлекетті түзетуді жүзеге асыратын артықшылықты позицияны қандай да бір есепке алмай, біржақты тәртіппен тиісті түзету жасауға келіспесе кейбір мемлекеттер 3-тармақта қамтылған жағдайларды өзара уағдаластыққа қол жеткізу рәсімі арқылы шешуді қалауы мүмкін (бұл талапты орындамау 25-баптың 5-тармағының Төрелік туралы ережесін қолдануға алып келеді). Осыған байланысты, бұл мемлекеттер мемлекетке түзетуді жүзеге асыратын мемлекетпен қолданылатын нарықтық бағаны немесе әдісті талқылауға

әрқашан мүмкіндік беретін ережені қолдануды ұйғарады. Осы көзқарасты қолдайтын мемлекеттер 3-тармақтың келесі балама нұсқасын қолдануды жөн көруі мүмкін:

Егер 2-тармаққа сәйкес қатысушы мемлекет қатысушы мемлекеттердің бірінің кәсіпорынның тұрақты өкілдігінің шотына жатқызылатын пайданы түзетсе және соған сәйкес басқа Мемлекетте салық салуға жататын кәсіпорынның пайдасына салық салса, басқа қатысушы мемлекет осы пайдаға қосарланған салық салуды жою үшін қажет шамада, егер ол бірінші аталған мемлекет жасаған түзетуге сәйкес болса, тиісті түзету жасауы керек; егер басқа қатысушы мемлекет мұнымен келіспесе, қатысушы мемлекеттер өзара уағдаластық бойынша осыған байланысты туындайтын кез келген қосарланған салық салуды жоюы тиіс.

69. Бұл балама нұсқа тиісті түзетулер енгізетін мемлекет әрқашан өзара келісімге қол жеткізу рәсімі шеңберінде мұны талап ете алатындығына көз жеткізуге арналған. Бұл нұсқа 3-тармақтан айтарлықтай ерекшеленеді, өйткені ол басқа мемлекет жасаған түзетуді 2-тармаққа сәйкес деп санаса да, тиісті түзету жасауға келісу үшін осы мемлекетке қатысты заңды міндеттеме жасамайды. Ереже әрқашан мемлекетке басқа мемлекетпен ең қолайлы нарықтық бағаны немесе әдісті талқылауға мүмкіндік береді. Егер қарастырылып отырған мемлекет біржақты тәртіппен тиісті түзетулер енгізуге келіспесе, 3-тармақтың бұл нұсқасы салық төлеушінің істі шешу үшін өзара келісімге қол жеткізу рәсімін пайдалану құқығына ие болуын қамтамасыз етеді. Сонымен қатар, егер бұл жағдайда өзара келісімге қол жеткізу рәсімі басталса, бұл ереже қатысушы мемлекеттерге өзара келісімге қол жеткізу үшін қандай мемлекеттер ымыраға келуге міндетті екенін реттейтін материалдық стандартты қарастырмаса да өзара келісім бойынша қосарланған салық салуды жоюға қарсы заңды міндеттеме жүктейді. Егер екі қатысушы мемлекет қосарланған салық салуды жою туралы келісімге келмесе, екеуі де келісімшарттық міндеттемелерін бұзады. Осылайша, өзара келісім бойынша қосарланған салық салудың мұндай жағдайларын жою жөніндегі міндеттеме 25-баптың 2-тармағының нормасынан анағұрлым қатаң болып табылады, ол тек уәкілетті органдардан өзара келісім бойынша істі реттеуге "тырысуды" талап етеді.

70. Егер қатысушы мемлекеттер екіжақты тәртіппен 3-тармақты жоғарыда келтірілген баламамен ауыстыруға келіссе, онда 3-тармаққа қатысты 66 және 67-тармақтарда жасалған түсініктемелер де осы Ережеге қолданылатын болады.

4-тармақ

71. Конвенцияда "пайда" ұғымына анықтама беру қажет деп саналмаса да, осы бапта және осы Конвенцияның кез келген жерінде пайдаланған кезде бұл ұғымның кәсіпорын қызметінің нәтижесінде алынған барлық табысты қоса алғанда, неғұрлым кең мағынаға ие екенін түсіну керек. Мұндай кең мағына ЭЫДҰ-ға мүше елдердің көпшілігінің заңнамасында тұжырымдаманы қолдануға сәйкес келеді.

72. 4-тармақ болмаған жағдайда, "пайда" ұғымын мұндай түсіндіру Конвенцияны қолдануға қатысты кейбір белгісіздіктердің туындауына әкелуі мүмкін. Егер

кәсіпорынның кірісі Конвенцияның басқа баптарында бөлек қаралатын кіріс санаттарын қамтыса, мысалы, дивидендтер, ал дивидендтер жағдайында осы бап немесе 10-бап осы табыс санаттарына қандай бапты қолдану керек деген сұрақ туындауы мүмкін.

73. Егер осы бапты және басқа тиісті бапты қолдану бірдей реттеу режимін қолдануға әкелсе, бұл мәселе практикалық тұрғыдан маңызды болмайды. Бұдан басқа, Конвенцияның басқа баптары табыстың кейбір түрлеріне, осы мәселеге нақты қатысты (мысалы, 6-баптың 4-тармағы, 10 және 11-баптардың 4-тармағы, 12-баптың 3-тармағы, 17-баптың 1 және 2-тармақтары және 21-баптың 2-тармағы).

74. Дегенмен, мәселе табыстың басқа түрлеріне қатысты туындауы мүмкін, сондықтан табыстың нақты санаттарына қолданылатын баптардың 7-бапқа қарағанда басымдыққа ие болуын қамтамасыз ететін түсіндіру ережесін қосу туралы шешім қабылданды. Бұл ережеден 7-бап осы бапқа немесе бұдан да басқа баптарда қамтылған кіріс санаттарына жатпайтын коммерциялық пайдаға, 10 және 11-баптардың 4-тармағына, 12-баптың 3-тармағына және 21-баптың 2-тармағына сәйкес 7-баптың қолданысына жататын табысқа қолданылады. Алайда, бұл ереже табысты ішкі заңнаманың мақсаттары үшін жіктеу әдісін реттемейді; Алайда, бұл ереже табыстың ішкі заңнаманың мақсаттары үшін жіктелу тәсілін реттемейді; осылайша, егер қатысушы мемлекет осы Конвенцияның басқа баптарына сәйкес табыстар бабына салық сала алса табыстың осы бабына Салық салу режимі Конвенцияның ережелеріне сәйкес келген жағдайда бұл мемлекет мемлекетішілік салық салу мақсатында мұндай табысты өз қалауы бойынша сипаттай алады (яғни, іскерлік пайда немесе табыстың белгілі бір категориясы ретінде). Сондай-ақ, егер қатысушы кәсіпорын басқа мемлекетте бөлінген тұрақты өкілдік арқылы жылжымайтын мүліктен табыс алса, бұл басқа мемлекет аталған бірінші мемлекеттің немесе үшінші мемлекеттің аумағында бөлінген жылжымайтын мүліктен алынған болса, осы табысқа салық сала алмайтынын атап өткен жөн (21-баптың 4-тармағын және тармақтарын қараңыз 23 А және 23 В баптарына 9 және 10 түсініктеме).

Қатысушы мемлекеттер екіжақты тәртіппен "пайда" ұғымына қатысты арнайы түсіндірмелерді немесе анықтамаларды келісе үшін осы ұғым мен дивидендтер ұғымы арасындағы айырмашылықты нақтылай алады. Атап айтқанда, егер талқыланатын келісімде дивидендтер, пайыздар және роялтиге қатысты баптардағы анықтамалардан ауытқу жасалса, бұл әрекеттер орынды деп саналуы мүмкін.

75. Шығарындыларға квота саудасы жөніндегі бағдарламалар бірқатар елдерде жаһандық жылынуға қарсы күрестің халықаралық стратегиясы шеңберінде енгізілді. Осы бағдарламаларға сәйкес, парниктік газдар пайда болатын экономикалық қызметтің белгілі бір түрлерін жүзеге асыру үшін шығарындыларға рұқсат қажет болуы мүмкін, сонымен қатар басқа елдердегі шығарындыларды азайту немесе жою жобаларына

берілген жеңілдіктер танылуы мүмкін.[3] Квота саудасы бойынша белгілі бір бағдарламалардың халықаралық сипатын ескере отырып (мысалы, ЕО шығарындыларына квоталар саудасы жүйесі), бұл бағдарламалар, ең алдымен, шығарындыларға рұқсаттар мен жеңілдіктер беруден және саудадан түсетін кірістерді есепке алуға қатысты үлгілік салық Конвенциясы шеңберінде ерекше проблема туғызады. Бұл мәселелер комитеттің "шығарындыларға рұқсаттар/жеңілдіктерге байланысты салық келісімінің мәселелері" есебінде зерттеледі. Осы есепте түсіндірілгендей, шығарындыларға рұқсаттар мен жеңілдіктер беруден немесе сатудан алынған табыс әдетте 7 және 13-баптарға жатады. Осыған қарамастан, белгілі бір жағдайларда мұндай кіріс 6, 8 немесе 21-баптардың күшіне енуі мүмкін (6-бапқа түсініктеменің 2.1-тармағын және 8-бапқа түсініктеменің 14.1-тармағын қараңыз).

75. Бұрын Конвенцияның басқа баптарымен қамтылған пайданың екі санаты қазір 7 -баптың қолданылу аясына кіретінін атап өткен жөн. Біріншіден, 1963 жылғы конвенция жобасының 12-бабының 2-тармағындағы "роялти" ұғымының анықтамасы және 1977 жылғы Үлгілік салық конвенциясы "өнеркәсіптік, коммерциялық немесе ғылыми жабдықты пайдалану немесе қолдану құқығы үшін" төлемдерді қамтығанымен , бұл төлемдерге сілтеме кейіннен өнеркәсіптік, коммерциялық немесе ғылыми жабдықты, соның ішінде контейнерді жалға беруден түскен табысты 12-бапқа емес, жағдайға байланысты 7-баптың немесе 8-баптың (осы баптың түсініктемесінің 9-тармағын қараңыз) ережелеріне бағынуын қамтамасыз ету үшін осы анықтамадан алынып тасталды; нәтиже бюджеттік-қаржылық мәселелер жөніндегі Комитет мұндай табыстың сипатын ескере отырып, орынды деп санайды.

76. Екіншіден, 2000 жылға дейін кәсіби қызмет көрсетуден және тәуелсіз сипаттағы басқа қызметтен түскен табыс жеке бапта, яғни 14-бапта қарастырылды. Бұл баптың ережелері коммерциялық пайдаға қатысты қолданылатын ережелерге ұқсас болды, бірақ 14-бапта тұрақты өкілдік емес, тұрақты база тұжырымдамасы қолданылды, өйткені бастапқыда соңғы тұжырымдама коммерциялық және өндірістік қызметке қатысты қолданылуы керек деп есептелді.

---

[3] R(25)-1 бетіндегі ЭЫДҰ Үлгілік салық конвенциясының толық нұсқасының II томына енгізілген.

Алайда, 7-баптың емес, 14-баптың қолданылу аясына қандай қызмет кіретіні әрдайым айқын бола бермейді. 2000 жылғы 14-баптың алып тасталуы 7-баптың тұрақты өкілдігі мен 14-баптың тұрақты базасы тұжырымдамалары арасында немесе пайда мен салықтың қалай есептелетіні арасында 7 немесе 14-баптың ережелері қолданылғандығы арасында болжамды айырмашылықтардың жоқтығын көрсетті. 14-бапты алып тастау нәтижесінде кәсіби қызмет көрсетуден немесе тәуелсіз сипаттағы басқа қызметті жүзеге асырудан алынған табыс енді 7-бапқа сәйкес коммерциялық

пайда ретінде қарастырылады. Бұл 3-бапқа "бизнес" анықтамасын қосу арқылы расталды, бұл тұжырымдама кәсіби қызметтерді немесе тәуелсіз сипаттағы басқа әрекеттерді қамтиды.

Түсініктемеге ескертпелер

77. Италия мен Португалия 77-тармақтың төртінші сөйлеміне берілген мәнге қарамастан, салықты есептеу әдісіне қатысты баптың жаңа редакциясы, яғни 14-бапты алып тастау ұлттық жүйелерге әсер етпейтінін ескеру маңызды деп санайды.

78. [Алынып тасталды]

79. [Алынып тасталды]

80. [Алынып тасталды]

81. Швеция пайданы тұрақты өкілдіктердің шотына жатқызу есебіне енгізілген " еркін" капиталды бөлудің әртүрлі тәсілдері мүдделі болмаушылық принципіне сәйкес міндетті түрде нәтижеге әкелмейтінін түсіндіргісі келеді. Сондықтан, әр істің фактілері мен мән-жайларын қарастыра отырып, көптеген жағдайларда Швеция осы тәсілдерді қолдану нәтижесінде пайда болатын пайыздық шегерім сомасы мүдделі болмаушылық принципіне сәйкес келеді деп санамайды. Егер "еркін" капиталды бөлуге қатысты әртүрлі көзқарастар қосарланған салық салудың пайда болуына әкеп соқтырса, 25-бапта көзделген өзара уағдаластыққа қол жеткізу рәсімі қолданылуы тиіс.

82. 27 және 65-тармақтарға сілтеме жасай отырып, АҚШ 7-баптың 2-тармағын қолдану нәтижесінде пайда болатын қосарланған салық салуды қалай жоятынын нақтылағысы келеді. Егер салық төлеуші Америка Құрама Штаттарының уәкілетті органына АҚШ-тың ішкі заңнамасына сәйкес механизмдерді қолданғаннан кейін, мысалы, басқа мәмілелер жасаған шетелдік салық несиесін шектеуді қолданғаннан кейін, мұндай қосарланған салық салудан босатылмағанын дәлелдей алса, АҚШ оны осындай қосымша қосарланған салық салудан босатады.

83. Түркия 7-бапқа түсініктеменің 28-тармағында көрсетілген көзқараспен келіспейді.

Бапқа түсініктеме

84. Австралия өзінің ішкі заңнамасын сақтандыру қызметінің кез келген түрінен түсетін пайдаға салық салуға қолдануға рұқсат беретін ережені енгізу құқығын өзіне қалдырады.

85. Австралия басқа Қатысушы мемлекеттің резиденті егер бұл пайданы сенімхат бойынша басқарылатын мүліктің сенімді иесі (Австралияда салық салу мақсатында компаниялар болып саналатын белгілі бір пай қорларынан басқа) Австралиядағы қызметті Тұрақты өкілдік арқылы жүзеге асырудан алған болса бенефициарлық құқығы бар коммерциялық пайданың үлесіне салық салу құқығын түсіндіретін ережені енгізу құқығын өзіне қалдырады.

86. Корея мен Португалия кәсіби қызмет көрсететін немесе тәуелсіз сипаттағы басқа қызметті жүзеге асыратын адамдарға егер олар он екі айдың кез келген кезеңінде жиынтығында 183 күннен асатын кезең ішінде немесе кезеңдерде өз аумағында болса, тіпті егер бұл тұлғалардың мұндай қызметтерді көрсету немесе қызметті жүзеге асыру үшін оларға қолжетімді тұрақты өкілдігі (немесе тұрақты базасы) болмаса да салық салу құқығын өзіне қалдырады.

87. Италия, Португалия және Түркия тәуелсіз жеке қызмет көрсететін адамдарға салық салу құқығын өзіне қалдырады, оның редакциясындағы 14-бапқа сәйкес жеке бапқа сәйкес, 2000 жылға дейін Түркия жағдайында жеке тұлғалардан басқа адамдар осы бапқа қосылуы керек пе деген мәселе екіжақты келісімдермен анықталады.

88. Америка Құрама Штаттары 7-бапқа түзетулер енгізу құқығын өзіне қалдырады, баптың 1 және 2-тармақтарын қолдану кезінде оның өмір сүру кезеңінде тұрақты өкілдік шотына жатқызылатын кез келген табысқа немесе пайдаға төлемдер тұрақты өкілдік өмір сүруін тоқтатқанға дейін кейінге қалдырылса да аумағында тұрақты өкілдік бар Қатысушы мемлекет тарапынан салық салынуы мүмкін. Америка Құрама Штаттары 10, 11, 12, 13 және 21-баптарға сәйкес осындай норманы қолдану құқығын өзіне қалдыратынын атап өткісі келеді.

89. Түркия барлық жағдайларда төлем көзінен контейнерлерді жалға беруден түскен табысқа салық салуды өзіне қалдырады. Осындай табысқа 5 және 7-баптар қолданылған жағдайда, Түркия тұрақты өкілдік туралы норманы жай депо, депо-агенттік және операциялық филиал жағдайларына қолданғысы келеді.

90. Норвегия мен АҚШ 8-бапқа сәйкес халықаралық тасымалдарда пайдаланылатын контейнерлерді пайдаланудан, техникалық қызмет көрсетуден немесе жалға алудан түскен табысты теңіз және әуе тасымалынан түскен табыс сияқты қарастыру құқығын өзіне қалдырады.

91. Австралия мен Португалия екіжақты келіссөздерде, егер қатысушы мемлекеттің уәкілетті органына қол жетімді ақпарат кәсіпорынның тұрақты өкілдігінің шотына жатқызылатын пайданы анықтау үшін жеткіліксіз болса, ереже ұсыну құқығын өзіне қалдырады, уәкілетті орган осы мақсатта осы кәсіпорынға осы баптың қағидаттарына сәйкес уәкілетті органда бар ақпарат мүмкіндік беретіндей осы заңнама қолданылатын болады деген ескертпемен осы Мемлекеттің салық заңнамасының ережелерін қолдана алады.

92. Мексика аумағында тұрақты өкілдік орналасқан Мемлекетте басқа қатысушы мемлекетте орналасқан оның бас кеңсесі тікелей жүзеге асыратын тауарларды сатудан түсетін коммерциялық пайдаға егер бұл тауарлар осы тұрақты өкілдік арқылы сатылатындарға ұқсас немесе ұқсас болса салық салу құқығын өзіне қалдырады. Мексика үкіметі бұл ережені "тарту күшінің" жалпы принципі ретінде емес, тек теріс

пайдаланудан қорғау мақсатында қолданады; осылайша, егер компания сатылымдар Конвенцияға сәйкес пайда табудың керемет себептері бойынша жүзеге асырылғанын дәлелдесе, ереже қолданылмайды.

93. Чехия 3-тармаққа адал мәмілелердегі ықтимал тиісті түзетулерді шектейтін ережені қосу құқығын өзіне қалдырады.

94. Жаңа Зеландия 7-баптың алдыңғы нұсқасын осы нұсқаға қатысты ескертпелері мен түсіндірмелерін ескере отырып пайдалану құқығын өзіне қалдырады (яғни 2010 жылы Үлгілік салық конвенциясын жаңартпас бұрын Үлгілік салық конвенциясына енгізілген нұсқа), өйткені ол 2010 жылғы баптың I бөлімінде көрсетілген тәсілмен келіспейді. Пайданы тұрақты өкілдіктердің шотына жатқызу. Демек, ол осы жаңарту арқылы жасалған баптың түсініктемесіне енгізілген өзгерістерді мақұлдамайды.

95. Австрия, Чили, Греция, Мексика, Словакия және Түркия 7-баптың алдыңғы нұсқасын, яғни 2010 жылы үлгілік салық конвенциясы жаңартылғанға дейін үлгілік салық конвенциясына енгізілген нұсқаны пайдалану құқығын өзіне қалдырады. Сондықтан олар осы жаңарту арқылы жасалған баптың түсініктемесіне енгізілген өзгерістерді құптамайды.

96. Португалия өзінің ішкі заңнамасы жаңа тәсілді қолдануға бейімделгенге дейін 2010 жылы өзінің редакциясындағы баптың мәтінін өз келісімдерінде бекітуді жалғастыру құқығын өзіне қалдырады.

97. Словения мүмкін болатын түзету 3-тармаққа сәйкес, егер бұл орынды деп саналса ғана енгізілетінін көрсету құқығын өзіне қалдырады.

98. Австралия 7-баптың алдыңғы нұсқасын осы нұсқаға қатысты ескертпелер мен түсіндірмелерді ескере отырып пайдалану құқығын өзіне қалдырады (яғни 2010 жылы Үлгілік салық конвенциясы жаңартылғанға дейін үлгілік салық конвенциясына енгізілген нұсқа).

99. Латвия 7-баптың алдыңғы нұсқасын, яғни 2010 жылы үлгілік салық конвенциясын жаңарту алдында үлгілік салық конвенциясына енгізілген нұсқаны осы нұсқа бойынша оның позициясын ескере отырып пайдалану құқығын өзіне қалдырады (7-бап бойынша ЭЫДҰ-ға мүше емес елдердің позицияларына қосымшаны қараңыз.

ҚОСЫМША

7-БАПТЫҢ АЛДЫҢҒЫ НҰСҚАСЫ ЖӘНЕ ОҒАН ТҮСІНІКТЕМЕ

Төменде 7-баптың мәтіні және оған түсініктеме 2010 жылдың 22 шілдесіне дейін редакцияда берілген. Бап пен түсініктеменің алдыңғы нұсқасы тарихи анықтама үшін төменде келтірілген, өйткені ол осы күнге дейін жасалған екіжақты салық келісімдерін қолдану мен түсіндіруде әлі де өзекті болады

7-БАП

КОММЕРЦИЯЛЫҚ ПАЙДА

1. Кәсіпорын басқа қатысушы мемлекеттің аумағында онда орналасқан тұрақты өкілдік арқылы іскерлік қызметті жүзеге асыратын жағдайларды қоспағанда, қатысушы мемлекет кәсіпорнының пайдасына тек осы Мемлекетте ғана салық салынады. Егер кәсіпорын жоғарыда айтылғандарға сәйкес іскерлік қызметті жүзеге асырса, тек осы тұрақты өкілдікке қатысты бөлігінде кәсіпорынның пайдасына басқа Мемлекетте салық салынуы мүмкін.

2. 3-тармақтың ережелеріне сәйкес, егер қатысушы мемлекеттің кәсіпорны басқа қатысушы мемлекетте онда орналасқан тұрақты өкілдік арқылы іскерлік қызметті жүзеге асырса, әрбір қатысушы мемлекетте осы тұрақты өкілдіктің шотына, егер ол сол немесе ұқсас шарттарда сол немесе ұқсас қызметпен айналысатын және өзі тұрақты өкілдігі болып табылатын кәсіпорыннан толық тәуелсіз жеке кәсіпорын болса, оны алуды күтуге болатын пайда жатқызылуы тиіс.

3. Тұрақты өкілдіктің пайдасын айқындау кезінде тұрақты өкілдік орналасқан мемлекеттің аумағында да, сол сияқты кез келген өзге жерде де осындай жолмен келтірілген өкілдік және жалпы әкімшілік шығыстарды қоса алғанда, тұрақты өкілдіктің мақсаттары үшін шеккен шығыстарға шегерім ретінде жол беріледі.

4. Қатысушы мемлекетте кәсіпорынның жалпы пайдасын оның әртүрлі бөліктері арасында бөлу негізінде тұрақты өкілдік шотына жатқызылатын пайданы айқындау әдетке айналған шамада, 2-тармақтың ешқайсысы осы Қатысушы мемлекетке облыстық салықпен осындай жалпы қабылданған рұқсаттың жәрдемақысын айқындауға тілек білдірмейді; дегенмен, қабылданған анықтау әдісі нәтиже осы бапта қолдау көрсетілетін қағидаттарға сәйкес келетіндей болуы тиіс.

5. Бұл тұрақты өкілдіктің кәсіпорын үшін тауарларды сатып алуына байланысты ешқандай пайда тұрақты өкілдіктің шотына түспеуі керек.

6. Алдыңғы тармақтардың мақсаттары үшін Тұрақты өкілдік шотына жатқызылатын пайда, керісінше дәлелді және жеткілікті себеп болған жағдайларды қоспағанда, жылдан жылға бірдей әдісті қолдана отырып анықталуы керек.

7. Егер пайда осы Конвенцияның басқа баптарында жеке қаралатын кіріс баптарын қамтыса, онда осы баптардың ережелері осы Баптың ережелеріне әсер етпеуге тиіс.

КОММЕРЦИЯЛЫҚ ПАЙДАҒА САЛЫҚ САЛУҒА ҚАТЫСТЫ 7-БАПҚА ТҮСІНІКТЕМЕ

I. Алдын ала ескертпелер

1. Бұл бап көптеген жолдармен тұрақты өкілдік ұғымын анықтау туралы 5-баптың жалғасы болып табылады. Тұрақты өкілдік критерийі әдетте мынаны анықтау үшін қосарланған салық салуды болдырмау туралы халықаралық келісімдерде қолданылады, табыстың белгілі бір түріне оның шыққан елінде салық салынуы керек пе, бірақ критерийдің өзі коммерциялық пайдаға қосарланған салық салу мәселесінің толық

шешімін ұсынбайды; мұндай қосарланған салық салудың алдын алу үшін Тұрақты өкілдіктің анықтамасын келісілген ережелер жиынтығымен толықтыру қажет, соның негізінде тұрақты өкілдіктің шотына жатқызылатын пайда есептелуі керек. Басқаша айтқанда, егер қатысушы мемлекеттің кәсіпорны басқа қатысушы мемлекеттің аумағында іскерлік қызметті жүзеге асырса, осы екінші мемлекеттің билігі кәсіпорынның пайдасына салық салмас бұрын өзіне екі сұрақ қоюы керек: бірінші сұрақ – кәсіпорынның өз елінде тұрақты өкілдігі бар ма; егер жауап иә болса, екінші сұрақ-егер бар болса, тұрақты өкілдік салық төлеуі керек пайда мөлшері. 7-бап Осы екінші сұрақтың жауабын анықтауда қолданылатын ережелерге қатысты. Егер олардың екеуі де қауымдастырылған болса, басқа қатысушы мемлекеттің кәсіпорнымен сауда жүргізетін қатысушы мемлекеттің кәсіпорнының пайдасын айқындау қағидалары 9-бапта қаралады.

2. 7 және 9-баптарда ерекше мәліметтер берілмейді және олар ЭЫДҰ қабылдаған кезде үлкен жаңашылдық болған жоқ. Пайданы тұрақты өкілдік шотына жатқызу кезінде қандай критерийлер қолданылуы керек және байланысты кәсіпорындар арасындағы мәмілелерден түскен пайданы қалай бөлу керек деген мәселені қосарланған салық салуды болдырмау туралы көптеген конвенцияларда және ЭЫДҰ бұл мәселемен алғаш айналысқанға дейін Ұлттар Лигасы әзірлеген әртүрлі үлгілерде шешуге тура келді және қабылданған шешімдер жалпы стандартты схемаға сәйкес келді.

3. Бұл стандартты схемаға негізделген негізгі принциптер жақсы негізделгені және ЭЫДҰ бұл мәселені алғаш зерттеген кезде, негізінен айқындықты қамтамасыз ету үшін оларды кішігірім түзетулер мен модификациялармен қайта құру жеткілікті деп шешілді . Екі бапта бірқатар директивалар бар. олардың сипатына байланысты бір Мемлекеттің кәсіпорны екінші Мемлекетте пайда тапқан кезде туындауы мүмкін барлық мәселелерді шешудің нақты ережелерін күтуге болмайды. Заманауи сауданы сансыз тәсілдермен ұйымдастыруға болады және қосарланған салық салуды болдырмау туралы конвенцияның бір бабының тар шеңберінде мүмкін болатын мәселелердің барлық түрлерін шешу үшін ережелердің толық тізімін беру мүмкін болмас еді.

4. Осыған қарамастан, 7-баптың жалпы директиваларын және баптың тұжырымдамаларына негізделген бұрынғы келісімдер мен модельдердің ережелерін түсіндіруде айтарлықтай айырмашылықтар болғанын мойындау қажет. 7-баптың жалпы түсіндірмесінің болмауы қосарланған және салық салынбайтын мәселелерге әкелуі мүмкін. Осы себепті салық органдары 25-бапта көзделген өзара уағдаластыққа қол жеткізу рәсімін пайдалана отырып, осы проблемаларды шешудің өзара келісілген әдістері туралы келісу маңызды.

5. Сондықтан көптеген жылдар бойы бюджеттік-қаржылық мәселелер жөніндегі Комитет баптың ережелерін неғұрлым дәйекті түсіндіруді және қолдануды қамтамасыз етуге тырысып, көп уақыт пен күш жұмсады. 1977 жылы типтік салық конвенциясын

қабылдау кезінде баптың тұжырымдамасына және түсініктемедегі бірқатар өзгерістерге кішігірім өзгерістер енгізілді. Бұл мәселе банктердің нақты жағдайында қарастырылған есеп 1984 жылы[4] 1987 жылы жарық көрді, онда тұрақты өкілдік шотына жатқызылған пайданы анықтау кейбір белгісіздіктерге әкелуі мүмкін екенін атап өтіп, Комитет бұл мәселені зерттеуге табысты, бұл 1993 жылы "тұрақты өкілдіктердің шотына пайданы жатқызу"[5] деген тақырыппен бапты қабылдауға және түсініктемеге кейінгі өзгерістер енгізуге әкелді.

---

[4]"The Taxation of Multinational Banking Enterprises", в *Transfer Pricing and Multinational Enterprises Three Taxation Issues*, OECD, Paris, 1984.

[5]R(13)-1 бетіндегі ЭЫДҰ Үлгілік салық конвенциясының толық нұсқасының II томына енгізілген.

6. Жүргізілген жұмыстарға қарамастан, ЭЫДҰ-ға кіретін және кірмейтін елдердің тәжірибелері пайданы тұрақты өкілдіктердің шотына жатқызуға қатысты, сондай-ақ осы елдерде қабылданған 7-баптың түсіндірмелері әлі де айтарлықтай ерекшеліктері болды. Комитет салық төлеушіге үлкен сенімділік беру қажеттілігін мойындады: 1995 жылы қабылданған Халықаралық кәсіпорындар мен салық органдарына арналған трансферттік баға нұсқаулығының бабында ол одан әрі жұмыс тұрақты өкілдіктерге қызығушылықсыз принципті қолдануға бағытталатынын атап өтті . Бұл жұмыс 2008 жылы "Тұрақты мекемелерге пайданы жатқызу" атты есептің жариялануына әкелді. Бұл есепте әзірленген тәсіл 7-баптың бастапқы ниетімен немесе тарихи тәжірибесімен және түсіндірілуімен шектелмеді. Оның орнына, қазіргі заманғы халықаралық операциялар мен сауданы ескере отырып, пайданы 7-бапқа сәйкес Тұрақты өкілдік шотына жатқызудың ең оңтайлы тәсілін тұжырымдауға назар аударылды.

7. Осы Есепте ұсынылған тәсіл пайданы жалпы тұрақты мекемелерге де (Есептің I бөлімі), атап айтқанда, тұрақты мекемелер арқылы сауда кең таралған қаржы секторында жұмыс істейтін компаниялардың тұрақты мекемелеріне жатқызуға қатысты (Банктердің тұрақты мекемелеріне қатысты есептің II бөлімі, дүниежүзілік сауданы жүзеге асыратын кәсіпорындардың тұрақты мекемелеріне қатысты III бөлім және сақтандыру қызметін жүзеге асыратын кәсіпорындардың тұрақты мекемелеріне қатысты IV бөлім). Комитет есепке енгізілген нұсқаулық бұрын қолданылғанға қарағанда тұрақты мекемелерге пайданы жатқызуға жақсырақ тәсіл деп санайды. Дегенмен, ол баптың кейбір қорытындылары мен осы түсініктемеде бұрын берілген бапты түсіндіру арасында айырмашылықтар бар екенін мойындайды. Осы себепті, бұл түсініктемеге осы түсініктеменің алдыңғы нұсқасына қайшы келмейтін, кейбір салаларда нақты тәсілдерді белгілейтін және басқаларында айтарлықтай еркіндік қалдыратын бірқатар тұжырымдарды қосу үшін түзетулер енгізілді. Осылайша, Есеп

халықаралық деңгейде келісілген принциптерді білдіреді және осы Түсініктемеге сәйкес келетін дәрежеде бапта қамтылған мүдделі болмаушылық қағидатын қолдану бойынша нұсқаулықты береді.

8. 2000 жылға дейін кәсіби қызмет көрсетуден және тәуелсіз сипаттағы басқа да қызметтерден түскен табыс жеке бапта, яғни 14-бапта қарастырылды. Бұл баптың ережелері коммерциялық пайдаға қатысты қолданылатын ережелерге ұқсас болды, бірақ 14-бапта тұрақты өкілдік емес, тұрақты база тұжырымдамасы қолданылды, өйткені бастапқыда соңғы тұжырымдама коммерциялық және өндірістік қызметке қатысты қолданылуы керек деп есептелді. Алайда, 7-баптың емес, 14-баптың қолданылу аясына қандай қызмет кіретіні әрдайым айқын бола бермейді. 2000 жылғы 14-баптың алып тасталуы 7-баптың тұрақты өкілдігі мен 14-баптың тұрақты базасы тұжырымдамалары арасында немесе пайда мен салықтың қалай есептелетіні арасында 7 немесе 14-баптың ережелері қолданылғандығы арасында болжамды айырмашылықтардың жоқтығын көрсетті. 14-бапты алып тастау нәтижесінде кәсіби қызмет көрсетуден немесе тәуелсіз сипаттағы басқа қызметті жүзеге асырудан алынған табыс енді 7-бапқа сәйкес коммерциялық пайда ретінде қарастырылады. Бұл 3-бапқа " бизнес" анықтамасын қосу арқылы расталды, бұл тұжырымдама кәсіби қызметтерді немесе тәуелсіз сипаттағы басқа әрекеттерді қамтиды.

II. Баптың ережелеріне түсініктеме

1-тармақ

9. Бұл тармақта екі мәселе қарастырылады. Біріншіден, ол қосарланған салық салуды болдырмау туралы келісімдердің жалпы қабылданған қағидатын қайта тұжырымдайды, егер ол басқа мемлекетте сол жерде орналасқан тұрақты өкілдік арқылы іскерлік қызмет жүргізбесе, бір Мемлекеттің кәсіпорнына басқа Мемлекетте салық салынбауы керек. Бұл принциптің артықшылықтарын талқылау екіталай. Халықаралық қаржы мәселелерін шешу кезінде бір Мемлекеттің кәсіпорны басқа Мемлекетте тұрақты өкілдік құрғанға дейін, егер ол осы басқа Мемлекеттің салық юрисдикциясына жататын болса, оны осы басқа мемлекеттердің экономикалық өміріне қатысушы деп санауға болмайды деп айту жеткілікті болуы мүмкін.

10. Тармақтың екінші сөйлемінде көрсетілген екінші қағида-аумағында тұрақты өкілдік орналасқан мемлекетке тиесілі салық салу құқығы кәсіпорын осы Мемлекеттен ала алатын, бірақ тұрақты өкілдіктің шотына жатпайтын пайдаға қолданылмайды. Бұл тарихта әртүрлі көзқарастар болған сұрақ. Біраз уақыт бұрын бірнеше елдер жалпы " тартылыс күші" қағидатын ұстанды, оған сәйкес басқа коммерциялық пайда, дивидендтер, пайыздар және роялти сияқты кірістерге, егер бенефициар тұрақты өкілдікке ие болса, тіпті егер мұндай кіріс нақты көрсетілмесе де, олардың тарапынан толық салық салынды. Кейбір екіжақты салық келісімдері салық төлеуден жалтаруға

қарсы тұруға бағытталған және шектеулі тарту күшінің тәсіліне негізделген шектеулі норманы қамтығанымен, ол тек тұрақты өкілдікпен жүзеге асырылатын қызметке ұқсас іс-әрекеттен алынған коммерциялық пайдаға қатысты болса да, халықаралық салық келісімдерінің тәжірибесінде жалпы тарту күшінің жоғарыда сипатталған тәсілі қазіргі уақытта қабылданбайды. Қазір қосарланған салық салу туралы келісімдерде қабылданған қағида шетелдік кәсіпорынның белгілі бір мемлекеттен алатын пайдасына салық салу кезінде осы Мемлекеттің салық органдары осы кәсіпорынның өз мемлекетінде алатын пайдасының жекелеген көздерін қарастыруы керек деген көзқарасқа негізделген, Конвенцияның басқа баптарының ықтимал қолданылуын ескере отырып, әрқайсысына тұрақты өкілдік ету критерийін қолдану. Бұл шешім салықты неғұрлым жеңілдетілген және тиімді басқаруды және салық заңнамасының талаптарын сақтауды қамтамасыз етеді және ол әдетте іскерлік қызмет жүргізілетін әдіске көбірек бейімделген. Қазіргі заманғы бизнестің өте күрделі ұйымы бар. Компаниялардың едәуір саны бар, олардың әрқайсысы кең ауқымды қызметпен айналысады және көптеген елдерде ауқымды бизнес жүргізеді. Компания өндірістік қызметті жүзеге асыратын басқа елде тұрақты өкілдік құра алады, ал сол компанияның басқа бөлігі тәуелсіз агенттер арқылы белгілі бір басқа елде әртүрлі тауарларды сатады. Бұл компанияның бұл үшін айтарлықтай коммерциялық себептері болуы мүмкін: мысалы, олар оның бизнесінің тарихи құрылымына немесе коммерциялық ыңғайлылығына негізделуі мүмкін. Егер аумағында тұрақты өкілдік орналасқан ел осы пайданы тұрақты өкілдік пайдасымен біріктіру мақсатында тәуелсіз агенттер арқылы жүзеге асырылатын әрбір операцияның кіріс компоненттерін анықтауға және салық салуға тырысқысы келсе, онда мұндай тәсіл қарапайым коммерциялық қызметке елеулі кедергі келтіріп, Конвенцияның мақсаттарына қайшы келеді.

11. Тұрақты өкілдік шотына жатқызылатын кәсіпорын пайдасының бір бөлігіне сілтеме жасай отырып, 1-тармақтың екінші ұсынысы тікелей 2-тармаққа сілтеме жасайды, онда тұрақты өкілдік шотына қандай пайда жатқызылуы тиіс екенін анықтауға қатысты нұсқаулар көзделген. 2-тармақ сөйлемді қарастыру керек контексттің бөлігі болғандықтан, 2-тармаққа қайшы келетін жолмен түсіндірілмеуі керек, ол пайда мөлшерін шектеу ретінде тұрақты өкілдік шотына, тұтастай алғанда кәсіпорынның пайда сомасына қатысты болуы мүмкін. Осылайша, 1-тармақта қатысушы мемлекет басқа қатысушы мемлекеттің кәсіпорнының пайдасына бірінші Мемлекетте орналасқан тұрақты өкілдіктің шотына қатысты болған жағдайда ғана салық сала алады деп көзделгенімен, дәл осы 2-тармақ "Тұрақты өкілдіктің шотына жатқызылатын пайда" деген тіркестің мағынасын анықтайды. Басқаша айтқанда, 2-тармақта қарастырылған нұсқаулар, егер кәсіпорын ешқашан пайда таппаса да, пайданы тұрақты өкілдік шотына жатқызуға әкелуі мүмкін;

12. Алайда, кәсіпорынға қатысушы мемлекет аумағында тұрақты өкілдік орналасқан мемлекеттің 2-тармақтың нұсқауларын дұрыс қолдануға мүдделі екені анық

. Нұсқаулар екі қатысушы мемлекетке де қолданылатындықтан, кәсіпорын мемлекеті 23-бапқа сәйкес Тұрақты өкілдік шотына тиісті түрде жатқызылған пайдаға қосарланған салық салуды жоюы керек. Басқаша айтқанда, егер аумағында тұрақты өкілдік орналасқан мемлекет 7-бапқа сәйкес Тұрақты өкілдік шотына жатпайтын пайдаға салық салуға тырысса, бұл пайдаға қосарланған салық салуға әкелуі мүмкін, оған тек кәсіпорын мемлекетінде тиісті түрде салық салынуы керек.

13. 1-тармақтың мақсаты–бір қатысушы мемлекеттің басқа қатысушы мемлекеттің кәсіпорындарының коммерциялық пайдасына салық салу құқығын қолдану шекарасын қарастыру. Тармақ қатысушы мемлекеттің бақыланатын шетелдік компаниялар туралы ережелерге сәйкес осы резиденттерден алынатын мұндай салық басқа қатысушы мемлекеттің резидент-кәсіпорнының осы резиденттердің осы кәсіпорынға қатысуына байланысты пайдасының бір бөлігін ескере отырып есептелсе де, оның ішкі заңнамасында көзделген өз резиденттеріне салық салу құқығын шектемейді. Осылайша мемлекет өз резиденттерінен алатын салық басқа Мемлекеттің кәсіпорнының пайдасын төмендетпейді, сондықтан мұндай пайдадан алынатын салық деп санауға болмайды (сонымен қатар 1 - бапқа түсініктеменің 23-тармағын және 10-бапқа түсініктеменің 37-39-тармақтарын қараңыз).

2-тармақ

14. Бұл тармақта пайданы тұрақты өкілдік шотына жатқызу үшін негіз ретінде пайдалану болжанатын негізгі нұсқаулар бар. Бұл тармақ тұрақты өкілдік шотына жатқызылған пайда-бұл тұрақты өкілдік алатын пайда, егер ол кәсіпорынның қалған бөлігімен жұмыс істеудің орнына, қалыпты нарықта үстемдік ететін шарттар мен бағалар бойынша толығымен оқшауланған кәсіпорынмен айналысатын болса деген көзқарасты қамтиды. Бұл 9-баптың түсініктемесінде талқыланған қызығушылық принципіне сәйкес келеді. Әдетте, осылайша анықталған пайда стандартты бухгалтерлік есеп процестерін пайдалану кезінде күтілетін пайданы білдіреді.

15. Тармақтың ережелері осы қағиданы әрбір қатысушы мемлекет қолдануын талап етеді. Әлбетте, бұл бастапқы мемлекетте кәсіпорынға салық салынатын сома белгілі бір кезең ішінде басқа мемлекет 23 А немесе 23 В-бапқа сәйкес босатуды қамтамасыз етуі керек кіріс сомасымен бірдей болады дегенді білдірмейді. Амортизация ставкалары, табысты тану мерзімдері және белгілі бір шығыстарды шегеруге шектеулер сияқты мәселелерге қатысты екі мемлекеттің ішкі заңнамалары арасындағы айырмашылықтар, осы баптың 3-тармағына сәйкес, әдетте, әр мемлекетте салық салынатын табыстың әртүрлі сомаларының пайда болуына әкеледі.

16. Жағдайлардың басым көпшілігінде тұрақты өкілдіктің сауда-саттық шоттары, әдетте, жақсы басқарылатын компания, әдетте, оның әр түрлі бөлімдерінің табыстылығы қандай болатынын білгісі келетіндіктен, осы өкілдіктің шотына тиісті түрде қатысты пайданы анықтау үшін қолданылады. Ерекше жағдайларда жеке шоттар болмауы мүмкін (төмендегі 51-55 тармақтарды қараңыз). Бірақ, егер мұндай шоттар

болса, олар 2-тармақтағы нұсқауларға сәйкес Тұрақты өкілдік шотына тиісті түрде жатқызылған пайда сомасын алу үшін түзету қажет болған жағдайда, олар кез келген түзету процестерінің бастапқы нүктесі болады. Мүмкін, Бұл нұсқаулар пайданың гипотетикалық көрсеткіштерін құруды негіздемейтінін атап өткен жөн; әрдайым тұрақты өкілдіктің іскери құжаттамасынан туындайтын жағдайдың нақты фактілерінен бастау керек және қажет болған жағдайда осы фактілер арқылы алынған пайда көрсеткіштерін түзету қажет. Осыған қарамастан, төмендегі 19-тармақта атап өтілгендей және есептің I-бөлігінің 39-тармағында түсіндірілгендей, пайданы тұрақты өкілдіктердің шотына жатқызу, жазбалар мен құжаттама нақты жағдайды көрсететін болып саналуы үшін белгілі бір талаптарды қанағаттандыруы тиіс.

17. 2-тармаққа сәйкес мұндай түзету қажет пе, жоқ па, соны анықтау үшін, егер Тұрақты өкілдік ұқсас немесе ұқсас шарттарда ұқсас немесе ұқсас қызметпен айналысатын және кәсіпорынның қалған бөлігінен мүлдем тәуелсіз жұмыс істейтін оқшауланған кәсіпорын болса, алынатын пайданы анықтау қажет болады. Есептің I-бөлігінің D2 және D-3 бөлімдерінде пайданы тұрақты өкілдіктер шотына жатқызу екі сатылы тәсілді сипаттайды, оның көмегімен мұны істеу керек. Бұл тәсіл 2-тармақтың нұсқауларына сәйкес басқа тәуелсіз кәсіпорындармен мәмілелерді (мысалы, капиталдың немесе мүліктің ішкі аударымы немесе ішкі қызмет көрсету — мысалы, 31 және 32-тармақтарды қараңыз), қауымдасқан кәсіпорындармен мәмілелерді және кәсіпорынның басқа бөліктерімен (жоғарыда аталған екінші кезеңге сәйкес) мәмілелерді қоса алғанда, тұрақты өкілдік арқылы жүзеге асырылатын барлық қызметтің шотына жатқызылатын пайданы есептеуге мүмкіндік береді.

18. Бұл тәсілдің алғашқы қадамы тұрақты өкілдік арқылы жүзеге асырылатын қызметті анықтауды талап етеді. Мұны функционалды және нақты талдау арқылы жасау керек (осы мақсатта халықаралық кәсіпорындар мен салық органдарына арналған трансферттік баға нұсқаулығындағы ұсыныстар орынды болады[6]. Осы бірінші қадам шеңберінде Тұрақты өкілдік ету арқылы қабылданған экономикалық маңызды қызмет пен жауапкершілік айқындалатын болады. Бұл талдау қаншалықты орынды болса, тұрақты өкілдік арқылы жүзеге асырылатын қызмет пен жауапкершілікті тұтастай алғанда кәсіпорын жүзеге асыратын қызмет пен жауапкершілік контекстінде, әсіресе тұрақты өкілдікпен мәмілелерге қатысатын кәсіпорын бөліктерінде қарастыруы керек. Осы тәсілдің екінші қадамы шеңберінде осындай мәмілелердің кез келгені бойынша сыйақы кәсіпорын тұрақты өкілдік арқылы және кәсіпорынның қалған бөлігі арқылы орындайтын, пайдаланған және қабылдаған функцияларды, активтер мен тәуекелдерді ескере отырып, қауымдастырылған кәсіпорындар (бұл принциптер халықаралық кәсіпорындар мен салық органдарына

арналған трансферттік баға нұсқаулығында көрсетілген) арасындағы мүдделілік қағидатын қолдану үшін әзірленген қағидаттарды қолдану арқылы айқындалатын болады.

19. Бас кеңсе мен оның тұрақты өкілдігі (немесе тұрақты өкілдіктер) арасындағы келісімдерге негізделген болса, бухгалтерлік жазбаларға қаншалықты сену керек деген сұрақ туындауы мүмкін. Мұндай ішкі келісімдерді заңды күші бар шарттар деп санауға болмайтыны анық. Алайда, егер бас кеңсенің және тұрақты өкілдіктің сауда-саттық шоттары осындай келісімдер негізінде симметриялы түрде жасалса және бұл келісімдер кәсіпорынның әртүрлі бөліктері атқаратын функцияларды көрсетсе, салық органдары бұл сауда-саттық шоттарын қабылдай алады. Егер Тұрақты өкілдіктің бухгалтерлік кітаптарындағы операциялардың сомалары немесе пайданы немесе шығыстарды тағайындау әдістері кәсіпорын өз операцияларын тіркеген ұлттық немесе функционалдық валютаны ескере отырып, бас кеңсенің бухгалтерлік кітаптарындағы пайданы немесе шығыстарды тағайындау сомаларына немесе әдістеріне дәл сәйкес келмесе шоттар симметриялы түрде жасалмауы керек. Сонымен қатар, 16-тармақта түсіндірілгендей, жазбалар мен құжаттама нақты жағдайды көрсету үшін белгілі бір талаптарды қанағаттандыруы керек. Мысалы, егер сауда-саттық шоттары кәсіпорынның әртүрлі бөліктерінің нақты экономикалық функцияларының орнына таза жасанды келісімдерді көрсететін ішкі келісімдерге негізделсе, онда бұл келісімдер жай ескерілмеуі керек және шоттар сәйкесінше түзетілуі керек. Осындай жағдайлардың бірі-егер осындай ішкі келісімге сәйкес сатылымға қатысатын тұрақты өкілдік директор рөлін алса (барлық тәуекелдерді өз мойнына алып, сатудан түскен барлық пайданы алуға құқылы), іс жүзінде қарастырылып отырған тұрақты өкілдік делдалдан немесе агенттен басқа ештеңе болмаған кезде (тәуекелдері шектеулі және алынған табыстың шектеулі үлесіне ғана құқылы) немесе, керісінше, ол іс жүзінде бірақ директор болған кезде делдал немесе агент рөлін алды.

20. Осылайша, жоғарыда аталған талаптарға жауап беретін бухгалтерлік жазбалар мен ілеспе құжаттама пайданы тұрақты өкілдік шотына жатқызу мақсатында пайдалы бастау нүктесін білдіреді деген қорытынды жасауға болады. Салық төлеушілерге мұндай құжаттаманы жасау ұсынылады, себебі бұл келіспеушіліктің ықтималдығын айтарлықтай төмендетуі мүмкін. Пайданы тұрақты өкілдіктердің шотына жатқызу есебінің I бөлігінің D2 (vi)B) бөлімінде салық органдары осындай құжаттаманы пайдаланатын шарттар талқыланады.

21. Егер актив мемлекет аумағында орналасқан тұрақты өкілдік мүлкінің құрамына кіретін тауар қоры болып табылатынына қарамастан, басқа Мемлекетте орналасқан сол кәсіпорынның тұрақты өкілдігіне немесе бас кеңсесіне берілсе, салық салынатын пайданы алу орын алуы мүмкін. 7-бап бірінші мемлекетке осындай аударымға байланысты пайда болған пайдаға салық салуға мүмкіндік береді. Мұндай пайда төменде көрсетілгендей анықталуы мүмкін. Мұндай аударым орын алған

жағдайларда, ол тұрақты ма, жоқ па, салық салынатын пайданың қашан алынатыны туралы сұрақ туындайды. Іс жүзінде, егер мұндай мүліктің айтарлықтай нарықтық құны болса және импорттаушы Тұрақты өкілдіктің немесе кәсіпорынның басқа бөлігінің балансында аударым болған салық жылы аяқталғаннан кейін пайда болуы мүмкін болса, онда тұтастай алғанда кәсіпорынға қатысты салық салынатын пайда міндетті түрде қарастырылып отырған аударым болған салық жылы ішінде алынбайды. Алайда, мүліктің салық юрисдикциясының қолданылу аясынан кетуі фактісі осы мүліктің шотына жатқызылған жинақталған пайдаға салық салуға әкелуі мүмкін, өйткені алу тұжырымдамасы елдің ішкі заңнамасына байланысты.

---

[6]Бұл есептің түпнұсқалық нұсқасын ЭЫДҰ Кеңесі 1995 жылы 27 маусымда мақұлдады, *Multinational Enterprises and Tax Administrations үшін transfer Pricing Guidelines, OECD, Paris, 1995* тақырыбымен бет форматында жарияланды.

22. Егер аумағында тұрақты өкілдіктері бар мемлекеттер, егер бұл пайда келесі қаржы жылына дейін алынбаса да, өндірілген бойда ішкі аударымнан алынған пайдаға салық салса, шетелде салық төлеу сәті мен кәсіпорынның бас кеңсесі орналасқан елде оны есепке алу сәті арасында сөзсіз кідіріс болады. Кідіріс күрделі мәселе болып табылады, әсіресе егер тұрақты өкілдік негізгі құралдарды берсе немесе жойылған жағдайда, оның барлық жұмыс жабдықтары ол құрамына кіретін кәсіпорынның басқа бөлімшесіне беріледі. Мұндай жағдайларда, аумағында бас кеңсе орналасқан ел әр жағдайда артық салық салу қаупі бар сыртқы елмен екіжақты шешім іздеуі керек.

23. 5-баптың 3-тармағы құрылыс алаңы немесе құрылыс/монтаждау жобасы болып табылатын қызметті тұрақты жүргізу орны үшін ерекше қағидаларды белгілейді. Мұндай тұрақты қызмет орны он екі айдан астам уақыт болған жағдайда ғана тұрақты өкілдік болып табылады. Тәжірибе көрсеткендей, тұрақты өкілдіктердің мұндай түрлері табысты 7-бапқа сәйкес олардың шотына жатқызу кезінде ерекше проблемаларға әкелуі мүмкін.

24. Бұл проблемалар негізінен кәсіпорынның басқа бөліктері немесе байланысты Тараптар құрылыс алаңының немесе құрылыс/монтаж жобасының болуына байланысты тауарлар ұсынатын немесе қызмет көрсететін жағдайларда туындайды. Кез келген тұрақты өкілдік бұл мәселелерге тап болуы мүмкін, бірақ олар құрылыс алаңдарында және құрылыс/монтаждау жобаларын орындау кезінде қатты сезіледі. Мұндай жағдайларда пайда тек осы тұрақты өкілдік арқылы кәсіпорын жүзеге асыратын қызметке қатысты тұрақты өкілдік шотына қатысты болатын жалпы принципке мұқият назар аудару қажет.

25. Мысалы, егер бұл тауарлар кәсіпорынның басқа бөліктерімен жеткізілсе, онда мұндай жеткізілім арқылы алынған пайда тұрақты өкілдік арқылы жүзеге асырылатын қызметтің нәтижесі болып табылмайды және оның шотына жатпайды. Сол

сияқты, аумағында тұрақты өкілдік орналасқан мемлекеттен тыс жұмыс істейтін кәсіпорын бөлімшелерінің қызмет көрсетуден алатын пайдасы (мысалы, жоспарлау, жобалау, сызбалар жасау немесе техникалық кеңес беру) тұрақты өкілдік арқылы жүзеге асырылатын қызметтің нәтижесі болып табылмайды және оның есебіне жатпайды.

26. Егер 5-баптың 5-тармағына сәйкес қатысушы мемлекет кәсіпорнының тұрақты өкілдігі тәуелді агент деп аталатын қызметтің жүзеге асырылуына байланысты басқа қатысушы мемлекеттің аумағында бар деп есептелсе (5-бапқа түсініктеменің 32-тармағын қараңыз), онда пайданы тұрақты өкілдіктің басқа түрлеріне жатқызу үшін қолданылатын қағидаттар пайданы осы тұрақты мекемеге жатқызуға қолданылады. Бірінші қадам ретінде тәуелді агенттің кәсіпорынның пайдасына жасаған әрекеттері тәуелді агенттің өз атына және кәсіпорынның атына атқаратын функцияларын анықтайтын функционалдық және фактологиялық талдау арқылы белгіленеді. Тәуелді агент және оның атынан әрекет ететін кәсіпорын екі бөлек әлеуетті салық төлеушіні білдіреді. Бір жағынан, тәуелді агент кәсіпорынның пайдасына өзінің атынан жүзеге асыратын қызметтен өзінің кірісін немесе пайдасын алатын болады; егер агент өзі қатысушы мемлекеттердің бірінің резиденті болып табылса, Конвенцияның ережелері (егер бұл агент өз атынан әрекет ететін кәсіпорынмен байланысты кәсіпорын болып табылса, 9-бапты қоса алғанда) мұндай табысқа немесе пайдаға салық салуға қатысты болады. Екінші жағынан, кәсіпорынның болжамды тұрақты өкілдігінің шотына осы кәсіпорынның атынан тәуелді агент орындайтын функцияларға қатысты кәсіпорынның активтері мен тәуекелдері (яғни, тәуелді агент осы кәсіпорынның пайдасына жүзеге асыратын қызмет) және осы активтер мен тәуекелдерді қолдау үшін жеткілікті капитал жатқызылады. Содан кейін пайда осы активтерге, тәуекелдерге және капиталға негізделген болжамды тұрақты өкілдік шотына жатқызылады; бұл пайда бөлінеді және тиісті түрде тәуелді агенттің шотына жатқызылған кіріске немесе пайдаға қосылмайды (Есептің I бөлігінің D-5 бөлімін қараңыз пайданы тұрақты өкілдіктердің шотына бөлу).

3-тармақ

27. Осы тармақта Тұрақты өкілдіктің шығыстарына қатысты 2-тармақта баяндалған жалпы нұсқаулар нақтыланады. Тармақта тұрақты өкілдіктің пайдасын есептеу кезінде тұрақты өкілдіктің мақсаттары үшін кез келген жерде жұмсалған шығындарға қатысты жеңілдік жасау қажет екендігі нақты мойындалады. Әлбетте, кейбір жағдайларда әдеттегі әдістер арқылы ескеру қажет соманы бағалау немесе есептеу қажет болады. Мысалы, кәсіпорынның бас кеңсесінде жұмсалған жалпы әкімшілік шығындар жағдайында тұрақты өкілдік айналымының (немесе жалпы пайданың) жалпы кәсіпорын айналымына қатынасына негізделген пропорционалды бөлікті ескеру орынды болуы мүмкін. Осыған байланысты, тұрақты өкілдік мақсаттары үшін жұмсалған шығындар сомасы осылайша жұмсалған нақты соманы білдіруі керек деп есептеледі. Кәсіпорынның шотына жатқызылған кез келген шығыстары үшін тұрақты

өкілдікке қолжетімді шегерім Тұрақты өкілдіктің мұндай шығыстарды нақты өтеуіне байланысты емес.

28. Кейде 2 және 3-тармақтарды келісу қажеттілігі практикалық қиындықтар туғызды деген болжам жасалды, өйткені 2-тармақ тұрақты өкілдік пен бас кеңсе арасындағы бағаларды әдетте нарықтық негізде белгілеуді талап етті, бұл тасымалдаушыға тәуелсіз кәсіпорынмен жұмыс істеген жағдайда күтуге болатын пайда түрін берді, дегенмен 3-тармақтың тұжырымдамасы мыналарды қамтиды, тұрақты өкілдіктердің мақсаттары үшін жұмсалған шығыстардың шегерімі, әдетте, пайда элементін қоспай-ақ, осы шығыстардың нақты сомасы болуы керек.

29. Шындығында, 3-тармақты қолдану кейбір практикалық қиындықтарға әкелуі мүмкін, әсіресе жеке кәсіпорынның принциптері мен 2-баптың негізінде жатқан мүдделі болмаушылыққа қатысты екі тармақтың арасында ешқандай айырмашылық жоқ. 3-тармақта Тұрақты өкілдіктің пайдасын айқындау кезінде белгілі бір шығыстарға шегерім ретінде жол берілуге тиіс екендігі көрсетіледі, 2-тармақта 3-тармақта келтірілген және шығыстарды шегеруге қатысты ережеге сәйкес айқындалған пайда сол немесе ұқсас шарттармен бірдей немесе ұқсас қызметпен айналысатын жеке кәсіпорын алатын пайда деп есептелуі тиіс. Осылайша, 3-тармақта тұрақты өкілдіктің пайдасын анықтауға қолданылатын ереже қарастырылғанымен, 2-тармақ осылайша анықталған пайда жеке және тәуелсіз кәсіпорын алатын пайдаға сәйкес келуін талап етеді.

30. Бұдан басқа, 3-тармақ осы тұрақты өкілдіктің шотына жатқызылатын пайданы айқындау мақсатында тұрақты өкілдіктің шотына қандай шығыстар жатқызылуы тиіс екенін ғана айқындайды. Онда бұл шығыстар салық салынатын тұрақты өкілдіктің кірісін есептеу кезінде оларды шотқа жатқызғаннан кейін шегеріле ме, жоқ па деген мәселе қарастырылмайды, өйткені шығыстарды шегеру шарттары кемсітпеуге қатысты 24-баптың ережелерін ескере отырып, ішкі заңнамада айқындалады (атап айтқанда, осы баптың 3 және 4-тармақтары).

31. Осы принциптерді тұрақты өкілдіктің пайдасын практикалық анықтауға қолданған кезде, жеке кәсіпорынның принциптері мен 2-тармақта келтірілген мүдделі болмаушылықты ескере отырып, кәсіпорынның нақты шығындары тұрақты өкілдіктің мақсаттары үшін жұмсалған шығындар ретінде қарастырылуы мүмкін бе деген сұрақ туындауы мүмкін. Жалпы алғанда, тәуелсіз кәсіпорындар бір-бірімен мәмілелерінде пайда табуға тырысады және мүлікті беру немесе бір-біріне қызмет көрсету арқылы бағаны ашық нарыққа сәйкес белгілейді, дегенмен, белгілі бір мүлікті немесе қызметті тәуелсіз кәсіпорыннан алуға болады деп санауға болмайтын жағдайлар бар немесе тәуелсіз кәсіпорындар өзара тиімділік үшін бірлесіп жүзеге асырылатын кейбір қызмет бойынша шығындарды бөлуге келісуі мүмкін. Осы нақты жағдайларда кәсіпорынның кез-келген тиісті шығындарын тұрақты өкілдіктің шығындары ретінде қарастырған жөн . Осы жағдайлар мен кәсіпорын шеккен шығындар тұрақты өкілдік шығындары болып

саналмауы керек және жеке және тәуелсіз кәсіпорындар принципіне негізделген тиісті мүлік немесе қызмет бас кеңсе мен Тұрақты өкілдік арасында баға бойынша, оның ішінде пайда элементі бойынша берілуі керек жағдайлар арасындағы айырмашылықты жасау кезінде қиындық туындайды. Мәселе мүлік пен қызметтің ішкі берілуі уақытша және түпкілікті болып табыла ма, жоқ па, соны қамтуы керек, сонымен қатар, кәсіпорын әдеттегі экономикалық қызметті жүргізу барысында үшінші тарапқа нарықтық бағаны, яғни сату бағасына тиісті пайданы енгізу арқылы қоятын болады.

32. Бір жағынан, егер шығындар бастапқыда белгілі бір тауарды немесе қызметті сату және тұрақты өкілдік арқылы пайда табу болып табылатын функцияны жүзеге асыру кезінде туындаған болса, бұл сұрақтың жауабы оң болады. Екінші жағынан, егер нақты жағдайдың фактілері мен жағдайларына сүйене отырып, шығындар бастапқыда кәсіпорынның жалпы шығындарын ұтымды ету немесе тұтастай алғанда оның сатылымын арттыру болып табылатын функцияны жүзеге асыру кезінде туындаған болса, жауап теріс болады.[7]

33. Егер тауарлар дайын түрінде де, шикізат немесе жартылай фабрикаттар түрінде де қайта сату үшін жеткізілсе, әдетте 2-тармақтың ережелерін қолданған жөн және пайданы кәсіпорынның жеткізуші бөлімшесінің шотына мүдделі болмаушылық принципін ескере отырып бөлген жөн. Алайда, мұнда да ерекшеліктер болуы мүмкін. Бір мысал, тауарлар қайта сату үшін емес, саудада уақытша пайдалану үшін жеткізілетін жағдай болуы мүмкін, сондықтан материалдарды ортақ пайдаланатын кәсіпорын бөлімшелері осындай материалдарға жұмсалған шығындардағы үлесін ғана төлеуі орынды болуы мүмкін; мысалы, жабдық жағдайында осы бөлімшелердің әрқайсысының оны пайдалануына байланысты амортизация шығындары. Әрине, тауарларды сатып алудың қарапайым фактісі тұрақты өкілдік емес екенін ұмытпаңыз (5 -баптың 4 г) тармақшасы), сондықтан мұндай жағдайларда пайданы бөлу туралы мәселе туындамайды.

34. Материалдық емес құқықтар жағдайында бір топтағы кәсіпорындар арасындағы қатынастарға қатысты ережелер (мысалы, роялти төлеу немесе шығындарды бөлу туралы келісімдер) бір кәсіпорынның бөліктері арасындағы қатынастарға қолданыла алмайды. Шынында да, кәсіпорынның тек бір бөлігінің материалдық емес құқығына "меншік құқығын" бөлу және кәсіпорынның бұл бөлігі тәуелсіз кәсіпорын сияқты басқа бөліктерден роялти алуы керек деп айту өте қиын болуы мүмкін. Бір ғана заңды тұлға болғандықтан, кәсіпорынның кез-келген бөлігіне заңды меншік құқығын бекіту мүмкін болмайды және практикалық тұрғыдан алғанда, құру шығындарын тек кәсіпорынның бір бөлігінің есебіне жатқызу қиынға соғады. Сондықтан материалдық емес құқықтарды құру шығындарын оларды пайдаланатын кәсіпорынның барлық бөліктерінің есебіне жатқызу және сәйкесінше олар жататын кәсіпорынның әртүрлі бөліктерінің атынан туындаған шығындар ретінде қарастырған

жөн. Мұндай жағдайларда кәсіпорынның әртүрлі бөліктері арасында осындай материалдық емес құқықтарды құру немесе сатып алу бойынша нақты шығындарды, сондай-ақ кейіннен осындай материалдық емес құқықтарға қатысты пайда немесе роялти үстемесіз жұмсалған шығындарды бөлу орынды болар еді. Бұл ретте салық органдары кез келген зерттеулер мен әзірлемелерге байланысты ықтимал жағымсыз салдар (мысалы, өніммен және қоршаған ортаға зиянмен байланысты жауапкершілік) кәсіпорынның әртүрлі бөліктері арасында да бөлінуі тиіс екенін білуі тиіс, осылайша тиісті жағдайларда өтемақы алымының туындауына әкеп соғады.

35. Қызмет көрсету саласы – бұл белгілі бір жағдайда бір кәсіпорынның әртүрлі бөліктері арасында қызмет ақысын оның нақты құны бойынша немесе осы құны бойынша пайданы кәсіпорынның қызмет көрсететін бөлігінің шотына жатқызу үшін үстеме ақы төлеу керектігін анықтауда қиындықтар туындауы мүмкін сала. Кәсіпорын немесе оның бір бөлігі жүзеге асыратын сауда осындай қызметтерді көрсетуді қамтуы мүмкін және оларды ұсынғаны үшін стандартты мөлшерлеме есептелуі мүмкін. Бұл жағдайда, әдетте, сыртқы клиентке есептелетін ставка бойынша қызмет ақысын есептеу орынды болады.

---

[7]Негізінен банктерге және басқа қаржы ұйымдарына жататын қаржы активтерінің ішкі аударымдары *Пайданы тұрақты өкілдіктердің шотына жатқызу* есебінің II және III бөліктерінде қаралған белгілі бір мәселелерді тудырады.

36. Егер тұрақты өкілдіктің негізгі қызметі өзіне тиесілі кәсіпорынға нақты қызметтерді ұсыну болса және бұл қызметтер кәсіпорынға нақты артықшылық берсе және олар бойынша шығындар кәсіпорын шығындарының едәуір бөлігін құраса, орналасқан ел нақты пайданы шығындар сомасына қосуды талап етуі мүмкін. Мүмкіндігінше, орналасқан ел схемалық шешімдерден аулақ болуға тырысуы керек және әр жағдайда берілген жағдайларда осы қызметтердің құнына сүйенуі керек.

37. Дегенмен, көбінесе қызмет көрсету жалпы компанияны басқару қызметінің бір бөлігі болып табылады, мысалы, кәсіпорын жалпы оқыту жүйесін енгізген кезде және кәсіпорынның барлық бөлімшелерінің қызметкерлері одан пайда көреді. Бұл жағдайда, әдетте, қызмет көрсету құнын тұтастай алғанда кәсіпорынның жалпы әкімшілік шығындарының бөлігі ретінде қарастырған жөн, бұл шығындар кәсіпорынның осы бөліктерінің мақсаттары үшін жұмсалған шамада кәсіпорынның әртүрлі бөліктері арасында пайданы кәсіпорынның басқа бөлігінің шотына жатқызу үшін ешқандай үстемеақысыз ақты шығындар негізінде бөлінуі керек.

38. Кәсіпорынды жалпы басқару барысында көрсетілетін қызметтерді қарастырған кезде, кәсіпорынның жалпы пайдасының кез-келген бөлігін тиісті басқару нәтижесінде пайда болған деп санау керек пе деген сұрақ туындайды. Бас кеңсесі бір елде орналасқан, бірақ оның барлық қызметі басқа елде орналасқан тұрақты өкілдік

арқылы жүзеге асырылатын компанияның жағдайын қарастырайық. Төтенше жағдайда, тек директорлар жиналыстары бас кеңседе өткізіліп, компанияның барлық басқа қызметі, тек ресми заңды қызметтен басқа, тұрақты өкілдікте жүзеге асырылуы мүмкін. Бұл жағдайда бүкіл кәсіпорын пайдасының кем дегенде бір бөлігі шебер басқару мен директорлардың іскерлік қасиеттерінің арқасында алынды деген көзқарасқа қатысты көп нәрсе айтуға болады, сондықтан кәсіпорын пайдасының бір бөлігі бас кеңсе орналасқан елге қатысты болуы керек. Егер компанияны басқарушы компания басқарса , әрине, мұндай компания өз қызметтері үшін ақы алады, бұл кәсіпорынның пайдасының пайызын ғана білдіруі мүмкін. Бірақ мұндай бағыттың теориялық артықшылықтары қандай болса да, практикалық бағыттары оларға сәйкес келмейді. Жоғарыда келтірілген жағдайда, басқару шығындары, әрине, 3-тармақтың ережелеріне сәйкес тұрақты өкілдіктің пайдасымен салыстырылатын еді, бірақ мәселе тұтастай қарастырылған кезде, "басқарудан түскен пайда" ретінде кейбір шартты санды шегеріп, ескере отырып, алға жылжу дұрыс емес деп саналады. Жоғарыда аталған төтенше жағдайға ұқсас жағдайларда, сондықтан тұрақты өкілдіктің салық салынатын пайдасын анықтау кезінде басқарудан түскен пайда ретінде қандай да бір шартты сандарды ескермеу керек.

39. Әрине, тиімді басқарудан түскен пайданы көрсету үшін кәсіпорынның жалпы пайдасының бір бөлігін оның бас кеңсесіне бөлу әдетке айналған елдер осындай бөлуді жалғастырғысы келуі мүмкін. Баптың бірде-бір ережесі осы үрдісті тоқтатуды көздемейді. Осыған қарамастан, жоғарыда келтірілген 38-тармақта аумағында тұрақты өкілдік орналасқан ел осы тұрақты өкілдіктің шотына жатқызылған пайданы есептеу кезінде бас кеңсенің шотына жатқызылған басқарудан түскен пайданың пропорционалды бөлігін білдіретін соманы шегеруге міндетті емес.

40. Егер кәсіпорынның бас кеңсесі орналасқан ел бас кеңсеге кәсіпорынның пайдасының белгілі бір пайызын тек тиімді басқаруға қатысты бөлсе, тұрақты өкілдік орналасқан ел мұны жасамаса да, екі елде салық салынатын жиынтық сома қажетті сомадан көп болады. Қалай болғанда да, кәсіпорынның бас кеңсесі орналасқан ел қосарланған салық салуды жою үшін қажет болуы мүмкін осы елдегі салық жауапкершілігін есептеу кезінде осындай түзетулерді ұйымдастыруға бастама көтеруі керек.

41. Пайыздық төлемдерді қарастыру ерекше сұрақтар туғызады. Біріншіден, бас кеңсе өзінің тұрақты өкілдігінен бірінші екіншісінің ішкі "қарыздарына" қатысты пайыздар атауымен алынатын сомалар болуы мүмкін. Банктер сияқты қаржылық кәсіпорындарды қоспағанда, мұндай ішкі "пайыздар" жалпы алғанда тануды қажет етпейді. Бұл келесі себептерге байланысты болады. Заңды тұрғыдан алғанда, капиталды сыйақы төлеуге аудару және белгіленген мерзімде толық соманы төлеу міндеттемесі іс жүзінде тұрақты өкілдіктің нақты құқықтық сипатына сәйкес келмейтін ресми акт болып табылады.

- Экономикалық тұрғыдан алғанда, ішкі қарыздар мен ақшалай талаптар жойылуы мүмкін, өйткені егер кәсіпорын тек немесе негізінен өз қаражаты есебінен қаржыландырылса, оған төлеуге болмайтын пайыздық төлемдерді шегеруге рұқсат етілмеуі керек. Рас, симметриялы есептеулер мен кірістер кәсіпорынның жалпы пайдасын бұрмаламаса да, аралық нәтижелер ерікті түрде өзгеруі мүмкін.

42. Осы себепті, ішкі қарыздар мен ақшалай талаптарды шегеруге тыйым салу төменде көрсетілгендей банктердің ерекше жағдайын ескере отырып, тұтастай қолданыла беруі керек.

43. Тағы бір мәселе – кәсіпорын нақты шеккен қарыздар бойынша пайыздарды шегеру. Мұндай қарыздар Тұрақты өкілдіктің қызметіне ішінара немесе толығымен қатысты болуы мүмкін; шынында да, кәсіпорын берген несиелер бас кеңсенің, тұрақты өкілдіктің немесе екеуінің де мақсаттарына қызмет етеді. Осы қарыздарға байланысты тұрақты өкілдік шотына жатқызылған пайданы есептеу кезінде шегерілетін пайыздың бір бөлігін қалай анықтауға болады деген сұрақ туындайды.

44. Бұл түсініктемеде 1994 жылға дейін ұсынылған тәсіл, атап айтқанда нақты борыштық есептеулерді тікелей және жанама бөлу, ең алдымен, практикалық шешімді ұсынбады, өйткені оны біркелкі қолдану екіталай. Сонымен қатар, пайыздық төлемдердің жалпы сомасын немесе белгілі бір тікелей бөлуден кейін қалған пайыздардың бір бөлігін жанама бөлу практикалық қиындықтарға тап болатыны белгілі . Жалпы пайыздық шығыстарды тікелей бөлу тұрақты өкілдікті қаржыландыру шығындарын дәл көрсетпеуі мүмкін екендігі белгілі, өйткені салық төлеуші несиелердің қай жерде тіркелетінін бақылай алады және нақты экономикалық жағдайды көрсету үшін түзетулер қажет болуы мүмкін, атап айтқанда, тәуелсіз кәсіпорын әдетте "еркін" капиталдың белгілі бір деңгейіне ие болады деп күтілуде.

45. Сондықтан, қатысушы елдердің көпшілігі ұйымға да, орындалатын функцияларға да сәйкес келетін капитал құрылымын ескеретін практикалық шешім іздеген жөн деп санайды. Бұл қолайлы капитал құрылымы өз қызметін жүзеге асыру үшін тұрақты өкілдікке "еркін" капитал мен пайыздық қарыздан тұратын белгілі бір қаржыландыру сомасы қажет екенін ескереді. Осылайша, мақсат-тұрақты өкілдік функцияларын, активтерін және тәуекелдерін қолдау мақсатында тиісті "еркін" капитал сомасын бөлгеннен кейін мүдделі болмаушылық принципіне сәйкес пайыздар сомасын тұрақты өкілдік шотына жатқызу. Мүдделі болмаушылық принципіне сәйкес, тұрақты өкілдік оның функцияларын, экономикалық иесі болып табылатын активтерді және ол қабылдаған тәуекелдерді қолдау үшін жеткілікті капиталға ие болуы керек. Қаржы секторында ережелер бизнеске тән тәуекелдердің кез келгені қаржылық шығындарға әкеп соқтырған жағдайда қаржылық жастықтың болуын қамтамасыз ету үшін реттеуші капиталдың ең төменгі деңгейлерін қарастырады. Капитал қаржылық емес секторларда тәуекелді кристалданудан қорғау үшін ұқсас жастықшаны қамтамасыз етеді.

46. Есептің I бөлігінің D-2 (v)b) бөлімінде түсіндірілгендей, пайданы тұрақты өкілдіктердің шотына жатқызу, "еркін" капиталды бөлудің әртүрлі қолайлы тәсілдері бар, олар мүдделі болмаушылық принципіне сәйкес нәтиже бере алады. Әр тәсілдің өзіндік күшті және әлсіз жақтары бар, олар нақты жағдайлардың фактілері мен жағдайларына байланысты азды-көпті маңызды болады. Әр түрлі әдістер тұрақты өкілдікке қатысты "еркін" капиталдың мөлшерін анықтау үшін әр түрлі бастапқы нүктелерді қолданады, олар тұрақты өкілдік құрамына кіретін кәсіпорынның нақты құрылымына көбірек көңіл бөледі немесе балама түрде салыстырмалы тәуелсіз кәсіпорындардың капитал құрылымдарына баса назар аударады. "Еркін" капиталды бөлудің кілті – тану:

– кез-келген тәсілдің күшті және әлсіз жақтары бар және олар қандай жағдайларда болуы мүмкін;

– "еркін" капиталдың жалғыз нарықтық сомасы емес, капиталдың бірқатар ықтимал бөліністері бар, оның аясында жоғарыда көрсетілген негізгі принциптерге сәйкес келетін "еркін" капиталдың мөлшерін табуға болады.

47. Сонымен бірге, "еркін" капиталды тұрақты өкілдіктің шотына жатқызудың әртүрлі қолайлы тәсілдерінің болуы, олар мүдделі болмаушылық принципіне сәйкес нәтиже бере алады және қосарланған салық салу проблемасына әкелуі мүмкін деп танылады. Қаржы институттары үшін ерекше өткір болып табылатын басты мәселе, егер аумағында тұрақты өкілдік орналасқан мемлекеттің ішкі заңнамасының нормалары болса, кәсіпорын мемлекеттері еркін капиталдың нарықтық сомасын тұрақты өкілдік шотына жатқызуға әртүрлі қолайлы тәсілдерді қолдануды талап етеді, тұрақты өкілдік мемлекеті есептеген пайда сомасы қосарланған салық салудан босату мақсатында кәсіпорын мемлекеті есептеген пайда сомасынан жоғары болуы мүмкін.

48. Бұл мәселенің маңыздылығын ескере отырып, Комитет практикалық шешім іздеуге кірісті. Сондықтан ЭЫДҰ-ға қатысушы елдер, егер мынадай шарттар сақталса, аумағында тұрақты өкілдік орналасқан мемлекет пайдаланған тәсілді қолданудан алынған капиталды бөлуді қосарланған салық салудан босатуды есептеу кезінде пайдаланылатын пайыздық шегерім сомасын айқындау мақсатында қабылдауға келісті: біріншіден, егер осы мемлекет пен кәсіпорын мемлекеті арасындағы капиталды бөлудегі айырмашылық ішкі заңнамада көзделген капиталды бөлу әдістерін таңдаудағы қайшылықтарға байланысты орын алса, екіншіден, егер аумағында тұрақты өкілдік орналасқан мемлекет капиталды бөлуге рұқсат етілген тәсілді қолданды деген келісім болса, сонымен қатар келісім бар, бұл тәсіл белгілі бір жағдайда мүдделі болмаушылық принципіне сәйкес келетін нәтиже береді. ЭЫДҰ-ға қатысушы елдер бұл нәтижеге өздерінің ішкі заңнамасының көмегімен, 7 және 23-баптарды түсіндіру арқылы не 25-бапта көзделген өзара уағдаластыққа қол жеткізу рәсімін, атап айтқанда, осы бапта

ұсынылатын мүмкіндікті пайдалана отырып, олардың салық келісімдерін қолдануға немесе түсіндіруге қатысты кез келген мәселелерді шешу үшін қол жеткізе алады деп санайды.

49. Жоғарыда айтылғандай, қаржы институтының (мысалы, банктің) әртүрлі бөліктері арасындағы несиелер бойынша ішкі пайыздық төлемдерге ерекше назар аударылады, өйткені несие беру және алу осындай бизнестің әдеттегі қызметімен тығыз байланысты. Бұл проблема, сондай-ақ жаһандық сауданы жүзеге асыратын банктер мен кәсіпорындардың тұрақты өкілдіктеріне қатысты 7-бапты қолдануға байланысты басқа да проблемалар пайданы тұрақты өкілдіктердің шотына жатқызу баптың II және III бөліктерінде талқыланады.

50. Сақтандыру қызметі жүзеге асырылатын тұрақты өкілдік шотына жатқызылатын инвестициялық активтерді айқындау да баптың IV бөлігінде талқыланатын белгілі бір мәселелердің туындауына әкеледі.

51. Әдетте, кәсіпорынның әр бөлігі немесе бөлімі үшін тиісті есептер бар немесе жасалуы мүмкін, сондықтан қажет болған жағдайда түзетілген пайда немесе шығындар кәсіпорынның белгілі бір бөлігінің шотына айтарлықтай дәлдікпен бөлінуі мүмкін. Бұл бөлу әдісін қолдану орынды болған жағдайда қолайлы деп саналады. Дегенмен, бұл орын алмауы мүмкін жағдайлар бар және 2 және 3-тармақтар "жеке кәсіпорын" қағидаты негізінде тұрақты өкілдік пайдасын алу үшін басқа әдістерді қажет болған жағдайда тиісті түрде қолдануға болмайды дегенді білдірмейді. Мысалы, сақтандыру компанияларының пайдасын есептеудің арнайы әдістері арқылы, мысалы, тиісті елдегі полис ұстаушылардан алынған жалпы сыйлықақыларға сәйкес коэффициенттерді қолдану арқылы анықтау ыңғайлы болуы мүмкін. Тағы да, екі ел арасындағы шекараның екі жағында жұмыс істейтін салыстырмалы түрде шағын кәсіпорын жағдайында тұрақты өкілдік ету үшін тиісті есептер немесе оларды құру құралдары болмауы мүмкін. Сондай-ақ, Тұрақты өкілдіктің істері бас кеңсенің істерімен тығыз байланысты болатын басқа да жағдайлар болуы мүмкін, сондықтан оларды филиалдардың шоттарының кез-келген қатаң негізінде шешу мүмкін болмайды. Егер мұндай жағдайларда тиісті критерийді ескере отырып, тұрақты өкілдіктің коммерциялық пайдасын бағалау әдетке айналған болса, бұл әдісті әрі қарай ұстану өте қолайлы болуы мүмкін, бірақ осылайша жасалған бағалау тиісті есептер сияқты өлшеу дәлдігінің жоғары дәрежесіне ие болмауы мүмкін. Мұндай курс таныс болмаса да, ерекше жағдайларда практикалық себептерге байланысты коммерциялық пайданы басқа әдістер негізінде бағалау қажет болуы мүмкін.

4-тармақ

52. Кейбір жағдайларда жеке шоттар негізінде немесе коммерциялық пайданы бағалау арқылы емес, әртүрлі формулаларды ескере отырып, кәсіпорынның жалпы пайдасын жай бөлу арқылы тұрақты өкілдік шотына жатқызылатын пайданы анықтау тәжірибесі қалыптасты. Бұл әдіс 2-тармақта қарастырылғаннан ерекшеленеді, өйткені

ол жеке кәсіпорын принципі негізінде жеке пайданы бөлуді емес, жалпы пайданы бөлуді білдіреді; шын мәнінде, бұл жеке шоттар негізінде есептеу арқылы алынған нәтижеден өзгеше болатын сандық мәнде нәтиже бере алады. 4-тармақ мұндай әдісті, егер оны қолдану осы Мемлекетте қабылданса, қатысушы мемлекет одан әрі қолдана беруі мүмкін екенін түсіндіреді, тіпті егер оның көмегімен алынған мәліметтер кейде белгілі бір дәрежеде жеке шоттар бойынша алынатын мәліметтерден өзгеше болса да, нәтиже осы бапта қамтылған принциптерге сәйкес келеді деп әділетті түрде айтуға болады. Сонымен бірге, жалпы алғанда, тұрақты өкілдік шотына жатқызылатын пайда, егер олар нақты фактілерді көрсетсе, өкілдік шоттарын ескере отырып анықталуы керек екендігі баса айтылады. Жалпы пайданы бөлуге негізделген бөлу әдісі, әдетте, тұрақты өкілдіктің қызметін ғана ескеретін әдіс сияқты орынды емес деп саналады және оны тек салық органдары мен салық төлеушілер тиісті елде тарихи түрде қалыптасқан және жалпы қанағаттанарлық әдіс ретінде қабылдаған ерекше жағдайларда ғана қолдану керек. Егер мемлекеттердің ешқайсысы мұндай әдісті қолданбаса, 4-тармақты алып тастауға болады деген болжам бар. Алайда, егер қатысушы мемлекеттер бұрын таныс емес әдісті қолдана алғысы келсе, түсіндіру мақсатында тармаққа екіжақты келіссөздер арқылы түзетулер енгізу керек.

53. Біздің ойымызша, осы түсініктеме шеңберінде белгілі бір салаларда осы мақсат үшін қабылданған жалпы пайданы бөлуді қамтитын көптеген әртүрлі әдістерді егжей-тегжейлі талқылауға тырысу орынсыз болар еді. Бұл әдістер халықаралық салық келісімдерінде жақсы құжатталған. Дегенмен, кейбір негізгі түрлерді қысқаша тізімдеу және оларды пайдалану бойынша кейбір нұсқауларды ең жалпы түрде көрсету пайдалы болуы мүмкін.

54. Жалпы пайданы бөлуді қамтитын әдістің маңызды ерекшелігі-бүкіл кәсіпорынның пайдасының пропорционалды бөлігі оның бөліктеріне бөлінеді, ал кәсіпорынның барлық бөліктері бүкіл кәсіпорынның табыстылығына қатысты қабылданған критерийлер немесе критерийлер негізінде үлес қосты деп есептеледі. Осы әдістердің бірі мен екіншісінің арасындағы айырмашылық көбінесе жалпы пайдадағы дұрыс пропорцияны анықтау үшін қолданылатын әртүрлі критерийлерге байланысты туындайды. Әдетте қолданылатын критерийлерді үш негізгі категорияға бөлуге болады деп айту әділетті болар еді, атап айтқанда кәсіпорынның кірісіне, оның шығыстарына немесе капитал құрылымына негізделген. Бірінші санат айналымға немесе комиссияға негізделген бөлу әдістерін, екіншісі жалақыны, үшіншісі әр филиалға немесе бөлімшеге бөлінген кәсіпорынның жалпы айналым капиталының үлесін қамтиды. Әрине, бос жерде бұл әдістердің кез келгені басқаларға қарағанда дәлірек екенін айту мүмкін емес; бұл немесе басқа әдістің орындылығы ол қолданылатын жағдайларға байланысты болады. Кейбір кәсіпорындар жағдайында, мысалы, қызмет көрсететін немесе патенттелген жоғары рентабельділік өнімдерін шығаратын болса, таза пайда көбінесе айналымға байланысты болады. Сақтандыру

компаниялары үшін тиісті елдердің әрқайсысында полис ұстаушылардан алынған сыйлықақыларды ескере отырып, жалпы пайданы бөлу орынды болуы мүмкін. Шикізаттың немесе жұмыс күшінің құны жоғары тауарлар шығаратын кәсіпорын жағдайында пайда шығындармен тығыз байланысты болуы мүмкін. Банктік және қаржылық концерндер жағдайында ең қолайлы критерий жалпы айналым капиталының үлесі болуы мүмкін. Жалпы пайданы бөлуді қамтитын кез келген әдістің жалпы мақсаты болуы керек деп есептеледі жеке шоттар негізінде алынатын сандарға мүмкіндігінше жақын салық салынатын пайда сандарын алу, осыған байланысты салық органы басқа тиісті елдердің органдарымен кеңескеннен кейін барлық белгілі фактілерді ескере отырып, осындай нәтижеге қол жеткізу үшін ең ықтимал болып көрінетін әдісті қолдану арқылы анықтауы керек нақты нұсқаулардан басқа қандай да бір нақты нұсқауларды тұжырымдауға тырысу жағымсыз болар еді.

55. Кәсіпорынның бөліктерін бөлетін кез-келген әдісті қолдану, жалпы пайданың үлесі, әрине, кәсіпорынның жалпы пайдасын есептеу кезінде қолданылатын әдіс туралы мәселе туғызады. Бұл мәселені әр түрлі елдердің заңнамасына сәйкес әр түрлі жолмен қарастыруға болады. Бұл қатаң ережелерді орнату арқылы шешуге тырысатын мәселе емес. Бөлінетін пайда белгілі бір елдің заңнамасына сәйкес есептелген пайда болуы керек деп қабылдануы екіталай; әрбір мүдделі елге өз заңнамасының ережелеріне сәйкес пайданы есептеу құқығы берілуі керек.

5-тармақ

56. 5-баптың 4-тармағында қызмет жүргізудің тұрақты орны арқылы жүзеге асырылған кезде де "тұрақты өкілдік" ұғымына енгізілмеген қызметтің бірқатар мысалдары келтірілген. Тұрақты өкілдікке пайданы бөлу ережелерін қарастыру кезінде осы мысалдардың ішіндегі ең маңыздысы осы баптың 5-тармағында аталған сатып алу бөлімінің қызметі болып табылады.

57. 5-тармақ, әрине, тек сатып алуды жүзеге асыру мақсатында құрылған ұйымға қатысты емес; мұндай ұйым тұрақты өкілдік болып табылмайды, сондықтан пайданы бөлуге қатысты осы баптың ережелері қолданылмайды. Бұл тармақ басқа қызметпен айналысса да, өзінің бас кеңсесі үшін сатып алумен айналысатын тұрақты өкілдікті қарастырады. Мұндай жағдайда тармақ тұрақты өкілдіктің пайдасы оған сатып алудан түскен пайданың шартты сомасын қосу жолымен ұлғайтылмауға тиіс екенін көздейді. Бұдан, әрине, сатып алу қызметіне байланысты кез-келген шығындар тұрақты өкілдіктің салық салынатын пайдасын есептеу кезінде алынып тасталатыны шығады.

6-тармақ

58. Бұл тармақтың мақсаты – бір кездері қолданылған тарату әдісі белгілі бір жылы басқа әдіс неғұрлым қолайлы нәтиже беретіндіктен өзгермеуі керек. Қосарланған салық салуды болдырмау туралы келісімнің мақсаттарының бірі-қатысушы мемлекеттің кәсіпорнына оның басқа қатысушы Мемлекеттегі тұрақты өкілдігіне қандай салық режимі берілетініне, сондай-ақ оның тіркелген мемлекетіндегі

кәсіпорынның тұрақты өкілдікпен іс жүргізетін бөлігіне белгілі бір дәрежеде сенімділік беру; осы себепті, 6-тармақ салық режимінің үздіксіздігі мен дәйектілігіне кепілдік береді.

7-тармақ

59. Конвенцияда "пайда" ұғымына анықтама беру қажет деп саналмаса да, осы бапта және Конвенцияның басқа жерлерінде қолданған кезде бұл термин кәсіпорын қызметін жүзеге асырудан алынған барлық кірістерді қоса алғанда кең мағынаға ие екенін түсіну керек. Мұндай кең мағына ЭЫДҰ-ға мүше елдердің көпшілігінің салық заңнамасында терминнің қолданылуына сәйкес келеді.

60. Алайда, "пайда" ұғымын мұндай түсіндіру Конвенцияны қолдануға қатысты кейбір белгісіздіктерге әкелуі мүмкін. Егер кәсіпорынның кірісі Конвенцияның басқа баптарында бөлек қарастырылатын табыс санаттарын, мысалы, дивидендтерді қамтыса, онда осы пайдаға салық салу дивидендтерге қатысты арнайы баппен реттеле ме, жоқ па және т.б. немесе осы баптың ережелерімен реттеле ме деген сұрақ туындауы мүмкін.

61. Егер осы бапты және тиісті арнайы қосымшаны қолдану бірдей салық режимін жаңартуға әкелсе, онда бұл мәселе практикалық тұрғыдан маңызды емес. Сонымен қатар, кейбір арнайы баптарда нақты бапқа басымдық беретін нақты ережелер бар екенін атап өткен жөн (6-баптың 4-тармағын, 10 және 11-баптардың 4-тармағын, 12-баптың 3-тармағын және 21-баптың 2-тармағын қараңыз).

62. Осыған қарамастан, кірістердің белгілі бір санаты бойынша басқа баптарға қатысты осы баптың қолданылу аясын нақтылау мақсатында түсіндіру ережесін белгілеу қажет болды. Әдетте қолданыстағы екіжақты келісімдерде ұстанатын тәжірибеге сәйкес, 7-тармақ бірінші кезекте дивидендтерге, пайыздарға және т. б. қатысты арнайы баптарға артықшылық береді. Ережеде арнайы баптармен қамтылатын кіріс санаттарына жатпайтын коммерциялық пайдаға, сондай-ақ 10 және 11-баптардың 4-тармағына, 12-баптың 3-тармағына және 21-баптың 2-тармағына сәйкес осы бап қолданысына жататын дивидендтерге, пайыздарға және т. б. қатысты қолданылады (12-бапқа түсініктеменің 12 - 18-тармақтарын қараңыз, онда бағдарламалық жасақтаманың белгілі бір жағдайында төлемдерді 7-баптың бөлігі ретінде коммерциялық пайда немесе бір жағынан 13-баптың бөлігі ретінде капиталдан түсетін пайда немесе екінші жағынан 12-баптың бөлігі ретінде роялти ретінде жіктеу керек пе деген мәселені реттейтін принциптер талқыланады).

63. Қатысушы мемлекеттер осы термин мен дивидендтер ұғымының арасындағы айырмашылықты түсіндіру мақсатында "пайда" ұғымына қатысты арнайы түсіндірмелерді немесе анықтамаларды екіжақты негізде келісе алады. Атап айтқанда, егер талқыланатын келісімде дивидендтерге, пайыздар мен роялтиге қатысты арнайы баптарда келтірілген анықтамалардан ауытқулар болса, бұл орынды деп саналуы мүмкін. Егер қатысушы мемлекеттер бір немесе екі мемлекеттің ішкі салық заңнамасына сәйкес "пайда" термині бизнесті немесе іскерлік қызметте

пайдаланылатын жылжымалы мүлікті иеліктен шығарудан немесе жалға беруден түскен кіріс сияқты түсімдердің арнайы сыныптарын қамтитыны туралы хабарлағысы келсе, орынды деп саналуы мүмкін. Осыған байланысты, осындай арнайы пайданы бөлу үшін қосымша ережелерді енгізудің орындылығы туралы мәселені қарастыру қажет болуы мүмкін.

64. Сондай-ақ, 1963 жылғы Конвенция жобасының 12-бабының 2-тармағында және 1977 жылғы Үлгілік конвенцияда "роялти" ұғымының анықтамасы "өнеркәсіптік, коммерциялық немесе ғылыми жабдықты пайдалану немесе қолдану құқығы үшін" төлемдерді қамтығанын атап өткен жөн, бұл төлемдерге сілтеме кейіннен осы анықтамадан алынып тасталды, бұл өнеркәсіптік, коммерциялық немесе ғылыми жабдықты, соның ішінде контейнерді жалға беруден түскен табысты қамтамасыз ету мақсатында, 12-баптың емес, 7-баптың ережелеріне бағынады, бұл осындай табыстың сипатын ескере отырып, Бюджеттік-қаржылық мәселелер жөніндегі комитет орынды деп санайтын нәтиже

Түсініктемеге ескертпелер

65. Италия мен Португалия 8-тармақтың төртінші сөйлемінде келтірілген мәнге қарамастан, салықты есептеу әдісіне қатысты модельдің жаңа редакциясы, яғни 14-бапты алып тастау ұлттық жүйелерге әсер етпейтінін ескеру маңызды деп санайды.

66. Бельгия түсініктеменің 13-тармағында көрсетілген көзқарастарды бөле алмайды. Бельгия бақыланатын шетелдік компаниялар туралы заңнаманы қолдану 7-баптың 1-тармағының ережелеріне қайшы келеді деп санайды. Бұл, әсіресе, қатысушы мемлекет өзінің резиденттерінің біріне осы резидентке шетелдік ұйымның капиталына қатысуына пропорционалды түрде осы ұйым алған табысты жатқызатын болжамды қолдана отырып, шетелдік ұйым алған табысқа салық салатын жағдайға қатысты. Осылайша, бұл Мемлекет 7-баптың 1-тармағына сәйкес осы мемлекет тарапынан салық салынбайтын шетелдік ұйымда резидент емес алған табысты қоса алғанда, өзінің резидентінің салық салынатын базасын арттырады. Осылайша, бұл қатысушы мемлекет шетелдік ұйымның заңды тұлғасын елемейді және 7-баптың 1-тармағын бұза отырып әрекет етеді.

67. Люксембург 7-баптың 1-тармағы қатысушы мемлекеттің өзінің ішкі заңнамасында қамтылған бақыланатын шетелдік компаниялар туралы ережелерге сәйкес өз резиденттеріне салық салу құқығын шектемейтінін көздейтін 13-тармақтағы түсіндірумен келіспейді, өйткені мұндай түсіндіру 7-баптың 1-тармағында келтірілген негізгі қағидатқа күмән келтіреді.

68. 13-тармаққа келетін болсақ, Ирландия өзінің жалпы ескертуін 1-бапқа түсініктеменің 27.5-тармағында білдіреді.

69. 45-тармаққа қатысты Греция Грецияның ішкі заңнамасында "еркін" капиталды тұрақты өкілдіктердің шотына жатқызу үшін ешқандай ережелер мен әдістер қарастырылмағанын атап өтті. Тұрақты өкілдіктің қызметіне ішінара немесе

толығымен жататын кәсіпорын берген қарыздарға қатысты Греция бас кеңсе берген және тұрақты өкілдікке нақты аударылған қарыз сомасына сәйкес келетін пайыздардың бір бөлігін шегеруге мүмкіндік береді.

70. Португалия тұрақты өкілдіктер үшін "еркін" капиталдың белгілі бір деңгейлерін көздейтін ішкі заңнаманың нақты ережелері болған жағдайларды қоспағанда, 7-бапқа түсініктеменің 45-тармағында көрсетілген көзқарасты ұстанбау құқығын сақтап қалғысы келеді.

71. 46-тармаққа қатысты Швеция оның пікірінше "қолайлы" деп санайтын "еркін" капиталды бөлудің әртүрлі тәсілдері мүдделі болмаушылық принципіне сәйкес міндетті түрде нәтижеге әкелмейтінін түсіндіргісі келеді. Демек, осы тәсілдерді қолдану нәтижесінде алынған пайыздық шегерім сомасы мүдделі болмаушылық принципіне сәйкес келетіндігін анықтау үшін әр жағдайдың фактілері мен мән-жайларын қарастыра отырып, Швеция көптеген жағдайларда басқа мемлекеттердің көзқарасы қызығушылықсыз принципке сәйкес келеді деп санамайды. Швеция осыған байланысты өзара келісімге келу процедурасын қолдануды талап ететін қосарланған салық салу жиі орын алады деген пікірде.

72. Португалия 7-бапқа түсініктеменің 48-тармағында сипатталған "симметриялы" тәсілді ұстанбау құқығын сақтағысы келеді, өйткені Португалияның ішкі заңнамасында "еркін" капиталды тұрақты өкілдіктердің шотына жатқызу үшін ешқандай ережелер мен әдістер қарастырылмаған. 23-бапқа сәйкес қосарланған салық салуды жою кезінде Португалия тіркеу елі ретінде ішкі заңнамаға сәйкес тұрақты өкілдік шотына жатқызылған пайда мөлшерін анықтайды.

73. Германия, Жапония және АҚШ 48-тармақта сипатталған практикалық шешіммен келісе отырып, бұл келісімнің қалай жүзеге асырылатынын нақтылағысы келеді. Германия да, Жапония да, АҚШ та тұрақты өкілдігі бар мемлекеттің барлық есептеулерін барлық мақсаттар үшін автоматты түрде қабылдай алмайды. Германиямен немесе Жапониямен байланысты жағдайларда 48-тармақта сипатталған екінші шарт 25-бапқа сәйкес өзара уағдаластыққа қол жеткізу рәсімі арқылы қанағаттандырылуға тиіс. Жапония мен Америка Құрама Штаттары жағдайында шетелдік салық несиесіне қосымша шектеу алғысы келетін салық төлеуші мұны салық төлеуші ішкі заңнаманың капиталды бөлу әдістерін қайшылықты таңдауы нәтижесінде пайда болған тұрақты өкілдіктің пайдасына қосарланған салық салу олардың ішкі заңнамасына сәйкес басқа мәмілелер жасаған шетелдік салық несиесін шектеуді пайдалану сияқты тетіктерді қолданғаннан кейін жойылмады деген жағдайға байланысты Жапонияның немесе АҚШ-тың уәкілетті органына дәлелдеуі керек болатын өзара келісімге қол жеткізу процедурасы арқылы жасау керек,

74. 6 және 7-тармақтарға келетін болсақ, Жаңа Зеландия пайданы жалпы тұрақты өкілдіктердің шотына жатқызуға қатысты ұсынылған тәсілмен келіспейтінін атап өтті,

бұл есептің I-бөлімінде көрсетілген пайданы тұрақты өкілдіктердің шотына жатқызуды білдіреді.

Баптарға ескертпелер

75. Австралия, Чили[8] және Жаңа Зеландия сақтандыру қызметінің кез келген түрінен түскен пайдаға салық салуға қатысты өздерінің ішкі заңнамасын қолдануға рұқсат беретін ережені енгізу құқығын өзіне қалдырады.

76. Австралия мен Жаңа Зеландия қатысушы мемлекеттің резиденті бенефициарлық құқығы бар коммерциялық пайданың үлесіне егер бұл пайданы сенімхат бойынша басқарылатын мүліктің сенімді иесі (Австралия мен Жаңа Зеландияда салық салу мақсатында компаниялар болып саналатын белгілі бір пай қорларынан басқа) жағдайға байланысты Австралияда немесе Жаңа Зеландияда тұрақты өкілдік арқылы жүзеге асырудан алған болса оған салық салу құқығын түсіндіретін ережені енгізу құқығын өзіне қалдырады.

77. Корея мен Португалия кәсіби қызмет көрсететін немесе тәуелсіз сипаттағы басқа қызметті жүзеге асыратын адамдарға егер олар өз аумағында он екі айдағы кез келген кезеңде 183 күннен асатын кезең немесе кезеңдер ішінде болса да, бұл тұлғалардың мұндай қызметтерді көрсету немесе қызметті жүзеге асыру үшін қол жетімді тұрақты өкілдігі (немесе тұрақты базасы) болмаса да оларға салық салу құқығын өзіне қалдырады.

---

[8]Чили 2010 жылы ЭЫДҰ-ға кірген кезде осы тармаққа қосылды.

[9]Чили 2010 жылы ЭЫДҰ-ға кірген кезде осы тармаққа қосылды.

78. Чили[9], Италия және Португалия тәуелсіз жеке қызмет көрсететін адамдарға 2000 жылы шығарылғанға дейін оның редакциясындағы 14-бапқа сәйкес жеке бапқа сәйкес салық салу құқығын өзіне қалдырады.

79. АҚШ баптың 1 және 2-тармақтарын қолдану кезінде оның өмір сүру кезеңінде тұрақты өкілдік шотына жатқызылатын кез келген табысқа немесе пайдаға аумағында тұрақты өкілдік орналасқан қатысушы мемлекет тарапынан салық салынуы мүмкін екендігін көздеу үшін 7-бапқа түзетулер енгізу құқығын өзіне қалдырады.

80. Түркия барлық жағдайларда төлем көзінен контейнерлерді жалға беруден түскен табысқа салық салуды өзіне қалдырады. Осындай табысқа 5 және 7-баптар қолданылған жағдайда, Түркия тұрақты өкілдік туралы норманы жай депо, депо-агенттік және операциялық филиал жағдайларына қолданғысы келеді.

81. Норвегия мен АҚШ 8-бапқа сәйкес халықаралық тасымалдарда пайдаланылатын контейнерлерді пайдаланудан, техникалық қызмет көрсетуден немесе жалға алудан түскен табысты теңіз және әуе тасымалынан түскен табыс сияқты қарастыру құқығын өзіне қалдырады.

82. Австралия мен Португалия екіжақты келіссөздерде, егер қатысушы мемлекеттің уәкілетті органына қол жетімді ақпарат кәсіпорынның тұрақты өкілдігінің шотына жатқызылатын пайданы анықтау үшін жеткіліксіз болса, ереже ұсыну құқығын өзіне қалдырады және уәкілетті орган осы мақсатта осы кәсіпорынға осы баптың қағидаттарына сәйкес уәкілетті органда бар ақпарат мүмкіндік беретіндей осы заңнама қолданылатын болады деген ескертпемен осы Мемлекеттің салық заңнамасының ережелерін қолдана алады.

83. Мексика аумағында тұрақты өкілдік орналасқан Мемлекетте басқа қатысушы мемлекетте орналасқан оның бас кеңсесі тікелей жүзеге асыратын тауарларды егер бұл тауарлар осы тұрақты өкілдік арқылы сатылатындарға ұқсас болса оларды сатудан түсетін коммерциялық пайдаға салық салу құқығын өзіне қалдырады,

ТЕҢІЗ ЖӘНЕ ӘУЕ КӨЛІГІМЕН ХАЛЫҚАРАЛЫҚ ТАСЫМАЛДАУДАН ТҮСКЕН ПАЙДАҒА САЛЫҚ САЛУҒА ҚАТЫСТЫ 8-БАПҚА ТҮСІНІКТЕМЕ

1-тармақ

1. Халықаралық қатынастағы теңіз немесе әуе кемелерін пайдаланудан түскен пайдаға қатысты 1-тармақтың мақсаты мұндай пайдаға тек бір мемлекетте салық салынуын қамтамасыз ету болып табылады. Ереже салық салу құқығы кәсіпорынға қатысушы мемлекетте қалуы керек деген қағидаға негізделген. "Халықаралық қатынас" ұғымының анықтамасы 3-баптың 1-тармағының д) тармақшасында келтірілген.

2. 2017 жылға дейін 1-тармақ салық салу құқығы кәсіпорынның басқару органдарының нақты орналасқан жері орналасқан қатысушы мемлекетте қалуы керек деп қарастырды. Осыған қарамастан, ЭЫДҰ-ға кіретін және кірмейтін елдердің келісімшарттық тәжірибесіне шолу көрсеткендей, бұл мемлекеттердің көпшілігі салық салу құқығын кәсіпорын мемлекетіне беруді жөн көрді және бапқа тиісті өзгерістер енгізілді. Алайда, кейбір мемлекеттер алдыңғы тұжырымдаманы қолдануды жалғастыруды және аумағында кәсіпорынның басқару органдарының нақты орналасқан жері орналасқан мемлекетке салық салуға айрықша құқық беруді жөн көреді. Мұндай мемлекеттер ережені келесідей алмастыра алады:

Халықаралық тасымалдарда теңіз немесе әуе кемелерін пайдаланудан түскен пайдаға аумағында кәсіпорынның басқару органдарының нақты орналасқан жері орналасқан мемлекет тарапынан ғана салық салынуға тиіс.

3. Жоғарыда келтірілген 2-тармақта баламалы тұжырымдаманы қолданғысы келетін мемлекеттер кәсіпорынның басқару органдарының нақты орналасқан жері кеменің бортында орналасқан нақты жағдайды қарастырғысы келуі мүмкін, оны келесі ережені қосу арқылы жасауға болады:

Егер тасымалдаумен айналысатын кәсіпорынның басқару органдарының нақты орналасқан жері кеменің бортында болса, ол кеменің үй айлағы орналасқан қатысушы

мемлекеттің аумағында не егер мұндай айлақ болмаса, кеме иесі резиденті болып табылатын қатысушы мемлекеттің аумағында орналасқан болып есептеледі.

4. Қамтылатын пайда, ең алдымен, халықаралық тасымалдарда пайдаланатын жолаушыларды немесе жүктерді теңіз немесе әуе кемелерімен (меншікті, жалға алынған немесе басқа жолмен кәсіпорынның иелігінде) тасымалдаудан кәсіпорын тікелей алған пайдадан тұрады. Дегенмен, халықаралық тасымалдардың дамуына қарай теңіз және әуе тасымалдарымен айналысатын кәсіпорындар халықаралық тасымалдарға рұқсат беру, жәрдемдесу немесе қолдау үшін қызметтердің кең спектрін үнемі жүзеге асырады. Тармақ сондай-ақ осындай операцияларға тікелей байланысты қызметтен түсетін пайданы, сондай-ақ егер ол осыған байланысты қосалқы қызмет болып табылса, кәсіпорынның теңіз немесе әуе кемелерін халықаралық тасымалдарда пайдаланумен тікелей байланысты емес қызметтен түсетін пайданы қамтиды.

4.1 Кәсіпорынның халықаралық тасымалдарды жүзеге асыру кезінде пайдаланатын теңіз немесе әуе көлігімен жолаушыларды немесе жүктерді тасымалдауына байланысты жүзеге асырылатын кез келген қызмет осындай тасымалдармен тікелей байланысты болып есептелуге тиіс.

4.2 Кәсіпорын халықаралық тасымалдарда теңіз немесе әуе кемелерін өз пайдалануы мақсатында жүзеге асырудың қажеті жоқ, бірақ мұндай пайдалануға қатысты елеусіз үлес қосатын және жеке бизнес немесе кәсіпорын кірісінің көзі болып саналмайтын осындай пайдаланумен тығыз байланысты қызметті халықаралық тасымалдарда теңіз немесе әуе кемелерін пайдалану үшін көмекші деп санаған жөн.

4.3 Осы қағидаттарды ескере отырып, келесі тармақтарда 1-тармақтың халықаралық тасымалдарда теңіз немесе әуе кемелерін пайдалануға қатысатын кәсіпорын жүзеге асыра алатын нақты қызмет түрлеріне қатысты қолданылатын дәрежесі талқыланады.

5. Толық жабдықталған, экипажбен жабдықталған және жеткізілген теңіз немесе әуе кемесінің чартерлік рейстерін жалға беруден алынған пайда жолаушыларды немесе жүктерді тасымалдаудан түскен пайда ретінде қарастырылуы керек. Әйтпесе, кеме қатынасы немесе әуе тасымалының көп бөлігі осы Ережеге бағынбайды. Алайда, 7-бап, 8 емес, теңіз немесе әуе кемелерін халықаралық пайдаланумен айналысатын кәсіпорынның қосалқы қызметі болып табылатын жағдайларды қоспағанда, кемені экипажсыз жалдау туралы шарт негізінде теңіз немесе әуе кемесін жалға беруден түскен пайдаға қатысты қолданылады.

6. Кәсіпорын халықаралық тасымалдарда пайдаланатын теңіз немесе әуе көлігімен тасымалдаудан өзгеше тәсілмен жолаушыларды немесе жүктерді тасымалдаудан алған пайда, егер мұндай тасымалдаулар осы кәсіпорынның, халықаралық тасымалдарда теңіз немесе әуе кемелерін пайдаланумен тікелей байланысты болса немесе қосалқы қызмет болып табылса, тармақтың қолданысына жатады. Мысал ретінде, басқа кәсіпорындар пайдаланатын кодты бөлу немесе слот-чартер туралы келісімдерге сәйкес немесе ертерек жүзудің артықшылықтарын пайдалану үшін теңіз немесе әуе көлігімен

жолаушыларды немесе жүктерді халықаралық тасымалдауды жүзеге асыратын халықаралық тасымалдауға қатысатын кәсіпорын болуы мүмкін. Тағы бір мысал – қаланы әуежаймен байланыстыратын автобус тасымалдайтын авиакомпания, негізінен осы әуежайға және одан халықаралық рейстердің жолаушыларына қол жетімділікті қамтамасыз ету.

7. Тағы бір мысал – жолаушыларды немесе жүктерді халықаралық қатынаста теңіз немесе әуе көлігімен тасымалдаумен айналысатын кәсіпорын, ол осы жолаушыларды немесе жүктерді тасымалдау жүзеге асырылатын елде алып кетуге немесе оларды осы кәсіпорындар жүзеге асыратын құрлық тасымалының кез келген түрімен баратын елге тасымалдауға немесе жеткізуге міндеттенеді. Мұндай жағдайда, басқа кәсіпорындардың көмегімен осындай тасымалдауды ұйымдастырудан бірінші кәсіпорын алған кез келген пайда, егер мұндай құрлықтық тасымалдауды жүзеге асыратын басқа кәсіпорындар пайда таппаса да, тармақтың күшіне енеді.

8. Кәсіпорын халықаралық қатынаста жүзеге асыратын теңіз немесе әуе кемелерінің рейстеріне билеттерді сату үшін көбінесе басқа көлік кәсіпорындарының атынан билеттерді өзі қызмет ететін жерде сатады. Басқа кәсіпорындардың атынан билеттерді мұндай сату кәсіпорын пайдаланатын теңіз немесе әуе кемелерінің рейстерімен тікелей байланысты болады (мысалы, басқа кәсіпорын шығарған билеттерді кәсіпорын ұсынатын халықаралық рейстің ішкі бөлігіне сату) немесе өз сатылымына көмекші қызмет болады. Сондықтан, мұндай билеттерді сатудан бірінші кәсіпорын алған пайда тармақ қолданысының аясына сәйкес келеді.

8.1 Кәсіпорын өзі пайдаланатын теңіз немесе әуе кемелерінің бортында немесе өз қызметінің орындарында (мысалы, билет кассалары) ұсынылатын журналдарда басқа кәсіпорындар үшін орналастыра алатын жарнама осы кемелерді пайдалануға қатысты көмекші қызмет болып табылады және осындай жарнаманың арқасында алынған пайда пункттің күшіне енеді.

9. Контейнерлер халықаралық байланыста кеңінен қолданылады. Көбінесе мұндай контейнерлер құрлықтағы тасымалдау кезінде қолданылады. Халықаралық тасымалдаумен айналысатын кәсіпорынның контейнерлерді жалға алудан алатын пайдасы, әдетте, теңіз немесе әуе кемелерін халықаралық қатынаста пайдаланумен тікелей байланысты немесе онымен бірге жүреді және бұл жағдайда тармақтың қолданылу аясына кіреді. Дәл осындай тұжырым осындай контейнерлерді қысқа мерзімді сақтаудан (мысалы, кәсіпорын жүктелген контейнерді жеткізуді күтіп қоймада сақтағаны үшін клиентке ақы алған кезде) немесе контейнерлерді қайтару кешіктірілуіне байланысты айыппұлдардан алған пайдаға қатысты қолданылады.

10. Шет мемлекетте өзінің теңіз немесе әуе кемелерін халықаралық қатынаста пайдалану мақсатында активтері немесе персоналы бар кәсіпорын осы Мемлекетте басқа көлік кәсіпорындарына тауарлар беруден немесе қызметтер көрсетуден кіріс ала алады. Бұған (мысалы) инженерлер, жер үсті персоналы және жабдыққа қызмет

көрсететін персонал, жүк тиеушілер, ас блогы персоналы және тұтынушыларға қызмет көрсететін персонал тауарлармен қамтамасыз ету және қызмет көрсету кіруі мүмкін. Егер кәсіпорын осындай тауарларды ұсынса немесе басқа кәсіпорындарға қызмет көрсетсе және мұндай қызмет тікелей байланысты болса немесе кәсіпорынның теңіз немесе әуе кемелерін пайдаланумен қатар жүрсе, мұндай тауарларды ұсынудан немесе басқа кәсіпорындарға қызмет көрсетуден түскен пайда осы тармаққа жатады.

10.1 Мысалы, халықаралық тасымалдаумен айналысатын кәсіпорындар басқа елдерде теңіз немесе әуе кемелерін пайдалану үшін қажетті объектілерді ұстау шығындарын азайту мақсатында ресурстарды біріктіру туралы келісімдер жасай алады. Мысалы, егер авиакомпания халықаралық авиакомпаниялардың техникалық пулының шартына сәйкес ұшақтары белгілі бір жерге қонатын басқа авиакомпанияларға қосалқы бөлшектер немесе техникалық қызмет көрсету қызметтерін ұсынуға келіссе (бұл оның осы қызметтерді басқа жерлерде пайдалануына мүмкіндік береді), осы Шартқа сәйкес жүзеге асырылатын қызмет халықаралық тасымалдарда ұшақты қатар пайдалану болып табылады.

11. [Алынып тасталды]

12. Бұл тармақ нақты басқару органдары басқа елде орналасқан кеме қатынасы кәсіпорны бір елде пайдаланатын верфтерге қолданылмайды.

13. [Нөмірі өзгерді]

14. Кеме қатынасы немесе авиакөлік кәсіпорындарының инвестициялық кірісі (мысалы, акциялардан, облигациялардан немесе қарыздардан түсетін кіріс), табысты өндіретін Инвестициялар қатысушы мемлекетте халықаралық тасымалдарда бизнесті жүргізудің немесе теңіз немесе әуе кемелерін пайдаланудың ажырамас бөлігі ретінде жүзеге асырылатын жағдайларды қоспағанда, әдетте осы кіріс класына қолданылатын режимде қаралуға жатады, сондықтан инвестицияларды осындай қанаумен тікелей байланысты деп санауға болады. Осыған қарамастан, тармақ ақша ағындарымен жұмыс немесе басқа қазынашылық қызмет барысында алынған пайыздық кіріске, оның шотына кірісі жатпайтын кәсіпорынның тұрақты өкілдіктері үшін не қатысушы мемлекеттің аумағында немесе одан тыс жерлерде орналасқанына қарамастан, қауымдастырылған кәсіпорындар үшін, немесе бас кеңсе үшін (қазынашылық және инвестициялық қызметті орталықтандыру), сондай сондай-ақ, егер мұндай қызметті инвестицияланған қаражатта жүргізу қажет болмаса, кәсіпорынның жергілікті қызметі нәтижесінде алынған пайданың қысқа мерзімді инвестициялары нәтижесінде пайда болған пайыздық кіріске қолданылмайды.

14.1 Халықаралық қатынаста теңіз немесе әуе кемелерін пайдаланумен айналысатын кәсіпорындардан осы мақсатта шығарындыларға рұқсаттар мен жеңілдіктерді сатып алу және пайдалану талап етілуі мүмкін (бұл Рұқсаттар мен жеңілдіктердің сипаты 7-бапқа түсініктеменің 75.1-тармағында түсіндіріледі). 1-тармақ, егер мұндай табыс теңіз немесе әуе кемелерін халықаралық қатынаста пайдалану

жөніндегі іскерлік қызметті жүзеге асырудың ажырамас бөлігі болып табылса, мысалы, егер рұқсаттар теңіз немесе әуе кемелерін пайдалану мақсатында сатып алынса не осы мақсатта сатып алынған рұқсаттар кейіннен осындай Рұқсаттар мен жеңілдіктерге байланысты осындай кәсіпорындар алған табысқа қолданылады олар қажет емес екендігі белгілі болған кезде сатылады.

Ішкі су жолдары арқылы тасымалдауға тартылған қайықтарды пайдалану

15. Өзендер, каналдар мен көлдер арқылы халықаралық қатынастағы теңіз және әуе көлігімен тасымалдауға бірдей режимді қолданғысы келетін мемлекеттер мұны өздерінің екіжақты келісімдеріне келесі ережені енгізу арқылы жасай алады:

Қатысушы мемлекет кәсіпорнының ішкі су жолдары арқылы тасымалдауға қатысатын кемелерді пайдаланудан түскен пайдасына тек осы Мемлекетте ғана салық салынуға тиіс.

16. Жоғарыда аталған ереже екі немесе одан да көп елдер арасындағы ішкі су жолдары арқылы тасымалдауға қатысты ғана емес (бұл жағдайда ол 1-тармақпен қиылысады), сондай-ақ бір Мемлекеттің кәсіпорны екінші мемлекеттегі екі тармақ арасында жүзеге асыратын ішкі су жолдары арқылы тасымалдауға да қолданылатын болады. Жоғарыда аталған 2-тармақта келтірілген, соған сәйкес аумағында кәсіпорынның басқару органдарының нақты орналасқан жері орналасқан мемлекетке салық салу құқығы берілетін балама тұжырым да жоғарыда аталған Ережеге қолданылады. Егер осы балама ереже пайдаланылса, мұндай қайықтардың халықаралық тасымалдауға қатысатын теңіз және әуе кемелері сияқты қаралуын қамтамасыз ету үшін 13 және 22-баптардың 3-тармағында "Ішкі су жолдары арқылы тасымалдаумен айналысатын қайықтарға" сілтеме қосқан жөн (сонымен қатар 15-бапқа түсініктеменің 9.3-тармағын қараңыз). Бұдан басқа, жоғарыда аталған 4 және 14-тармақтарға енгізілген қағидаттар мен мысалдар ішкі су жолдары арқылы тасымалдаумен айналысатын қайықтарды пайдаланудан қандай пайда алынғанын айқындау мақсаттары үшін қажетті өзгерістермен қолданылатын болады. Ішкі су жолдары арқылы, атап айтқанда, көршілес мемлекеттер арасында тасымалдауға байланысты туындауы мүмкін нақты салық проблемалары да екіжақты келісім қабылдау арқылы шешілуі мүмкін.

17. Жоғарыда келтірілген балама ереже ішкі су жолдарымен тасымалдауға қатысты "қайық" сөзін қолданғанымен, бұл Конвенцияда қолданылатын "кеме" сөзінің мағынасын қандай да бір жолмен шектеу ретінде түсіндірілмеуі керек дәстүрлі айырмашылықты көрсетеді, ол суда жүзу үшін пайдаланылатын кез келген кемені қамтитын кең мағынаға ие болуы керек.

18. Тараптар сондай-ақ балық аулау қызметімен, түбін тереңдету немесе ашық теңізде сүйрету жөніндегі жұмыстармен айналысатын кемелерді пайдаланудан түскен пайда осы баптың қолданысына жататын табыс деп есептелуі үшін екіжақты тәртіппен келісе алады.

Тек теңіз немесе әуе көлігімен тасымалдаумен айналыспайтын кәсіпорындар

19. 1-тармақтың тұжырымдамасынан тек теңіз немесе әуе көлігімен тасымалдаумен айналыспайтын кәсіпорындар, соған қарамастан, өздеріне тиесілі Теңіз немесе әуе кемелерін пайдаланудан алатын пайдаға қатысты осы тармақтың қолданысына жатады.

20. Егер мұндай кәсіпорынның шет мемлекетте тек өзінің теңіз немесе әуе кемелерін пайдаланумен айналысатын тұрақты өкілдіктері болса, онда мұндай өкілдіктерді тек теңіз немесе әуе тасымалымен айналысатын кәсіпорындардың тұрақты өкілдіктерінен өзгеше тәсілмен қарауға негіз жоқ.

21. Сондай-ақ, егер кәсіпорынның басқа Мемлекетте тек теңіз немесе әуе тасымалымен айналыспайтын тұрақты өкілдігі болса, 1-тармақтың ережелерін қолдануда қиындықтар болмайды. Егер оның тауарлары өз кемелерімен шет мемлекеттің аумағында өзіне тиесілі тұрақты өкілдікке тасымалданса, кәсіпорынның өз тасымалдаушысы ретіндегі қызметі нәтижесінде алған пайдасына аумағында тұрақты өкілдік орналасқан Мемлекетте тиісті түрде салық салынбайды деп айту дұрыс болады. Егер тұрақты өкілдікте теңіз немесе әуе кемелерін пайдалануға арналған қондырғылар болса (мысалы, жүк айлақтары) немесе кәсіпорынның тауарларын тасымалдауға байланысты басқа шығындар болса да, дәл солай болуы керек (мысалы, қызметкерлер шығындары). Бұл жағдайда, халықаралық тасымалдарда әуе және теңіз кемелерін пайдалануға байланысты белгілі бір функцияларды тұрақты өкілдік жүзеге асыра алатын болса да, осы функцияларға қатысты пайдаға тек кәсіпорын тиесілі Мемлекетте салық салынады. Осындай функцияларды орындау кезінде шеккен кез келген шығыстар немесе олардың бір бөлігі аумағында тұрақты өкілдік орналасқан Мемлекетте салық салуға жатпайтын пайданың бір бөлігін есептеу кезінде шегерілуі тиіс, осылайша, 7-бапқа сәйкес осы Мемлекетте салық салынуы мүмкін тұрақты өкілдік шотына жатқызылған пайданың бір бөлігі қысқартылмайды.

22. Егер теңіз немесе әуе кемелері халықаралық тасымалдарда пайдаланылса, жоғарыда келтірілген 2-тармақтан алынған баламалы тұжырымды осындай пайдаланудан алынатын пайдаға қолдануға теңіз немесе әуе кемелерін бүкіл кәсіпорынның басқару органдарының нақты орналасқан жері болып табылмайтын тұрақты өкілдік пайдаланатыны әсер етпеуге тиіс; осылайша, мұндай пайда 7-бапқа сәйкес Тұрақты өкілдіктің шотына жатқызылуы мүмкін болса да, оның аумағында кәсіпорынның басқару органдарының нақты орналасқан жері орналасқан Мемлекетте салық салынады (бұл нәтиже 7-баптың 4-тармағымен расталады).

2-тармақ

23. Теңіз немесе әуе көлігімен тасымалдау саласындағы халықаралық ынтымақтастықтың әртүрлі формалары бар. Бұл салада халықаралық ынтымақтастық бірлескен іскерлік қызметтен түсетін түсімдерді (немесе пайданы) бөлу үшін белгілі бір ережелерді белгілейтін өзара коммерциялық қызмет туралы келісімдер немесе өзге де осындай шарттар жасасу арқылы қамтамасыз етіледі.

24. Пулға, бірлескен кәсіпорынға немесе халықаралық пайдалану қызметіне қатысушының салық салуға қатысты ұстанымын түсіндіру және кез келген ықтимал қиындықтарды жеңу үшін қатысушы мемлекеттер қажет болған жағдайда мыналарды екі жақты тәртіппен қоса алады:

... бірақ осылайша алынған пайданың қатысушыға бірлескен операциядағы үлесіне пропорционалды түрде бөлінетін бөлігіне ғана.

25. [Нөмір өзгертілді, түзетулер енгізілді]

Түсініктемеге ескертпелер

26. [Нөмір өзгертілді, түзетулер енгізілді]

27. [алынып тасталды]

28. Греция мен Португалия осы бапты ілеспе қызметтен түсетін табысқа қолдануға қатысты өз пікірінде қалады (4 - 10.1, 14 және 14.1-тармақтарды қараңыз).

29. Германия, Греция, Мексика және Түркия жолаушыларды немесе жүктерді ішкі тасымалдаудан, сондай-ақ контейнерлік тасымалдаудан түсетін табысқа бапты қолдануға қатысты өз пікірінде қалады (жоғарыдағы 4, 6, 7 және 9-тармақтарды қараңыз).

30. Греция бербоут-чартер шарты негізінде теңіз немесе әуе кемесін жалға алу төлемдеріне 12-бапты қолданатын болады.

Бапқа ескертпелер

31. Канада, Венгрия, Мексика және Жаңа Зеландия ішкі тасымалдаудан түскен пайда ретінде сол елдің басқа жерінде түсіру үшін тиісті елдің бір жерінде бортқа қабылданған жолаушыларды немесе жүктерді тасымалдаудан алынған пайдаға салық салу құқығын өзіне қалдырады. Жаңа Зеландия сонымен қатар жағалаудағы және континенттік қайраңдағы басқа қызмет түрлерінен түсетін ішкі тасымалдаудан түсетін пайда ретінде салық салу құқығын өзіне қалдырады.

32. Латвия ерекше жағдайларда халықаралық тасымалдарда кемелерді пайдаланудан алынған пайдаға қатысты тұрақты өкілдік ережесін қолдану құқығын өзіне қалдырады.

33. Дания, Норвегия және Швеция Scandinavian Airlines system (SAS) әуе көлігі консорциумы алған пайдаға қатысты арнайы ережелерді қосу құқығын өзіне қалдырады.

34. [Алынып тасталды]

35. Ол үшін кеме қатынасы саласындағы ерекше жағдайға байланысты Греция халықаралық тасымалдарда кемелерді пайдаланудан түскен пайдаға қатысты Конвенцияның ережелеріне қатысты әрекет ету еркіндігін сақтайды.

36. Мексика тұрғын үй беруден түскен пайдаға көзден салық салу құқығын өзіне қалдырады.

37. [Алынып тасталды]

38. Австралия Австралияда түсіру үшін Австралияның бір нүктесінде бортқа қабылданған жолаушыларды немесе жүктерді тасымалдаудан түскен пайдаға салық салу құқығын өзіне қалдырады.

39. Егер теңіз немесе әуе кемелерін жалға алушы халықаралық тасымалдарда пайдаланса немесе жалға беруден түскен табыс теңіз немесе әуе кемелерін халықаралық тасымалдарда пайдаланудан түскен пайдаға байланысты болса, АҚШ 1-тармақтың қолданылу аясына теңіз және әуе кемелерін жалға беруден түскен табысты толық негізде және бербоут-чартер негізінде қосу құқығын өзіне қалдырады. АҚШ Сонымен қатар халықаралық тасымалдауда қолданылатын контейнерлерді пайдаланудан, техникалық қызмет көрсетуден немесе жалға алудан түскен табысты пункттің қолданылу аясына қосу құқығын өзіне қалдырады.

40. Словакия 12-бапқа сәйкес теңіз және әуе кемелерін, сондай-ақ контейнерлерді жалға алудан түскен пайдаға салық салу құқығын өзіне қалдырады.

41. Ирландия, егер теңіз немесе әуе кемелерін жалға алушы халықаралық тасымалдауда пайдаланса немесе жалдау кірісі халықаралық тасымалдауда теңіз немесе әуе кемелерін пайдаланудан түскен пайдаға байланысты болса, теңіз немесе әуе кемелерін бербоут жарғысы негізінде жалға беруден түскен табысты баптың қолданылу аясына қосу құқығын өзіне қалдырады.

42. Түркия автомобиль көлігімен тасымалдауды қамту және 3-бапта "халықаралық тасымалдаулар" ұғымының анықтамасына тиісті өзгеріс енгізу үшін баптың қолданылу аясын кеңейту құқығын өзіне қалдырады.

43. Латвия теңіз немесе әуе кемелерін бербоут жарғысы негізінде жалға алудан, сондай-ақ контейнерлерді жалға алудан түсетін пайданың, егер мұндай пайда халықаралық тасымалдармен байланысты болса, 1-тармақта қамтылған табыс сияқты қаралуын қамтамасыз ететін ережені қосу құқығын өзіне қалдырады.

ҚАУЫМДАСТЫРЫЛҒАН КӘСІПОРЫНДАРҒА САЛЫҚ САЛУҒА ҚАТЫСТЫ 9-БАПҚА ТҮСІНІКТЕМЕ

1. Бұл бапта салық салу мақсатында жасалуы мүмкін пайдаға түзетулер қарастырылады, егер мәмілелер нарықтан басқа шарттармен байланысты кәсіпорындар (бас және еншілес компаниялар, сондай-ақ жалпы басқарылатын компаниялар) арасында жасалған болса. Комитет осы бапты қолдану шарттарын, оның салдарын және егер сауда-саттық нарықтан басқа шарттарда жасалған болса, пайданы түзету үшін қолданылуы мүмкін әртүрлі әдістерді зерттеуге көп уақыт пен күш жұмсады (және солай бола береді). Оның қорытындылары аталған бапта көрсетілген халықаралық кәсіпорындар мен салық органдарына[10] арналған трансферттік баға нұсқаулығы , ол осы саладағы Комитеттің барысын көрсету үшін мезгіл-мезгіл жаңартылып отырады. Бапта халықаралық деңгейде танылған қағидаттар ұсынылған

және бап беделді көрінісі болып табылатын мүдделілік қағидатын қолдану жөніндегі нұсқаулықтар келтірілген.

1-тармақ

2. Бұл тармақта қатысушы мемлекеттің салық органдары, егер кәсіпорындар арасындағы ерекше қатынастардың нәтижесінде шоттар осы Мемлекетте туындайтын нақты салық салынатын пайданы көрсетпесе, қауымдастырылған кәсіпорындардың салық төлеу жөніндегі міндеттемелерін есептеу мақсатында кәсіпорындардың шоттарын қайта жаза алатынын[11] көздейді. Мұндай жағдайларда түзетуге рұқсат беру орынды екені анық. Осы тармақтың ережелері екі кәсіпорын арасында арнайы шарттар белгіленген немесе қойылған жағдайда ғана қолданылады. Егер екі кәсіпорын арасындағы мәмілелер ашық нарықтың әдеттегі коммерциялық шарттарында (нарықтық шарттарда) жүзеге асырылса, қауымдастырылған кәсіпорындардың шоттарын қайта жазуға рұқсат етілмейді.

3. Бюджет-қаржы мәселелері жөніндегі комитеттің "жіңішке капиталдандыру" туралы бабында талқыланғандай, салық келісімдері мен баптың қолданылу аясына қатысы бар жұқа капиталдандыруға қатысты ішкі нормалар арасында өзара байланыс бар. Комитет бұған сенеді:

1) Егер олардың әрекеті қарыз алушының пайдасын нарықтық жағдайда алынатын тиісті пайданың сомасына дейін ассимиляциялауға дейін азайтылса, бап жұқа капиталдандыруға қатысты ұлттық нормаларды қолдануға кедергі келтірмейді;

2) бап несиелік шартта көзделген пайыздық мөлшерлеменің нарықтық мөлшерлеме болып табылатындығын анықтаған кезде ғана емес, сонымен қатар prima facie несиесін несие деп санауға бола ма, әлде оны төлемнің қандай да бір басқа түрі, атап айтқанда жарғылық капиталға жарна ретінде қарастыру керек пе;

3) "жіңішке" капиталдандыру мәселесін шешуге бағытталған қағидаларды қолдану, әдетте, тиісті отандық кәсіпорынның салық салынатын пайдасының нарықтық пайдадан асатын деңгейге дейін ұлғаюына әкеп соқпауы тиіс және бұл қағида тиісті салық келісімдерін қолдану кезінде сақталуы тиіс.

4. Байланысты Тараптар арасында мәмілелер жасау үшін кейбір елдер қабылдаған арнайы регламент Конвенцияға сәйкес келе ме деген сұрақ туындайды. Мысалы, дәлелдеу ауыртпалығын немесе кейде ішкі заңнамада кездесетін кез-келген түрдегі презумпцияларды ауыстыру қызығушылық принципіне сәйкес келе ме деген сұрақ туындауы мүмкін. Бірқатар елдер баптың баптың шарттарынан өзгеше шарттарда ұлттық заңнамаға сәйкес пайданы түзетуге ешбір жағдайда кедергі келтірмейтіндей етіп түсіндіреді және келісімдер деңгейіне қызығушылық қағидатын арттыру функциялары бар. Сонымен қатар, барлық дерлік қатысушы елдер стандарттармен салыстырғанда қатаң болатын ақпаратқа қосымша талаптар немесе тіпті дәлелдеу ауыртпалығын ауыстыру 24-баптың мағынасында кемсітушілікті білдірмейді деп

санайды. Алайда, кейбір жағдайларда кейбір елдердің ұлттық заңнамасын қолдану баптың қағидаттарына сәйкес келмейтін пайдаға түзетулер енгізуі мүмкін. Бап қатысушы мемлекеттерге мұндай жағдайларды тиісті түзетулер арқылы (төменде қараңыз) және өзара уағдаластыққа қол жеткізу рәсіміне сәйкес шешуге мүмкіндік береді.

2-тармақ

5. 1-тармақта көзделген жағдайда қауымдастырылған кәсіпорындар арасындағы мәмілелерді қайта жазу экономикалық қосарланған салық салуға әкелуі мүмкін (әр түрлі тұлғаларда бірдей табысқа салық салу), Егер А мемлекетінің пайдасы өсу жағына қарай қайта қаралатын кәсіпорнына оның мемлекеттегі қауымдастырылған кәсіпорнынан салық салынып қойған пайда сомасына салық салынатын болса В. 2-тармақ осы жағдайларда в мемлекеті қосарланған салық салуды жою үшін тиісті түзетулер енгізуі керек деп қарастырады.

---

[10]Бұл баптың түпнұсқасын ЭЫДҰ Кеңесі 1995 жылы 27 маусымда мақұлдады. Бет форматында жарияланды, Multinational Enterprises and Tax Administrations, OECD, Paris, 1995.

[11]ЭЫДҰ кеңесі 1986 жылғы 26 қарашада бекіткен және R(4)-1 бетіндегі ЭЫДҰ Үлгілік салық конвенциясының толық нұсқасының II томына енгізілген.

6. Осыған қарамастан, түзету мемлекетте автоматты түрде жасалмауы керек, өйткені А мемлекетіндегі пайда өсті; түзету тек егер в мемлекеті түзетілген пайда сандары егер сауда-саттық нарықтық жағдайда жасалса, пайда қандай болатынын дұрыс көрсетеді деп санаса ғана жүзеге асырылуы керек. Басқаша айтқанда, бұл тармаққа сілтеме жасауға болмайды және егер ол қатаң коммерциялық негізде дұрыс есептелген болса, бір қауымдастырылған кәсіпорынның кірісі қол жеткізілетін деңгейден жоғары деңгейге көтерілген жағдайларда қолдануға болмайды. Осылайша, В мемлекеті А мемлекетінде жасалған түзету негізінен де сомаға негізделген деп санаса тәуелді компанияның пайдасына түзету енгізуге міндетті.

6.1 Кейбір елдердің ішкі заңнамасына сәйкес, белгілі бір жағдайларда салық төлеушіге салық төлеуші нарықтық баға деп санайтын бағаны көрсету үшін қауымдастырылған кәсіпорындар арасындағы мәміле бағасын түзету үшін бұрын берілген салық декларациясына түзетулер енгізуге рұқсат етілуі мүмкін. Егер олар адал ниетпен жасалса, мұндай түзетулер салық төлеушілердің қызығушылық принципіне сәйкес салық салынатын табыс туралы мәліметтерді ұсынуын жеңілдетуі мүмкін. Алайда, экономикалық қосарланған салық салу, мысалы, егер салық төлеуші бастамашылық еткен мұндай түзету бір қатысушы мемлекеттің кәсіпорнының пайдасын арттырса, бірақ бұл ретте басқа қатысушы мемлекетте қауымдастырылған кәсіпорынның пайдасына тиісті түзету жүргізілмеген болса, орын алуы мүмкін.

Мұндай қосарланған салық салуды жою 2-тармақтың қолданылу аясына кіреді. Шынында да, егер аталған бірінші мемлекетте өскен пайдадан салықтар алынса, бұл мемлекет белгілі бір мемлекеттің кәсіпорнын пайдаға қосқан және басқа Мемлекеттің кәсіпорнына салық салынған пайдаға салық салған деп саналуы мүмкін. Мұндай жағдайларда 25-бап Қатысушы мемлекеттердің уәкілетті органдарына қосарланған салық салуды жою үшін бірлескен консультациялар өткізуге мүмкіндік береді; уәкілетті органдар, тиісінше, бастапқы түзетудің 1-тармақтың шарттарына сәйкес келетіндігін анықтау үшін өзара уағдаластыққа қол жеткізу рәсімін және егер сәйкес болса, қосарланған салық салуды жою мақсатында осы пайдаға басқа Мемлекетте есептелген салық сомасына тиісті түзету сомасын айқындау үшін пайдалана алады.

7. Тармақта түзету жүргізілетін әдіс нақты көрсетілмейді. ЭЫДҰ-ға қатысушы елдер осы жағдайларда қосарланған салық салудан босатуды қамтамасыз ету үшін әртүрлі әдістерді қолданады және осыған байланысты қатысушы мемлекеттер бапқа енгізгісі келетін кез келген нақты ережелерді екіжақты тәртіппен келісе алады. Мысалы , кейбір мемлекеттер, егер А мемлекетіндегі х кәсіпорнының кірісі коммерциялық негізде болатын деңгейге көтерілсе, түзету в мемлекетіндегі Y қауымдастырылған кәсіпорнының бағалауын қалпына келтіру арқылы жасалуы керек жүйені қалауы мүмкін, онда салықтық табысты тиісті сомаға азайту үшін қосарланған салық салынатын пайда бар. Екінші жағынан, кейбір басқа мемлекеттер 23-баптың мақсаттары үшін қосарланған салық салынатын пайданы А мемлекетінде салық салынатын сияқты В мемлекетінің Y кәсіпорнында қарастыруды қарастырғанды жөн көреді; тиісінше, в мемлекетінің кәсіпорны салыққа қатысты 23-бапқа сәйкес В мемлекетінде босатуға құқылы, А мемлекетіндегі оның қауымдастырылған кәсіпорны төлеген.

8. Тармақтың мақсаты "қайталама түзетулер" деп атауға болатын нәрсені қарастыру емес. 1 - тармақта көрсетілген қағидатқа сәйкес А мемлекетіндегі х кәсіпорнының салық салынатын пайдасын арттыру бағытында қайта қарау жүргізілді делік, сондай-ақ 2-тармақта көрсетілген қағидатқа сәйкес в мемлекетіндегі Y кәсіпорнының пайдасына түзетулер енгізілді делік. Егер мәмілелер нарықтық бағамен жүзеге асырылса, ұстаным әлі де дәл қалпына келтірілмеген, өйткені іс жүзінде түзетілетін пайданы білдіретін ақша х кәсіпорнында емес, Y кәсіпорнында болады. Егер нарықтық жағдайларға негізделген баға белгілеу қолданылса және Х кәсіпорны кейіннен бұл пайданы Y кәсіпорнына аударғысы келсе, мысалы, дивидендтер немесе роялти түрінде (егер Y кәсіпорны х кәсіпорнының бас компаниясы болса) немесе, мысалы, несие түрінде (егер х кәсіпорны болса) жүзеге асырар еді деп айтуға болады у кәсіпорнының бас компаниясы болды) және мұндай жағдайларда тиісті табыстың түріне және осындай кіріске қатысты баптың ережелеріне байланысты басқа салықтық салдарлар болуы мүмкін (мысалы, төлем көзінен салықты пайдалану).

9. Жағдайды дәл анықтау үшін қажет болатын бұл қайталама түзетулер, егер нарықтық жағдайда мәмілелер жасалса, Нақты жағдайдың фактілеріне байланысты болады. 2-тармақтың ережелерінің ешқайсысы, егер оларға қатысушы мемлекеттердің ішкі заңнамасында рұқсат етілсе, мұндай қайталама түзетулерді енгізуге кедергі келтірмейтінін атап өткен жөн.

10. Осы тармақта в мемлекеті а мемлекетіндегі Х кәсіпорнының пайдасын қайта қарағаннан кейін у кәсіпорнының пайдасына тиісті түзетулер енгізуге міндетті болмайтын кезең болуы керек пе деген мәселе де ашық күйінде қалып отыр. Кейбір мемлекеттер в мемлекетінің міндеттемесі мәңгілік болуы керек деп санайды; басқаша айтқанда, А мемлекеті бағалауды қайта қарағаннан бері қанша жыл өтсе де, Y кәсіпорны в мемлекетінде әділеттілік құқығына сәйкес тиісті түзетулер енгізуі керек. Басқа мемлекеттер мұндай Мәңгілік міндеттеме практикалық тұрғыдан мүмкін емес деп санайды. Сондықтан, осы жағдайларда бұл проблема баптың мәтінінде қозғалмады, алайда қатысушы мемлекеттер, егер қаласа, в мемлекеті тиісті түзету жасауға міндетті кезеңнің ұзақтығына қатысты ережелерді екіжақты келісімдерге енгізе алады (осы мәселе бойынша 25-бапқа 39, 40 және 41-тармақтарды қараңыз). Қатысушы мемлекеттер де бұл мәселені 1-тармаққа сәйкес түзетулер жасалуы мүмкін кезеңнің ұзақтығын шектейтін Ереженің көмегімен шешкісі келуі мүмкін; мұндай шешім бастапқы түзетуден кейін тиісті түзету болмаған жағдайда туындауы мүмкін экономикалық қосарланған салық салуды болдырмауға мүмкіндік береді. Осы нәтижеге қол жеткізгісі келетін қатысушы мемлекеттер 2-тармақтан кейін мынадай тармақты қосуға екіжақты тәртіппен келісе алады:

3. Қатысушы мемлекет кәсіпорынды пайдаға қоспауға және кәсіпорынға есептелетін пайдаға тиісінше салық салуға тиіс емес, бірақ 1-тармақта көрсетілген шарттарға байланысты пайда кәсіпорынға есептелуі тиіс салық жылының аяғынан бастап [екіжақты негізде келісілген кезең] өткеннен кейін мұндай түрде есептелмеген. Осы тармақтың ережелері алаяқтық, өрескел немқұрайлылық немесе міндеттемелерді қасақана орындамау жағдайында қолданылмауға тиіс.

11. Егер мүдделі тараптар арасында тиісті түзетудің сомасы мен сипатына қатысты дау болса, 25-бапта көзделген өзара уағдаластыққа қол жеткізу рәсімі қолданылуы тиіс; Осы бапқа түсініктеме осы баптың негізінде жүзеге асырылған қауымдасқан кәсіпорындардың пайдасын түзетуге (атап айтқанда, трансферттік бағаларды түзетуден кейін) және кейіннен баптың 2-тармағына сәйкес жүргізілуі тиіс тиісті түзетулерге қолданылатын бірқатар ойларды қамтиды (атап айтқанда, 10, 11, 12, 33, 34-тармақтарды қараңыз, 25-бапқа 40 және 41 түсініктеме).

12. [Нөмір өзгертілді]

13. [Алынып тасталды]

14. [Алынып тасталды]

Түсініктемеге ескертпе

15. АҚШ қаржы құралының сипатын қарыздан меншікті капиталға және пайыздан дивидендке төлеу сипатын өзгертуден басқа, жұқа капиталдандыру жағдайларын қарастырудың қолайлы жолдары болуы мүмкін екенін атап өтті. Мысалы, тиісті жағдайларда құралдың сипаты (қарыз ретінде) және төлем сипаты (пайыз ретінде) өзгеріссіз қалуы мүмкін, бірақ салық салушы Мемлекет төленген пайыздарды шегеруді кейінге қалдыруы мүмкін, әйтпесе қарыз алушының таза кірісін есептеу кезінде ескеруге рұқсат етіледі.

Бапқа ескертпелер

16. Чехия өзінің келісімдеріне 2-тармақты қоспау құқығын өзіне қалдырады, бірақ келіссөздер барысында ол осы тармақты қабылдауға дайын, сонымен бірге ықтимал тиісті түзетуді адал мәмілелер жағдайларымен шектейтін үшінші тармақты қосуға дайын.

17. [Алынып тасталды]

17.1 Италия өзінің келісімдеріне тиісті келісімнің өзара уағдаластығы туралы бапта көзделген рәсімге сәйкес ғана 9-баптың 2-тармағына сәйкес түзетулер енгізетін ережені енгізу құқығын өзіне қалдырады.

18. Австралия егер қатысушы мемлекеттің уәкілетті органына қолжетімді ақпарат кәсіпорынның шотына жатқызылатын пайданы анықтау үшін жеткіліксіз болса, уәкілетті орган осы кәсіпорынға осы мақсатта осы Мемлекеттің салық заңнамасының ережелерін қолдана алады деген ережені ұсыну құқығын сақтайды, бұл заңнама рұқсат етілгендей қолданылады осы баптың қағидаттарына сәйкес уәкілетті органда бар ақпарат.

19. Венгрия мен Словения 2-тармақта тиісті түзету егер олар бастапқы түзетуді негізді деп санаса ғана енгізілетінін көрсету құқығын өзіне қалдырады.

ДИВИДЕНДТЕРГЕ САЛЫҚ САЛУҒА ҚАТЫСТЫ 10-БАПҚА ТҮСІНІКТЕМЕ

I. Алдын ала ескертулер

1. "Дивидендтер" әдетте акционерлерге жауапкершілігі шектеулі[12] серіктестіктер, акциялармен шектелген[13] Акционерлік қоғамдар, жауапкершілігі шектеулі серіктестіктер[14] немесе басқа Акционерлік қоғамдар[15] арқылы пайданы бөлуді білдіреді. ЭЫДҰ-ға мүше елдердің заңнамаларына сәйкес мұндай акционерлік компаниялар олардың барлық акционерлеріне тәуелсіз заңды тұлғалар болып табылады . Бұл мәселеде олар серіктестіктерден ерекшеленеді, өйткені соңғылары көптеген елдерде заңды тұлғаға ие емес.

2. Көптеген мемлекеттер Серіктестік жүзеге асыратын коммерциялық қызметтен түскен пайда олардың күш-жігерінің арқасында алынған пайда деп санайды; олар үшін бұл коммерциялық пайданы білдіреді. Осылайша, бұл мемлекеттер серіктестіктерді салық салу мақсатында ашық деп санайды, ал серіктестерге әдетте олардың жеке капитал үлесі мен серіктестік пайдасына салық салынады.

3. Акционердің жағдайы басқаша; ол саудагер емес және компанияның пайдасы оған тиесілі емес; сондықтан ол оның шотына сілтеме жасай алмайды. Оған компания бөлген пайдаға ғана жеке салық салынады (кейбір жағдайларда бөлінбеген пайдаға салық салуға қатысты кейбір елдердің заңдарының ережелерін қоспағанда). Акционерлердің көзқарасы бойынша дивидендтер компанияға оның акционерлері ретінде берген капиталдан түсетін табысты білдіреді.

Баптың ережелеріне түсініктеме

1-тармақ

4. 1-тармақ тек бенефициар резиденті болып табылатын мемлекетте де, дивидендтер төлейтін компания резиденті болып табылатын мемлекетте де дивидендтерге салық салудың қандай да бір қағидатын белгілемейді.

5. Жалпы алғанда, дивидендтерге салық салу тек бастапқы мемлекетте қолайсыз. Сонымен қатар, дивидендтер көзден алынбайтын кейбір мемлекеттер бар, дегенмен, әдетте, барлық мемлекеттер резиденттерге резидент емес компаниялардан алатын дивидендтерге салық салады.

6. Екінші жағынан, әдетте, дивидендтерге тек бенефициар резиденті болып табылатын мемлекетте салық салу мүмкін емес. Бұл инвестициялық табысты білдіретін дивидендтердің сипатына көбірек сәйкес келеді, бірақ дивидендтерге барлық салық салуды тоқтату керек деген келісімге қол жеткізудің қандай да бір перспективасы бар деген болжам шындыққа жанаспайды.

7. Осы себепті, 1-тармақта бенефициар резиденті болып табылатын мемлекетте дивидендтерге салық салынуы мүмкін екендігі көрсетілген. "Төленді" термині өте кең мағынаға ие, өйткені төлем тұжырымдамасы шартта немесе әдет-ғұрыпта көзделген тәртіппен акционердің қарамағына қаражат беру міндеттемесін орындауды білдіреді.

8. Бапта қатысушы мемлекеттің резиденті болып табылатын компания төлеген дивидендтер ғана қарастырылады, сондықтан ол үшінші Мемлекеттің резиденті болып табылатын компания төлеген дивидендтерге қолданылмайды. Қатысушы мемлекеттің резиденті болып табылатын компания төлеген, осы Мемлекеттің кәсіпорны басқа қатысушы мемлекеттің аумағында болатын тұрақты өкілдіктің шотына жатқызылатын дивидендтерге 2-тармаққа сәйкес бірінші аталған мемлекет тарапынан салық салынуы мүмкін, бірақ 7-баптың 1-тармағына сәйкес екінші мемлекет тарапынан да салық салынуы мүмкін (мұндай жағдайларда қосарланған салық салудан босатуға қатысты 23 А және 23 В баптарына түсініктеменің 9 және 9.1 тармақтарын қараңыз).

[12]Sociétés à responsabilité limitée.

[13] Sociétés anonymes.

[14]Sociétés en commandite par actions.

[15]Sociétés de capitaux.

2-тармақ

9. 2-тармақ дивидендтер көзінің мемлекетіне салық салу құқығын береді, яғни дивидендтер төлейтін компания резиденті болып табылатын мемлекетке; дегенмен, бұл салық салу құқығы айтарлықтай шектелген. Б) тармақшаға сәйкес салық ставкасы 15 пайызбен шектеледі, бұл қолайлы максималды мән болып көрінеді. Жоғары мөлшерлемені ақтау мүмкін емес, өйткені бастапқы Мемлекет компанияның пайдасына салық сала алады.

10. Екінші жағынан, төменгі мөлшерлеме (5 пайыз) өзінің бас компаниясының еншілес ұйымы Төлеген дивидендтерге қатысты А) тармақшасында тікелей көзделген. Егер Мемлекеттердің бірінің компаниясы дивидендті төлеу күнін қоса алғанда, 365 күн ішінде басқа мемлекеттің компаниясындағы үлестерді, кем дегенде 25 пайызды тікелей иеленсе, онда бұл дивидендті шетелдік бас компанияның еншілес ұйымы төлеуі ақылға қонымды болады. қайта салық салуды болдырмау және халықаралық инвестициялауға ықпал ету үшін аз салық салынуы керек. Бұл ниеттің орындалуы бас компания резиденті болып табылатын мемлекеттегі дивидендтерге қатысты салық режиміне байланысты (23 А және 23 В баптарына түсініктеменің 49-54 - тармақтарын қараңыз).

11. 2017 жылға дейін 2-тармақтың а) тармақшасында "серіктестіктен өзгеше" компания туралы айтылды. Бұл ерекшелік, егер серіктестік өзі құрылған Мемлекетте салық салу мақсатында компания ретінде қарастырылса, басқа мемлекет үшін осы серіктестікке а) тармақшасының артықшылықтарын ұсынған жөн болатындығын мойындау үшін алынып тасталды. Шынында да, салық салу мақсатында компания ретінде қарастырылатын заңды тұлға немесе келісім (мысалы, серіктестік) 3-баптың 1-тармағының б) тармақшасында келтірілген ұйғарымға сәйкес компания ретінде жіктеледі және егер ол қатысушы мемлекеттің резиденті болып табылса, осыған байланысты ол тармақшада берілген артықшылықтарға құқылы А) басқа мемлекеттің резидент компаниясы төлейтін дивидендтерге қатысты 2-тармақтың, егер ол осы Компания капиталының кемінде 25 пайызына тікелей иелік етсе. Дивидендтер көзінің мемлекеті бұл адамды немесе келісімді салық салу мақсатында ашық деп санайтынына қарамастан, бұл тұжырым дұрыс болып қала береді. Бұл тұжырым 1-баптың 2-тармағындағы салық салу мақсаттары үшін ашық ұйымдар туралы ережемен расталады
.

11.1 Бұл ереже сонымен қатар ұйым немесе келісім салық салу мақсаттары үшін ашық болған дивидендтердің бір бөлігі осы ұйымның қатысушысының кірісі немесе

осы қатысушы резиденті болып табылатын мемлекет салық салу мақсаттары үшін осы қатысушыға 10-баптың мақсаттары үшін төленген дивиденд болып саналатындығына кепілдік береді (1-баптың түсініктемесінің 12-тармағын қараңыз). Егер, мысалы, А мемлекетінің резидент компаниясы в мемлекеті салық мақсаттары үшін ашық кәсіпорын ретінде қарайтын серіктестікке дивиденд төлесе, в мемлекеті в мемлекетінің резидент серіктесінің табысы деп санайтын осы дивидендтің бір бөлігі А және В мемлекеттері арасындағы келісімнің 2-тармағының мақсаттары үшін В мемлекетінің резидентіне төленген дивиденд болып есептеледі. Бұдан басқа, мұндай жағдайда 2-тармақтың а) тармақшасын қолдану мақсаттары үшін компания болып табылатын қатысушы тікелей меншік иесі болып салық мақсаттары үшін ашық кәсіпорындағы өз үлесіне немесе осы ұйым немесе келісім арқылы иелік ететін дивиденд төлейтін компания капиталының бір бөлігінің келісіміне барабар есептелуге тиіс және қатысушының тікелей иелік ететінін анықтау үшін, дивидендтер төлейтін компания капиталының кем дегенде 25 пайызы, капиталдың бұл бөлігі осы капиталдың басқа бөліктеріне қосылады, оған қатысушы басқа жолмен тікелей иелік ете алады. Бұл жағдайда, дивидендтер төлейтін компания капиталының кемінде 25 пайызы 365 кезең ішінде меншікте болуы керек деген талапты қолдану мақсатында қатысушы салық мақсаттары үшін ашық кәсіпорында немесе келісімде тиісті үлесті иеленетін кезеңді де, кезеңді де ескеру қажет болады. дивиденд төлейтін компания капиталының бір бөлігі осы кәсіпорынның немесе келісімнің иелігінде болған: егер кезеңдердің кез келгені 365 күндік кезеңге қойылатын талапты қанағаттандырмаса, а) тармақшасы қолданылмайды, а) тармақша осыған байланысты дивидендтің тиісті бөлігіне қолданылатын болады. Мемлекеттер төменде тұжырымдалған ережені қосу арқылы осы жағдайларда а) тармақшасының қолданылуын нақтылай алады:

Егер қатысушы мемлекеттің резиденті болып табылатын компания төлейтін дивиденд 1-баптың 2-тармағына сәйкес басқа қатысушы мемлекеттің резиденті болып табылатын басқа компанияның табысы болып есептелсе, өйткені бұл басқа компания осы тармақта аталған салықтық мақсаттарда ашық кәсіпорынның немесе келісімнің қатысушысы болып табылады, осы басқа компания А тармақшасын қолдану мақсаттары үшін) 10-баптың 2-тармағы салық мақсаттары үшін ашық кәсіпорын немесе келісім иеленетін дивиденд төлейтін компания капиталының осы бөлігіне тікелей иелік ететін болып есептеледі, бұл басқа компанияға тиесілі салықтық мақсаттар үшін осы ашық кәсіпорынның немесе келісімнің капиталындағы үлеске сәйкес келеді.

12. Бенефициарлық меншік туралы талап 10-баптың 2-тармағына "төленді ... баптың 1-тармағында пайдаланылған". Онда қаржы көзі болатын мемлекет дивидендтерден түсетін кірістерге салық салу құқығынан бас тартуға міндетті емес екендігі түсіндіріледі, өйткені бұл кіріс тікелей қаржы көзі болатын мемлекет келісім жасаған Мемлекеттің резидентіне төленді.

12.1 "Меншік иесі бенефициар" термині "төленген" сөздерін қолданумен байланысты ықтимал қиындықтарды жою үшін қосылғандықтан ... резидентке" 1-тармақта" ол белгілі бір елдің ішкі заңнамасына сәйкес болуы мүмкін қандай да бір техникалық мағынаны білдіру үшін емес, осы тұрғыда түсіндірілуі керек еді (шын мәнінде, тармаққа қосылған кезде бұл термин көптеген елдердің заңнамасында нақты анықталмаған[16]). Осыған байланысты, "меншік иесі бенефициар" термині тар техникалық мағынада қолданылмайды (мысалы, көптеген жалпы құқық елдерінің сенімгерлік заңнамасына сәйкес оның мағынасы); керісінше, оны контекстке сәйкес түсіну керек, атап айтқанда "төленген ... қосарланған салық салудың алдын алуды және салық төлеуден жалтарудың алдын алуды қоса алғанда, Конвенцияның объектісі мен мақсаттарын ескере отырып.

12.2 Егер табыс бабы агент немесе атаулы меншік иесі ретінде әрекет ететін қатысушы мемлекеттің резидентіне төленсе, егер ол қатысушы мемлекеттің резиденті ретінде табысты тікелей алушының мәртебесі негізінде ғана жеңілдікті немесе босатуды ұсынса, көз мемлекеті Конвенцияның объектісі мен мақсатына қайшы келеді. Бұл жағдайда тікелей табыс алушы резидент ретінде жіктеледі, бірақ бұл мәртебе қосарланған салық салудың пайда болуына әкелмейді, өйткені алушылар резиденттік Мемлекетте салық салу мақсатында табыс иелері ретінде қарастырылмайды.

12.3 Егер қатысушы мемлекеттің резиденті Агенттіктің немесе номиналды ұстаушының делдалдығынан өзгеше болса, тиісті кірістен нақты пайда алатын басқа тұлға үшін жай ғана делдал ретінде әрекет етсе, көз мемлекеті Конвенцияның объектісі мен мақсатына тең дәрежеде қайшы келетін болады. Осы себепті, бюджеттік-қаржылық мәселелер жөніндегі комитеттің "қосарланған салық салуды болдырмау туралы келісімдер және делдал компанияларды пайдалану[17]" атты бабында, әдетте делдал компания меншік иесі бенефициар ретінде қарастырылмауы керек,егер ресми меншік иесі бола тұра, іс жүзінде ол өте тар өкілеттіктерге ие болса, оны тиісті кіріске қатысты жай ғана сенімгер немесе мүдделі тараптардың атынан әрекет ететін басқарушы етеді.

12.4 Осы әртүрлі мысалдарда (агент, номиналды ұстаушы, сенімгер немесе басқарушы ретінде әрекет ететін делдал компания) тікелей дивиденд алушы болып табылмайды "меншік иесі бенефициар", өйткені алушының дивидендтерді пайдалану құқығы алынған төлемді басқа тұлғаға беру туралы келісімшарттық немесе заңды міндеттемемен шектеледі. Мұндай міндеттеме, әдетте, тиісті құжаттардан туындайды, бірақ сонымен бірге алушының дивидендті шарттық немесе заңды міндеттемемен шектелмей, дивидендті пайдалануға құқығы жоқ екенін көрсететін фактілер мен жағдайлар негізінде белгіленуі мүмкін.алынған төлемді басқа тұлғаға беру. Міндеттеменің бұл түрі тікелей алушының төлемді алуына тәуелді емес шарттық немесе заңды міндеттемелерді қамтымайды, мысалы, төлемді алуға тәуелді емес және тікелей алушыға борышкер немесе қаржылық мәміле тарапы ретінде жүктелген

міндеттеме немесе Зейнетақы бағдарламалары мен ұжымдық инвестициялық ұйымдарда қолданылатын стандартты бөлу міндеттемесі. 1-бапқа түсініктеменің 22-48-тармақтарының қағидаттарына сәйкес шарт бойынша артықшылықтар алу құқығы. Егер дивиденд алушы дивидендті келісімшарттық немесе заңды міндеттемемен шектелмей пайдалануға құқылы болса, ол сол дивидендтің "бенефициарының иесі" болып табылады. Сондай-ақ, 10-бапта кейбір жағдайларда басқаша болуы мүмкін акциялардың иесі емес, дивидендтің иесі бенефициары туралы айтылғанын атап өткен жөн.

12.5 Дивиденд алушының осы дивидендтің нақты иесі болып саналуы 2-тармақта көзделген салық салуды шектеу автоматты түрде қолданылуы тиіс дегенді білдірмейді. Бұл ережені теріс пайдалану жағдайында салық салуды шектеуге жол берілмеуі керек (төмендегі 22-тармақты қараңыз). 29-баптың ережелері және 1-бапқа түсініктеменің " Конвенцияны тиісінше пайдаланбау" бөлімінде баяндалған қағидаттар алушы дивидендтер бенефициарының меншік иесі болып табылатын халықаралық салық келісімдерінің ережелерін теріс пайдалану жағдайларын қоса алғанда, теріс пайдаланудың алдын алу үшін қолданылатын болады. "Бенефициардың иесі" тұжырымдамасы салықтан жалтарудың бірнеше түріне әсер еткенімен (мысалы, дивидендтерді басқа біреуге беруге міндетті алушыны енгізуді қамтиды), ол теріс пайдаланудың басқа түрлерін қарастырмайды, мысалы, осы Ережелер мен принциптермен реттелетін халықаралық салық келісімдерінің ережелерін теріс пайдаланудың кейбір түрлері, сондықтан міндетті емес мұндай жағдайларды қарастыруда басқа тәсілдерді қолдануды қандай да бір жолмен шектейтін болып саналады.

12.6 "Меншік иесі бенефициар" терминінің мағынасына қатысты жоғарыда келтірілген түсініктемелер осы терминнің бап контекстінде берілген мағынасын заңды тұлғаларға немесе активтерге нақты бақылауды жүзеге асыратын тұлғаларды (әдетте жеке тұлғаларды) анықтауды қарастыратын басқа құралдар[18], контекстінде қолданылған басқа мағынадан ажырату қажет екенін анық көрсетеді. "Меншік иесі бенефициар" терминінің бұл басқа мағынасын бап аясында қолдануға болмайды. Шынында да, бұл жеке тұлғаларға қатысты мағына (яғни. а) тармақшасының тікелей тұжырымымен келісе алмайды, бұл компания дивидендтің меншік иесі бенефициары болып табылатын жағдайды білдіреді. 10-баптың контекстінде "меншік иесі бенефициар" термині осы дивидендтерді төлейтін компанияның акцияларына меншік құқығымен байланысты қиындықтарды емес, дивидендтерге қатысты "төленген" сөзін қолданумен байланысты қиындықтарды жоюға арналған. Осы себепті, осы баптың контекстінде "заңды тұлғаны немесе келісімді нақты, тиімді бақылауды" жүзеге асыратын адамдарға қатысты жасалған мағынаны қарастыру орынсыз болар еді." [19]

12.7 Конвенцияның бабында және басқа ережелерінде белгіленген басқа шарттарға сәйкес, егер делдал, мысалы, қатысушы мемлекетте немесе үшінші мемлекетте орналасқан агент немесе номиналды ұстаушы алушы мен төлеуші арасында болса, бірақ меншік иесі бенефициар басқа қатысушы мемлекеттің резиденті болып табылса, көз мемлекетінде салық салуды шектеуге жол беріледі (модель мәтінінде 1995 және 2014 жылдары осы тармақты нақтылау үшін түзетулер енгізілді, бұл барлық қатысушы елдердің дәйекті ұстанымы).

13. Бастапқы мемлекеттегі Салық үшін бапта белгіленген салық ставкалары максималды ставкалар болып табылады. Мемлекеттер екіжақты келіссөздер барысында неғұрлым төмен ставкаларды немесе тіпті алушы резиденті болып табылатын мемлекетте салық салуды келісе алады. 2-тармақта көзделген ставкалардың төмендеуі дивидендтер төлейтін компанияның пайдасына салық салуға емес, тек дивидендтерге салық салуға қатысты.

13.1 Көптеген мемлекеттердің ішкі заңнамасына сәйкес зейнетақы қорлары және осыған ұқсас ұйымдар жалпы инвестициялық табысына салынатын салықтардан босатылады. Осы ұйымдардың ішкі және шетелдік инвестицияларына бейтарап көзқарасқа қол жеткізу үшін кейбір мемлекеттер бұл табысты, оның ішінде басқа мемлекеттің резидент-ұйымы алған дивидендтерді көз принципі бойынша салық салудан босату керек деп екіжақты көздейді. Мұны істегісі келетін мемлекеттер 18-бапқа түсініктеменің 69-тармағындағы Ережеге сәйкес әзірленген ережені екіжақты тәртіппен келісе алады.

13.2 Сол сияқты, кейбір мемлекеттер басқа мемлекеттерге және олардың толық меншігіндегі кейбір кәсіпорындарға төленетін дивидендтерге салық салудан бас тартады, егер мұндай дивидендтер Мемлекеттік сипаттағы қызметтен алынса. Кейбір мемлекеттер мұндай босатуды егеменді иммунитет принципін түсіндіруге сәйкес бере алады (1-баптың 52 және 53-тармақтарын қараңыз); басқалары мұны өздерінің ішкі заңнамасының ережелеріне сәйкес жасай алады. Мұны істегісі келетін мемлекеттер өздерінің екіжақты келісімдері шеңберінде осындай босатулардың көлемін растай немесе нақтылай алады немесе басқаша қол жетімсіз болған жағдайларда осындай босатуды бере алады. Мұны бапқа келесі мазмұнның қосымша тармағын қосу арқылы жасауға болады:

2-тармақтың ережелеріне қарамастан, қатысушы мемлекеттің резиденті болып табылатын компания төлейтін дивидендтерге, егер дивидендтердің меншік иесі бенефициары осы мемлекет немесе оның әкімшілік-аумақтық бірлігі немесе жергілікті билік органы болып табылса, басқа қатысушы мемлекетте ғана салық салынуға тиіс.

14. Екі қатысушы мемлекет екіжақты келіссөздер барысында меншік үлесін келісе алады, ол бапта белгіленгеннен төмен болады. Аз үлес, мысалы, бас компания

резиденті болып табылатын Мемлекет ақталды, өзінің ішкі заңнамасына сәйкес мұндай компанияға резидент емес еншілес компаниядағы 25 пайыздан аз үлесті иеленуден алынған дивидендтерге қатысты босатуды ұсынады.

15. 2-тармақтың а) тармақшасында "капитал" термині дивидендтерге салық салу режиміне, яғни акционерлерге пайданы бөлуге қатысты қолданылады. Терминді осы контексте қолдану А) тармақшасының мақсаттары үшін оны акционерге (нақты жағдайда, бас компанияға) бөлу мақсатында пайдаланылған мағынада қолдану керек дегенді білдіреді.

а) осылайша, әдетте, А) тармақшасындағы "капитал" терминін корпоративтік құқықта түсінілгендей түсіну керек. Басқа элементтер, атап айтқанда резервтер ескерілмеуі керек.

b) Капитал, корпоративтік құқықта түсінілгендей, барлық акциялардың номиналды құны ретінде көрсетілуі керек, ол көп жағдайда компанияның балансында капитал ретінде көрсетіледі.

c) шығарылған акциялардың әр түрлі кластарына байланысты айырмашылықтарды ескерудің қажеті жоқ (қарапайым акциялар, артықшылықты акциялар, бірнеше дауыс беру құқығы бар акциялар, дауыс беру құқығы жоқ акциялар, ұсынушы акциялары, атаулы акциялар және т. б.), өйткені мұндай айырмашылықтар акционердің капиталға меншік құқығының көлеміне қарағанда оның құқықтарының сипатына көбірек қатысты
.

d) егер несие немесе басқа салым, қатаң түрде айтқанда, корпоративтік құқыққа сәйкес капитал болмаса, бірақ ішкі заңнама немесе қалыптасқан тәжірибе негізінде (" жіңішке капиталдандыру" немесе несиені меншікті капиталға сіңіру), оған қатысты алынған кіріс 10-бапқа сәйкес дивиденд ретінде қарастырылады, мұндай несиенің сомасы немесе салымдар А) тармақшасының мағынасында "капитал" ретінде де есепке алынады.

e) корпоративтік құқықта пайдаланылатын осы терминнің мағынасында капиталы жоқ ұйымдар жағдайында А) тармақшасының мақсаттары үшін капитал ұйымға пайданы бөлу мақсаттары үшін ескерілген барлық салымдардың жалпы сомасы түсінілуге тиіс.

Екіжақты келіссөздерде қатысушы мемлекеттер 2-тармақтың а) тармақшасында пайдаланылған "капитал" критерийінен шегініп, оның орнына "дауыс беру құқығы" критерийін қолдана алады.

16. 2017 жылға дейін бапқа түсініктеменің 17-тармағында "[2-тармақтың а) тармақшасында көзделген қысқарту осы Ережені теріс пайдаланған жағдайларда берілмеуі тиіс, мысалы, егер үлесі 25 пайыздан аз компания дивидендтер төленуге тиіс болғанға дейін өз үлесін негізінен жоғарыда аталған Ережемен берілетін артықшылықтарды қамтамасыз ету мақсатында ұлғайтса немесе басқа жолмен, егер білікті үлестің болуы негізінен осындай қысқартуды алу мақсатында ұйымдастырылды

". Мұндай теріс пайдалану ЭЫДҰ/G20 жобасының салық салынатын базаны бұлыңғырлау және салық салудан пайданы алып тастау туралы 6-шы іс-қимылы[20] туралы қорытынды бабында қаралды. Осы баптың нәтижесінде А) тармақшасына дивидендтер төлейтін компания дивидендтер төлейтін күнді қамтитын 365 күн ішінде дивидендтер төлейтін компания капиталының кемінде 25 пайызына тікелей иелік ететін жағдайларда оны қолдануды шектеу мақсатында өзгерістер енгізілді. Сонымен қатар, тармақша осы кезеңді есептеу кезінде компанияның қайта құрылуына тікелей байланысты меншік құқығындағы өзгерістерді, мысалы, бірігу немесе бөлінуді ескермеуді қарастырады. Сонымен қатар, 29-бапты қосу а) тармақшасында берілген артықшылықтарды алуға бағытталған басқа да теріс қылықтарды реттейді.

17. Кейбір мемлекеттердің ішкі заңнамасына сәйкес, осы мемлекеттегі компаниялардың акцияларына портфельдік инвестицияларды осы Мемлекетте құрылған, инвестициялардан түсетін табысқа салық төлемейтін белгілі бір ұжымдық инвестициялау ұйымдары арқылы жүзеге асыруға болады. Мұндай жағдайларда, мұндай ұйым капиталының кемінде 25 пайызына иелік ететін резидент емес компанияға, егер ол дивиденд алатын кез келген Компания капиталының кемінде 25 пайызына иелік етпесе де, осы ұйым төлейтін дивидендтерге қатысты А) тармағында көзделген төмен мөлшерлеме берілуі мүмкін. Бұл проблема болып табылатын мемлекеттер келесі жолдарда тұжырымдалған ережені 2-тармаққа енгізу арқылы мұндай нәтиженің алдын алады (қараңыз). сондай-ақ жылжымайтын мүліктің инвестициялық қорлары жүзеге асыратын бөлулерге қолданылатын төменде келтірілген 67.4-тармақ):

А) тармақша [осы Ережені қолдану қажет ұжымдық инвестициялау ұйымының түрінің сипаттамасы] болып табылатын [мемлекеттің атауы] резиденті болып табылатын компания төлейтін дивидендтерге қатысты қолданылмауға тиіс.

18. 2-тармақта көз мемлекетіндегі салық салу режимі туралы ештеңе айтылмаған. Осылайша, мемлекет өзінің заңдарын қолдануға, атап айтқанда, табыс көзінен салық ұстау арқылы немесе жеке бағалау арқылы салық салуға құқылы.

19. Тармақта рәсімдерге қатысты мәселе шешілмейді. Әрбір мемлекет өзінің заңнамасында көзделген рәсімді қолдана алуы тиіс. Ол өз салығын бапта көзделген мөлшерлемелермен дереу шектей алады немесе толық көлемде салық салып, қайтарып бере алады (алайда 1-бапқа түсініктеменің 109-тармағын қараңыз). Қатысушы мемлекеттің резидент компаниясы төлейтін дивидендтер екінші Мемлекеттің кәсіпорны үшінші мемлекеттің аумағында болатын тұрақты өкілдіктің шотына жататын жағдайларға байланысты туындайтын ықтимал теріс пайдаланулар 29-баптың 8-тармағында қаралады. Басқа сұрақтар үш жақты жағдайларға байланысты туындайды (24-бапқа түсініктеменің 71-тармағын қараңыз).

20. Бұдан басқа, тармақта көз мемлекетіндегі жеңілдік резиденттік мемлекетте дивидендтерге салық салынатындығына байланысты болуы тиіс пе, жоқ па көрсетілмейді. Бұл мәселені екіжақты келіссөздер арқылы шешуге болады.

21. Бапта бенефициар резиденті болып табылатын Мемлекет дивидендтер көзінің мемлекетінде салық салуды қалай көздейтіні туралы ережелер жоқ. Бұл мәселе 23 А және 23 В баптарында қарастырылады.

22. ЭЫДҰ/G20 жобасы салық базасын бұлыңғырлау және салық салудан түскен пайданы алып тастау туралы, атап айтқанда, осы жоба аясында дайындалған 6-шы іс-қимыл[21] туралы қорытынды есеп келесі жағдайларға қатысты бірқатар теріс қылықтарды қарастырды: қатысушы мемлекеттің аумағында туындайтын дивидендтердің бенефициарлық меншік иесі басқа қатысушы мемлекеттің резидент компаниясы болып табылады; оның капиталының барлығы немесе бір бөлігі осы басқа мемлекеттен тыс тұратын акционерлерге тиесілі; оның қызметі оның пайдасын дивидендтер түрінде бөлу болып табылмайды; ол салық салудың жеңілдетілген режимін пайдаланады (жеке меншік компания, базалық компания). 6-іс-қимыл бойынша қорытынды бапты ұсыну нәтижесінде конвенцияға енгізілген 29-бап Халықаралық салық келісімдерінің ережелерін теріс пайдаланумен байланысты осы істің аспектілерін қарайтындығынан басқа, Резиденттік мемлекетінде жеңілдікті салық режимін пайдаланатын дивидендтер үшін 10-баптың артықшылықтарынан бас тартқысы келетін мемлекеттер 1 - бапқа 82-100-тармақтарда сипатталғандай ережелерді өз келісімдеріне енгізу туралы мәселені қарауы мүмкін.

3-тармақ

23. ЭЫДҰ-ға мүше елдердің заңдары арасындағы үлкен айырмашылықтарды ескере отырып, "дивидендтер" туралы толық және толық анықтама беру мүмкін емес. Демек, анықтамада көптеген мүше елдердің заңдарында кездесетін және кез-келген жағдайда оларда басқаша түсіндірілмейтін мысалдар келтірілген. Санаудан кейін жалпы формула келеді. 1963 жылғы конвенцияның жобасын қайта қарау кезінде ішкі заңнамаға қатысы жоқ шешімді табу үшін мұқият зерттеу жүргізілді. Осы зерттеудің нәтижесінде корпоративтік құқық пен Салық құқығы саласындағы мүше елдер арасындағы әлі де жалғасып жатқан айырмашылықтарды ескере отырып, ішкі заңнамаға тәуелсіз дивидендтер тұжырымдамасының анықтамасын әзірлеу мүмкін емес деген қорытындыға келді. Қатысушы мемлекеттер екіжақты келіссөздер шеңберінде өз заңнамасының ерекшеліктерін ескеріп, "дивидендтер" ұғымын айқындауға баптың қолданысына жататын компаниялардың басқа да төлемдерін енгізуді келісе алады.

24. Дивидендтер ұғымы негізінен 3-баптың 1-тармағының б) тармақшасының мағынасында компаниялар жүзеге асыратын бөлулерге қатысты. Демек, Анықтама, ең алдымен, меншік құқығы акциялармен, яғни акциялармен шектелген жауапкершілігі бар компаниядағы үлестермен ұсынылатын пайданы бөлуді білдіреді (акционерлік

қоғам). Бұл анықтама акциялар ұғымына қарыз талаптары болып табылмайтын компаниялардың пайдасына қатысуға құқығы бар компаниялар шығарған барлық бағалы қағаздарды қамтиды; мысалы, дивиденд немесе дивиденд алу құқығы бар акциялар, құрылтай акциялары немесе пайдаға қатысудың басқа құқықтары. Әрине, екіжақты конвенцияларда бұл тізбе тиісті қатысушы мемлекеттердегі құқықтық жағдайға бейімделуі мүмкін. Атап айтқанда, бұл дивиденд алу құқығы бар акциялардан және құрылтай акцияларынан түскен табысқа қатысты қажет болуы мүмкін. Екінші жағынан, пайдаға қатысатын қарыз талаптары бұл санатқа кірмейді (11-бапқа түсініктеменің 19-тармағын қараңыз); сол сияқты, айырбасталатын облигациялар бойынша пайыздар дивиденд емес.

25. 10-бапта бұл тек дивидендтер туралы ғана емес, сонымен қатар несиелер бойынша пайыздар туралы да айтылады, өйткені несие беруші іс жүзінде компанияның тәуекелдерін бөліседі, яғни төлем көбінесе кәсіпорын бизнесіндегі сәттілікке немесе сәтсіздікке байланысты болған кезде. Осылайша, 10 және 11-баптар пайыздың бұл түрін қарыз алушының елінде қолданылатын нәзік капиталдандыруға қатысты ұлттық нормаларға сәйкес дивидендтер ретінде қарастыруға тыйым салмайды. Несие салымшысы кәсіпорын өзіне алатын тәуекелдерді бөлісе ме, жоқ па деген сұрақ, мысалы, төменде келтірілген барлық жағдайларды ескере отырып, әрбір нақты жағдайда анықталуы керек:

- несие кәсіпорынның кез-келген басқа капитал салымынан едәуір асып түседі (немесе жоғалған капиталдың көп бөлігін ауыстыру үшін алынған) және көбінесе өтелетін активтермен салыстыруға келмейді;
- несие беруші компанияның кез-келген пайдасына қатысады;
- кредитті өтеу басқа кредиторлардың талаптарына немесе дивидендтер төлеуге қатысты реттелген;
- сыйақы мөлшері немесе төлемі компанияның пайдасына байланысты болады;
- несие шартында белгілі бір күнге өтеуге қатысты белгіленген ережелер жоқ.

26. Көптеген мемлекеттердің заңнамасына сәйкес жауапкершілігі шектеулі серіктестікке қатысу акциялардың болуына теңестіріледі. Сол сияқты, кооперативті қоғамдардың пайданы бөлуі әдетте дивиденд ретінде қарастырылады.

27. Басқару органдарының нақты орналасқан жері орналасқан мемлекеттің аумағындағы серіктестіктерге акциялармен шектелген жауапкершілігі бар компанияларға (мысалы, Бельгияда, Португалияда және Испанияда) қолданылатын режимге едәуір дәрежеде ұқсас салық режимі қолданылатын жағдайларды қоспағанда, серіктестіктердің пайданы бөлуі айқындау мәні бойынша дивидендтер болып табылмайды, сондай-ақ Францияда commanditaires (салымшы серіктестік) sociétés en commandite simple (қарапайым Сенім серіктестігі) бөлулеріне қатысты. Екінші жағынан , екіжақты конвенцияларда түсіндіру қатысушы мемлекеттің салық заңнамасы компаниядағы үлестердің иесіне белгілі бір жағдайларда серіктестіктегі серіктес

ретінде салық салуды таңдау құқығын берген немесе керісінше серіктестіктегі серіктеске компаниядағы үлестердің иесі ретінде салық салуды таңдау құқығын берген жағдайларда талап етілуі мүмкін.

28. Дивидендтер ретінде қарастырылатын төлемдер акционерлердің жылдық жалпы жиналыстарының шешімі бойынша пайданы бөлуді ғана емес, сонымен қатар ақша немесе ақшалай баламалар түріндегі басқа төлемдерді де қамтуы мүмкін, мысалы, бонустық акциялар, бонустар, таратудан немесе акцияларды өтеуден түскен пайда (13-баптың түсініктемесінің 31-тармағын қараңыз) және пайданы жасырын бөлу. Бапта көзделген жеңілдіктер резиденті төлеуші компания болып табылатын Мемлекет резидент ретінде осындай төлемдерге салық салғанға дейін қолданылады. Мұндай артықшылықтар компания алған ағымдағы пайдадан төленеді ме, әлде олар, мысалы, резервтерден, яғни алдыңғы қаржы жылдарының пайдасынан алынады ма, маңызды емес. Әдетте, компанияның мүшелік құқығының төмендеуіне әкелетін төлемдері дивидендтер болып саналмайды, мысалы, кез-келген нысандағы капиталды өтеуді білдіретін төлемдер дивидендтер ретінде қарастырылмайды.

29. Компанияға қатысу құқығы бар жеңілдіктер, әдетте, тек акционерлердің өздері үшін қол жетімді. Алайда, егер мұндай жеңілдіктердің кейбіреулері корпоративтік құқықта сипатталғандай акционер емес тұлғаларға қол жетімді болса, олар дивидендтер болуы мүмкін, егер:

- осындай тұлғалар мен компания арасындағы құқықтық қатынастар компаниядағы үлеске ("жасырын үлестер") теңестіріледі; және

- мұндай төлемдерді алатын адамдар акционермен тығыз байланысты; бұл, мысалы, алушы акционердің туысы болған кезде немесе акцияларға иелік ететін компаниямен бір топқа жататын компания болған кезде орын алады.

30. Егер акционер және осындай жеңілдіктер алатын адам екі түрлі Мемлекеттің резиденттері болса, онда қайнар көзінің мемлекеті келісімдер жасасқан болса, осы келісімдердің қайсысы қолданылуы керек екендігі туралы келіспеушіліктер туындауы мүмкін. Ұқсас мәселе қайнар көз мемлекеті бір мемлекетпен келісім жасасқан кезде туындауы мүмкін, бірақ екіншісімен емес. Алайда, бұл жағдайда табыстың басқа түрлеріне әсер етуі мүмкін жанжал туындайды және оның шешімін өзара келісімге қол жеткізу рәсімі шеңберінде келісім болған жағдайда ғана табуға болады.

4-тармақ

31. Кейбір мемлекеттер өз аумағындағы көздерден туындайтын және басқа мемлекеттердің резиденттері болып табылатын жеке немесе заңды тұлғаларға төленуге жататын дивидендтер, пайыздар мен роялти, егер бенефициар тұрақты болса, бенефициар болып табылатын бенефициар мемлекетінде де, резиденті бенефициар болып табылатын мемлекетте де оларға салық салуды болдырмау үшін қабылданған келісімнен асып түседі деп санайды бірінші мемлекеттегі өкілдік. 4-тармақ кейде " тұрақты өкілдіктің тартылыс күші" деп аталатын тұжырымдамаға негізделмеген. Ол

қатысушы мемлекеттің резидентіне басқа Мемлекетте орналасқан көзден түсетін дивидендтер осы резиденттің соңғы мемлекетте болуы мүмкін Тұрақты өкілдігіне қатысты қандай да бір құқықтық презумпцияға немесе тіпті фикцияға байланысты болуы керек деп көздемейді, сондықтан аталған мемлекет мұндай жағдайда өзінің салық салуын шектеуге міндетті болмайды. Бұл тармақта, егер олар тұрақты өкілдіктің активтеріне қатысты төленсе немесе іс жүзінде осы өкілдікпен байланысты болса, басқа Мемлекеттің резиденті болып табылатын бенефициарға тиесілі тұрақты өкілдіктің пайдасының бөлігі ретінде дивидендтер көзделеді. Бұл жағдайда, 4-тармақ дивидендтер көзінің мемлекетін бапқа сәйкес кез келген шектеулерден босатады. Жоғарыда келтірілген түсініктемелер 7-бапқа түсініктемеде қамтылған түсіндірмелерге сәйкес келеді.

32. Бұл тармақ дивидендтер бойынша табысқа қатысты артықшылықты режимді ұсынатын елдерде тек осы мақсат үшін құрылған тұрақты өкілдіктерге акцияларды беру арқылы теріс пайдалануларға әкелуі мүмкін деген болжам жасалды. 1-бапқа түсініктеменің 29-бабының ережелері (және, атап айтқанда, осы баптың 8-тармағы) және "Конвенцияны тиісінше пайдаланбау" бөлімінде баяндалған принциптер әдетте мұндай заңсыз мәмілелердің алдын алатынынан басқа, белгілі бір орын тек қана тұрақты өкілдік болуы мүмкін екенін мойындау керек, егер ол коммерциялық қызметті жүзеге асыратын болса және төменде түсіндірілгендей, акцияларға иелік етуді осындай орынмен "іс жүзінде байланыстыруды" талап ету бухгалтерлік есеп жүргізу мақсатында акцияларға иелік етуді тұрақты өкілдіктің кітаптарында тіркеуден гөрі көп нәрсені талап етеді.

32.1 Дивидендтер төленетін үлес іс жүзінде тұрақты өкілдікпен байланысты, егер үлестерді "экономикалық" иелену осы тұрақты өкілдікке комитеттің 7-баптың 2-тармағын қолдану мақсаттары үшін пайданы тұрақты өкілдіктердің[22] шотына жатқызу деп аталатын бабында әзірленген қағидаттарға сәйкес берілсе (атап айтқанда, баптың I бөлігінің 72-97-тармақтарын қараңыз) оның өндірістік активтерінің бөлігі болып табылады. Осы тармақтың контекстінде акцияларға "экономикалық" иелік ету жеке кәсіпорынның пайдасына салық салу мақсаттары үшін иелік етудің баламасын білдіреді, оған байланысты пайда мен ауыртпалық бар (мысалы, акцияларға иелік етуге қатысты дивидендтер алу құқығы және акция құнының жоғарылауынан немесе төмендеуінен ықтимал пайда немесе залал).

32.2 Сақтандыру қызметімен айналысатын кәсіпорынның тұрақты өкілдігі жағдайында үлестің іс жүзінде тұрақты өкілдікпен байланысты екендігін айқындау Комитеттің бабының IV бөлігінде баяндалған ұсынымдар ескеріле отырып, оның шотына жатқызылған инвестициялық активтер сомасынан Тұрақты өкілдіктің табысын айқындау кезінде осы үлестен түсетін табыс немесе пайда ескеріле ме, жоқ па ескеріле отырып жүргізілуге тиіс (қараңыз), атап айтқанда, IV бөлімнің 165 - 170-тармақтары).

Бұл ұсыныстар жалпы сипатта болады, сондықтан салық органдары икемді және прагматикалық тәсілді қолдануды қарастыруы керек, бұл кәсіпорынның тұрақты өкілдікке қатысты нақты активтерді анықтау мақсатында осы ұсыныстарды ақылға қонымды және дәйекті қолдануын ескереді.

---

[16]Мысалы, егер дискрециялық сенімгерлік басқарушылар белгілі бір мерзімде тапқан дивидендтерді бөлмесе, онда бұл басқарушылар өз функцияларын орындайды (немесе егер ол жеке салық төлеуші ретінде танылса, сенім), тіпті егер олар тиісті сенім заңнамасына сәйкес бенефициарлық меншік иелері болмаса да 10-баптың мақсаттары үшін осындай табыстың бенефициарлық меншік иелері бола алады.

[17]R(6)-1 бетіндегі ЭЫДҰ үлгілік салық Конвенциясының толық нұсқасының II томына енгізілген.

[18]Мысалы, Financial Action Task Force, International Standards on Combating Money Laundering and the financing of Terrorism & Proliferation – the FATF Recommendations (OECD - FATF, Paris, 2012) бөлімін қараңыз, онда ақшаны жылыстатуға қарсы күрестің халықаралық стандарттары егжей-тегжейлі баяндалған және келесі анықтама берілген бенефициарлық меншік иесі (110-Бетте): "физикалық нақты меншік иелері болып табылатын немесе клиентке және/немесе оның атынан мәміле жасалатын тұлғаға нақты бақылауды жүзеге асыратын тұлға (тұлғалар). Бұл ұғымға заңды тұлғаны немесе келісімді нақты тиімді бақылауды жүзеге асыратын адамдар да кіреді." Сол сияқты, ЭЫДҰ Корпоративтік басқару жөніндегі үйлестіру тобының 2001 жылғы есебінде, Behind the corporate Veil: using corporate Entities for Illicit Purposes (OECD, Paris, 2001), бенефициарлық иеленудің мынадай анықтамасы қамтылған (14-бетте):

Бұл есепте, "бенефициарлық меншік" жеке тұлғаның нақты бенефициарлық меншігін немесе үлесін білдіреді. Кейбір жағдайларда бенефициардың иесін анықтау нақты жеке меншік иесі табылғанға дейін әртүрлі делдалдық ұйымдар немесе адамдар арқылы іздеуді қамтуы мүмкін. Корпорацияларға қатысты меншік құқығы акционерлерге немесе қатысушыларға тиесілі. Серіктестіктер жағдайында үлестер толық және шектеулі серіктестерге тиесілі. Траст тар мен қорлар жағдайында бенефициарлық иелік бенефициарларға жатады, олар құрылтайшыны немесе құрылтайшыны да қамтуы мүмкін.

[19]Алдыңғы ескертпеде келтірілген ақшаны жылыстатуға қарсы қаржылық шараларды әзірлеу тобының анықтамасын қараңыз.

[20]OECD (2015), *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report*, OECD Publishing, Paris, DOI: http://dx.doi.org /10.1787/9789264241695- en.

[21]OECD (2015), *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report*, OECD Publishing, Paris, DOI: http://dx.doi.org /10.1787/9789264241695- en.

[22]*Attribution of Profits to Permanent Establishments*, OECD, Paris, 2010.

[23]R(23)-1 бетіндегі ЭЫДҰ үлгілік салық Конвенциясының толық нұсқасының II томына енгізілген.

5-тармақ

33. Бапта қатысушы мемлекеттің резиденті болып табылатын компания басқа Мемлекеттің резидентіне төлейтін дивидендтер ғана қарастырылады. Дегенмен, кейбір мемлекеттер өздерінің резиденттері болып табылатын компаниялар төлейтін дивидендтерге ғана емес, сонымен қатар резидент емес компаниялар жүзеге асыратын өз аумағында алынған пайданы бөлуге де салық салады. Әрине, әрбір мемлекет Конвенцияда көзделген жағдайларда (атап айтқанда, 7-бапта) резидент емес компаниялар алған өз аумағында туындайтын пайдаға салық салуға құқылы. Мұндай компаниялардың акционерлеріне Мемлекеттің резиденттері болған жағдайларды қоспағанда, кез-келген ставка бойынша салық салынбауы керек және осылайша оның салық егемендігіне табиғи түрде түседі.

34. 5-тармақ дивидендтерге экстратериалды салық салуды алып тастайды, яғни мемлекеттерге резидент емес компания бөлетін дивидендтерге салық салу практикасы, өйткені бөліністер жасалатын корпоративтік пайда олардың аумағында алынған (мысалы, сол жерде орналасқан тұрақты өкілдік арқылы). Әрине, егер корпоративтік пайда көзінің елі осы Мемлекеттің резиденті болып табылатын акционерге немесе осы Мемлекетте орналасқан тұрақты өкілдікке төленетін себеппен дивидендтерге салық салса, экстратерриториялық салық салу туралы мәселе туындамайды.

35. Сонымен қатар, мұндай ереженің мақсаты жоқ деп айтуға болады және егер олар оның аумағында қолма-қол ақшаға ие болса, шетелдік компаниялар таратқан кезде Мемлекеттің табыс көзінен дивидендтер сала алмауына әкелуі мүмкін емес. Шынында да, бұл жағдайда салық міндеттемесінің критерийі дивидендтерді төлеу фактісі болып табылады және бөлуге арналған Корпоративтік пайданың шығу орны емес. Алайда, егер қатысушы мемлекеттегі дивидендтерді қолма-қол ақшаға айналдыратын адам басқа қатысушы мемлекеттің резиденті болса (оның резиденті таратушы компания болып табылады), ол 21-бапқа сәйкес бірінші аталған мемлекеттегі кіріс көзінен босатуды немесе салықты қайтаруды ала алады. Сол сияқты, егер дивиденд алушы аумағында дивидендтер қолма-қол ақшаға айналатын мемлекетпен қосарланған салық салуды болдырмау туралы келісім жасасқан үшінші Мемлекеттің резиденті болса, ол 21-бапқа сәйкес соңғы аталған мемлекеттегі кіріс көзінен босатылуы немесе салықты қайтаруы мүмкін.

36. 5-тармақ сонымен қатар резидент емес компанияларға бөлінбеген пайдаға арнайы салық салынбауы керек деп қарастырады.

37. 1-баптың 3-тармағында расталғандай, 5-тармақты салық төлеуші резиденті болып табылатын мемлекетке кедергі келтіретін деп түсіндіруге, осы салық төлеушіге өзінің бақыланатын шетелдік компаниялар туралы заңнамасына, сондай-ақ шетелдік компания бөлмеген пайдаға қатысты осындай әсері бар өзге де нормаларға сәйкес салық салуға болмайды. Сонымен қатар, тармақ көзден салық салумен шектелетінін және осылайша осындай заңнамаға немесе нормаларға сәйкес резиденттік жерде салық салуға қатысы жоқ екенін атап өткен жөн. Сонымен қатар, тармақ акционерге емес, компанияға салық салуды ғана қарастырады.

38. Мұндай заңнаманы немесе нормаларды қолдану, алайда, 23-бапты қолдануды қиындатуы мүмкін. Егер табыс салық төлеушіге қатысты болса, онда табыстың әрбір бабы Конвенцияның тиісті ережелеріне (коммерциялық пайда, пайыздар, роялти) сәйкес қаралуы тиіс еді. Егер бұл сома шартты дивиденд болып саналса, онда ол негізгі компаниядан алынған, осылайша сол компанияның елінен түскен табысты білдіреді. Осыған қарамастан, салық салынатын соманы 10-баптың мағынасы бойынша дивиденд немесе 21-баптың мағынасы бойынша "басқа табыс" ретінде қарастыру керек пе, белгісіз. Осы заңнамалардың немесе нормалардың кейбіріне сәйкес салық салынатын сома дивиденд ретінде қарастырылады, соның салдарынан салық келісімінде қарастырылған салықтан босату, мысалы, мүшелікке байланысты босату қолданылады. Конвенция мұны талап ететіні күмәнді. Егер резиденттік ел бұлай емес деп санаса, оған дивидендке алдын-ала салық салу арқылы ("шартты дивиденд" түрінде) мүшелікке байланысты босатудың қалыпты жұмысына кедергі келтірді деп айыпталуы мүмкін.

39. Дивидендтерді базалық компания іс жүзінде бөлетін жағдайларда, дивидендтерге қатысты екіжақты келісімнің ережелері әдеттегідей қолданылуы керек, өйткені келісімде келтірілген мәндегі дивидендтерден түсетін кіріс бар. Осылайша, негізгі компанияның елі дивидендтерге көзден салық салуы мүмкін. Акционер резиденті болып табылатын ел қосарланған салық салуды жою үшін әдеттегі әдістерді қолданады (яғни, салық жеңілдіктерін беру немесе салықтан босату). Бұл дивидендтен алынатын көзден алынатын салыққа қатысты, егер бөлінген пайдаға (дивидендке) бірнеше жыл бұрын бақыланатын шетелдік компаниялар туралы заңнамаға немесе осыған ұқсас әрекеттің басқа ережелеріне сәйкес салық салынса да, акционер резиденті болып табылатын елде жеңілдік берілуі керек дегенді білдіреді. Алайда, бұл жағдайда жеңілдік беру міндеттемесі даусыз емес. Әдетте, дивидендтер салық салудан босатылады (өйткені оларға тиісті заңнамаға немесе нормаларға сәйкес салық салынып қойған) және салық жеңілдіктерін беруге негіз жоқ деп дау айтуға болады. Екінші жағынан, Келісімнің мақсатына жету қиын болар еді, егер салық жеңілдіктерін тек қарсы заңнамаға сәйкес дивидендтерге салық салуды күту арқылы болдырмауға болатын болса. Жоғарыда келтірілген жалпы қағида жеңілдік берілуі керек деп

болжайды, дегенмен егжей-тегжейлер тиісті заңнаманың техникалық сипаттамаларына немесе ішкі салықтарға шетелдік салықтарды есепке алу нормалары мен жүйесіне, сондай-ақ нақты жағдайға байланысты болуы мүмкін (мысалы, "шартты дивидендке" салық салынғаннан кейінгі уақыт). Дегенмен, жасанды келісімдерге жүгінетін салық төлеушілер салық органдары оларды толық қорғай алмайтын тәуекелге барады.

III. Жекелеген елдердің ішкі заңнамасы ерекшеліктерінің әсері

40. Кейбір елдердің заңдары экономикалық қосарланған салық салуды болдырмауға немесе азайтуға бағытталған, яғни. Е.компанияның пайдасына компания деңгейінде және акционер деңгейіндегі дивидендтерге бір мезгілде салық салу. Бұған әртүрлі тәсілдермен қол жеткізуге болады:

- бөлінген пайдаға қатысты компаниялардың пайдасына салынатын салық бөлінбеген пайдаға қарағанда төмен мөлшерлемемен алынуы мүмкін;
- акционердің жеке салығын есептеу кезінде жеңілдік берілуі мүмкін;
- дивидендтерге тек бір ғана салық салынуы мүмкін, бөлінген пайдаға компания деңгейінде салық салынбайды.

Бюджеттік-қаржылық мәселелер жөніндегі Комитет мүше елдердің салық заңнамасының ерекшеліктері үлгі Конвенциядағы шешімдерден басқа шешімдерді ақтай ма деген мәселені зерттеді.

А. Жеке тұлғаларға бөлінген дивидендтер

41. Әдетте өте дәл мағынасы бар заңды қосарланған салық салу ұғымынан айырмашылығы, экономикалық қосарланған салық салу ұғымы онша нақты емес. Кейбір мемлекеттер бұл тұжырымдаманың дұрыстығын мойындамайды, ал басқалары мемлекеттік деңгейде экономикалық қосарланған салық салуды (резидент компаниялар Резидент акционерлерге бөлетін дивидендтер) жою қажет деп санамайды. Демек, экономикалық қосарланған салық салу тұжырымдамасы талдауға негіз бола алатындай нақты анықтамаға ие болмағандықтан, мәселені неғұрлым жалпы экономикалық тұрғыдан зерттеу орынды болып көрінеді, яғни. е. осындай қосарланған салық салуды жеңілдетудің әртүрлі жүйелері халықаралық капитал қозғалысына әсер етуі мүмкін. Осы мақсатта, атап айтқанда, әртүрлі ұлттық жүйелер қандай бұрмаланулар мен айырмашылықтарды тудыруы мүмкін екенін анықтау қажет; дегенмен, әрбір келісімнің негізінде жатқан өзара қарым-қатынас қағидатын ұмытпай, мемлекеттердің бюджеттері мен тиімді қаржылық бақылаудың салдарын да ескеру қажет. Осы аспектілердің барлығын қарастырған кезде, компаниялардың табыс салығы болып табылатын ауыртпалықты мүлдем назардан тыс қалдыруға болмайтыны белгілі болды.

1.Классикалық жүйені қолданатын мемлекеттер

42. Комитет экономикалық қосарланған салық салу, егер ол мемлекеттік деңгейде жойылмаса, халықаралық деңгейде жойылмауы керек деп мойындады. Сондықтан ол екі мемлекеттің классикалық жүйемен, яғни экономикалық қосарланған салық салудан босатуды қамтамасыз етпейтін мемлекеттермен қарым-қатынасында қатысушы

мемлекеттердегі компаниялардың табыс салығының тиісті деңгейлері бастапқы мемлекеттегі дивидендтік табыс көзіндегі салық ставкасына әсер етпеуі керек деп санайды (ставка сәйкес 15 пайызбен шектелген). 10-баптың 2-тармағының б) тармақшасымен). Демек, үлгі Конвенцияда ұсынылған шешім бұл жағдайда толығымен қолданылады.

2. Екі ставкасы бар компаниялардың табыс салығын қолданатын мемлекеттер

43. Бұл мемлекеттер компанияның пайдасына не істейтініне байланысты әр түрлі ставкалар бойынша компаниялардың пайдасына салық салады: кез - келген бөлінбеген пайда үшін жоғары ставка, ал үлестірілген пайда үшін төмен ставка белгіленеді.

44. Осы мемлекеттердің ешқайсысы қосарланған салық салуды болдырмау туралы келісімдер туралы келіссөздер барысында компаниялардың табыс салығының қосарланған мөлшерлемесі негізінде оның компаниялары резидент болып табылатын акционерге Төлеген дивидендтерге қатысты табыс көзінен 15 пайыздан астам салық алу құқығын алған жоқ (10-баптың 2-тармағының б) тармақшасын қараңыз). басқа мемлекеттің бет-бейнесі.

45. Комитет мұндай мемлекетті (В мемлекетін) өзінің компаниялары классикалық жүйесі бар мемлекеттің (А мемлекеті) резиденттеріне бөлетін дивидендтерге қатысты 15 пайыздан асатын табыс көзінен салық алуға құқығы бар деп тану керек пе, жоқ па деген мәселені қарастырды, егер ол 15 пайыздан асатын болса, ол есепке жатқызуға арналған тиісті акционердің компаниялардың пайдасына салынатын салықтың неғұрлым төмен мөлшерлемесінің В мемлекетінің компанияларының бөлінген пайдасына әсер етуіне қатынасы А мемлекетінде акционер төлеуге жататын салық есебіне есептелмейді, ол резидент.

46. Қатысушы елдердің көпшілігі В мемлекеті компаниялардың табыс салығының орташа деңгейін ескеруі керек және мұндай орташа деңгей А мемлекетінің резидент компанияларынан бірыңғай ставка салығы түрінде алынатын алымның аналогы ретінде қарастырылуы керек деп санайды. Сонымен қатар, А мемлекетінде жеңілдік берілмеген кіріс көзінен В мемлекетінің қосымша салық жинауы екі жақты кемсітушілікті тудырады: бір жағынан, В мемлекетінің резидент компаниясы бөлетін дивидендтерге В мемлекетінің резиденттеріне бөлінгеннен гөрі А мемлекетінің резиденттеріне бөлу кезінде жоғары салық салынады және, екінші жағынан, А мемлекетінің резиденті А мемлекетінен дивидендтерге қарағанда В мемлекетінен дивидендтерге жоғары жеке салық төлейтін еді, сондықтан "теңгерімді салық" идеясын Комитет қабылдамады.

3. Акционер деңгейінде босатуды ұсынатын мемлекеттер

47. Бұл мемлекеттерде компанияға оның бөлінген де, бөлінбеген де жалпы пайдасына қатысты салық салынады, ал дивидендтерге резидент акционерден (жеке тұлға) салық салынады; соңғысы, әдетте, оның жеке салығына қатысты салық

жеңілдіктері түрінде босатуға құқылы, оның негізінде. бұл, кем дегенде, әдеттегідей, дивидендтерге компания пайдасының бір бөлігі ретінде компаниялардың пайдасына салық салынатын болды.

48. Бұл мемлекеттердің ішкі заңнамасы халықаралық салаға салық жеңілдіктерін таратуды көздемейді. Жеңілдіктер тек резиденттерге және тек ішкі көздерден алынған дивидендтерге қатысты берілуі мүмкін. Алайда, төменде айтылғандай, кейбір мемлекеттер кейбір келісімдерде басқа қатысушы мемлекеттің резиденттеріне өз заңнамасында қарастырылған салық жеңілдіктерін алу құқығын кеңейтті.

49. Акционер деңгейінде босатуды ұсынатын көптеген мемлекеттерде резидент акционер дивидендтер төленетін пайдаға компаниядан салық салынғанын растау үшін жеңілдік алады. Резидент акционерге салық жеңілдігі қолданылатын дивидендке салық салынады; бұл жеңілдік төленетін салықтың есебіне есептеледі және қайтару құқығын бере алады. Қосарланған салық салуды болдырмау туралы кейбір келісімдерде осы жүйені қолданатын кейбір елдер басқа қатысушы Мемлекеттің резиденттері болып табылатын акционерлерге жеңілдіктер таратуға келісті. Мұндай жеңілдіктерді таратуға келіскен мемлекеттердің көпшілігі мұны өзара негізде жасағанымен, кейбір елдер басқа қатысушы мемлекеттің резиденттеріне жеңілдікті артықшылықтарды біржақты түрде тарататын келісімдер жасады.

50. Акционерлер деңгейінде жеңілдіктер беретін кейбір мемлекеттер, олардың жүйелеріне сәйкес, компаниялардың пайдасына салынатын салықты тұтастай алғанда компаниялардың пайдасына салынатын салықты сақтауды талап етеді, өйткені ол тек компаниядағы жағдайды ескере отырып, акционердің жеке басы мен резиденттігін есепке алмай, сондай-ақ компаниялардың табысына салынатын салықты талап етеді.. осылайша есептелсе, ол Қаржы министрлігіне арналған болар еді. Акционерге берілген салықтық жеңілдік оның жеке салық міндеттемелерін жеңілдетуге арналған және компанияның салықты түзетуі болып табылмайды. Демек, егер салық жеңілдігі берілген жеке салықтан асып кетсе, қайтару берілмейді.

51. Комитет жоғарыда аталған 50-тармақта аталған мемлекеттер жүйелері халықаралық деңгейде әртүрлі шешімдерді негіздей алатын түбегейлі айырмашылықты көрсете ме, жоқ па деген ортақ пікірге келе алмады.

52. Кейбір мүше елдер мұндай түбегейлі айырмашылық жоқ деген пікірде болды. Бұл пікір 50-тармақта аталған мемлекеттер, ең болмағанда, 49-тармақта аталған кейбір мемлекеттер сияқты өзара негізде резидент емес акционерлерге салық жеңілдіктерін тарату туралы келісуі керек деген қорытынды жасауға мүмкіндік береді. Мұндай шешім, әдетте, осы елдердің компаниялары бөлетін дивидендтерге бейтараптықты қамтамасыз етеді, сол режим резидент акционерлерге және резидент емес акционерлерге беріледі. Екінші жағынан, қатысушы мемлекеттің (Атап айтқанда, классикалық жүйесі бар Мемлекеттің) резиденттері болып табылатын акционерлерге қатысты ол акционер деңгейінде жеңілдіктер беретін мемлекетке инвестицияларды

көтермелейтін болады, өйткені бірінші Мемлекеттің резиденттері басқа мемлекеттен дивидендтерге салық жеңілдіктерін (шын мәнінде, компаниялардың пайдасына салықты қайтару) алатын еді. ал олар өз елінде дивидендтерге қатысты ондай алған жоқ. Алайда, бұл салдарлар Қос ставкалы компаниялардың табыс салығын қолданатын мемлекет пен классикалық жүйесі бар мемлекет арасында немесе классикалық жүйесі бар екі мемлекет арасында туындайтын салықтарға ұқсас, олардың бірі екіншісіне қарағанда компаниялардың табыс салығының төмен ставкасын қолданады (жоғарыда келтірілген 42 және 43 - 46 тармақтар).

53. Екінші жағынан, көптеген қатысушы елдер жоғарыда аталған 50-тармақта аталған мемлекеттердің жүйелеріне сәйкес берілетін салық жеңілдіктерінің шынайы сипатын анықтау фактісін атап өтті, акционердің жеке табысына салынатын салықтың қарапайым төмендеуін көрсетеді, оның дивидендіне әдетте компанияның пайдасына салынатын салық кіретінін мойындау. Салықтық жеңілдік біржола беріледі (forfaitaire), сондықтан дивидендтер төленетін пайдаға сәйкес келетін компанияның нақты салығымен нақты қатынаста болмайды. Егер салық жеңілдігі жеке табыс салығынан асып кетсе, қайтару берілмейді.

54. Жеңілдік іс жүзінде компаниялардың пайдасына салынатын салықты қайтару емес, жеке табыс салығын төмендету болғандықтан, жеңілдікті тиісті елдерде жеке табыс салығы салынбайтын резидент емес акционерлерге тарату мәселесі ескерілмейді. Алайда, екінші жағынан, осы дәлелге сүйене отырып, акционерлер деңгейінде жеңілдіктер беретін мемлекеттер резидент акционерлерден шетелдік дивидендтерге қатысты алынатын жеке табыс салығынан босатуы керек пе деген мәселе назар аударуға тұрарлық. Осыған байланысты, егер мәселе дивидендтер көзіне қатысты бейтараптық тұрғысынан қарастырылса, жауап оң болатынын атап өткен жөн; әйтпесе, бұл мемлекеттердің резиденттерінен акцияларды шетелде емес, өз елінде сатып алу сұралады. Алайда, салық жеңілдіктерінің мұндай кеңеюі өзара қарым-қатынас принципіне қайшы келеді: осылайша, тиісті мемлекет тек біржақты тәртіппен бюджеттік шығындарға ұшырап қана қоймайды (басқа Мемлекетте алынатын пайда көзінен салықтан тыс салық жеңілдіктерін қолдануға мүмкіндік береді), сонымен қатар оны экономикалық өтемақысыз жасайды, өйткені ол басқа мемлекеттің резиденттерін ынталандырмайды Мемлекеттер акцияларды өз аумағында сатып алады.

55. Осы қарсылықтарға жауап беру үшін, басқа мүмкіндіктермен қатар, резидент компаниялар бөлетін дивидендтерден компаниялардың табыс салығын жинайтын қайнар көз мемлекеті қаражатты сол мемлекетке аудару арқылы акционерлер деңгейінде жеңілдіктер беретін мемлекет мүмкіндік беретін салық жеңілдіктері бойынша шығындарды көтеруі керек деп болжауға болады. Алайда, мемлекеттер мұндай аударымдарды мақұлдауы екіталай болғандықтан, бұған "композициялық" келісім арқылы қол жеткізу оңайырақ болар еді, оған сәйкес бастапқы мемлекет басқа Мемлекеттің резиденттеріне төленетін дивидендтерге қатысты кіріс көзінен барлық

салықтардан бас тартады, содан кейін соңғысы өз салығына қатысты 15 пайыздық кіріс көзінен салық бермейді (қаржы көзі болатын мемлекетте жойылған), ал ішкі көзден алынған дивидендтерге қатысты беретін салықтық жеңілдікке ұқсас.

56. Барлығы мұқият ойластырылған кезде, мәселе конвенцияны қолданудан әрбір қатысушы мемлекет алатын артықшылықтар мен кемшіліктерді жақсырақ бағалауға болатын екіжақты келіссөздер барысында ғана шешілуі мүмкін болады.

57. [Алынып тасталды]

58. [Алынып тасталды]

В. Компанияларға бөлінетін дивидендтер

59. Жеке тұлғаларға төленетін дивидендтерге қатысты жоғарыдағы түсініктемелер, әдетте, дивидендтер төлейтін компания капиталының 25% - дан азына иелік ететін компанияларға төленетін дивидендтерге қолданылады. Ұжымдық инвестициялау ұйымдарына төленетін дивидендтерді қарау 1-бапқа түсініктеменің 22-48-тармақтарында қозғалған ерекше мәселелерді көтереді.

60. Дивидендтер төлейтін компания капиталының кемінде 25 пайызына иелік ететін компанияларға төленетін дивидендтерге қатысты Комитет 42 және одан төмен тармақтарда айтылған нақты компанияларға салық салу жүйелері еншілес компания төлейтін дивидендтерге салық салуға қаншалықты қолданылатындығы туралы мәселені зерттеді.

61. Талқылау барысында түрлі пікірлер айтылды. Пікірталас еншілес және бас компанияларға салық салумен шектелген кезде де пікірлер әр түрлі болады. Егер олар талқылау кезінде жалпы экономикалық ойларды ескеріп, бас компания акционерлеріне салық салуға әсер етсе, олар одан әрі алшақтайды.

62. Мемлекеттер өздерінің екіжақты конвенцияларында осы мемлекеттердегі экономикалық мақсаттар мен құқықтық жағдайдың ерекшеліктеріне, бюджеттік ойларға, сондай-ақ басқа да бірқатар факторларға негізделген әртүрлі шешімдер қабылдады. Тиісінше, жалпы қабылданған принциптер пайда болған жоқ. Соған қарамастан, Комитет компаниялардың кең таралған салық жүйелеріне қатысты жағдайды қарастырды.

1. Еншілес компания мемлекетіндегі классикалық жүйе (42-тармақ)

63. Конвенцияның ережелері резиденті таратушы компания болып табылатын мемлекетте компаниялардың "классикалық" салық салу жүйесі, атап айтқанда, бөлінген пайда компания немесе акционер деңгейінде қандай да бір пайда алуға құқық бермейтін жүйе (дивидендтерге қайта салық салуды болдырмау мақсатын қоспағанда) болған жағдайларда қолдану үшін әзірленді. компаниялар).

2. Еншілес компания мемлекетінде екі ставкасы бар компаниялардың пайдасына салық салу жүйесі (43 - 46-тармақтар)

64. Мұндай типтегі мемлекеттер компаниялардан бөлінбеген пайдаға қарағанда төмен мөлшерлеме бойынша бөлінген пайдаға салық алады, бұл компанияның бас

компанияның еншілес компаниясы бөлген пайдаға қатысты салық ауыртпалығын төмендетеді. Осы жағдайды ескере отырып, осы мемлекеттердің көпшілігі өздерінің келісімдеріне сәйкес салық ставкаларын 10 немесе 15 пайыз, ал кейбір жағдайларда тіпті 15 пайыздан жоғары деп белгіледі. Комитет бұл мәселе бойынша пікір қалыптастыра алмады, оның шешімі екіжақты келіссөздерде қалады.

3. Еншілес компания мемлекетіндегі есеп айырысу жүйесі (47 және одан кейінгі тармақтар)

65. Мұндай мемлекеттерде компанияға бөлінген және бөлінбеген барлық пайдасына салық салынады; таратушы компанияның өзі резиденті болып табылатын Мемлекеттің резиденттері болып табылатын акционерлерге ол бөлген дивидендтерге салық салынады, бірақ бөлінген пайдаға компания деңгейінде салық салынғанын ескере отырып, салық жеңілдіктерін алады.

66. Осы типтегі мемлекеттер басқа Мемлекеттің резиденттері болып табылатын бас компаниялардың акционерлеріне салық жеңілдіктерінің артықшылықтарын таратуы керек пе, тіпті осындай бас компанияларға салық жеңілдіктерін беруі керек пе деген мәселе қарастырылды. Комитет бұл мәселе бойынша пікір қалыптастыра алмады, оның шешімі екіжақты келіссөздерде қалады.

67. Егер мұндай жүйеде бөлінген және бөлінбеген пайдаға бірдей мөлшерлеме бойынша салық салынатын болса, жүйе таратушы компания деңгейіндегі " классикалықтан" ерекшеленбейді. Демек, еншілес компания резиденті болып табылатын Мемлекет салықты көзден 2-тармақтың а) тармақшасында көзделген мөлшерлеме бойынша ғана ала алады.

IV. Жылжымайтын мүліктің инвестициялық сенімдері тарапынан бөлу

67.1 Көптеген мемлекеттерде жылжымайтын мүлікке портфельдік инвестициялардың көп бөлігі жылжымайтын мүлікке инвестициялық треспптер (REIT) арқылы жүзеге асырылады. REIT-ті акционерлердің кең ауқымы бар компания ретінде сипаттауға болады, Сенім немесе келісімшарттық немесе сенімгерлік Келісім, олар негізінен жылжымайтын мүлікке ұзақ мерзімді инвестициялар арқылы табыс табады, жыл сайын табысының көп бөлігін бөледі және жылжымайтын мүлікке қатысты табыс салығын төлемейді, осылайша бөлінеді. REIT-тің мұндай табысқа салық төлемеуі фактісі Reit инвесторларында бірыңғай салық салу деңгейін қарастыратын Салық нормаларына байланысты.

67.2 REIT-ке инвестициялардың маңыздылығы мен жаһандануы және олар арқылы бюджеттік-қаржылық мәселелер жөніндегі комитетті осындай инвестицияларға байланысты туындайтын салық келісімдері мәселелерін зерттеуге итермеледі. Бұл жұмыстың нәтижелері "REIT-ке қатысты салық келісімдерінің мәселелері."[23]

67.3 Есепте талқыланатын мәселелердің бірі REIT арқылы трансшекаралық бөлуге қатысты салық келісімінің режимі болып табылады. REIT-ке шағын инвестор болған

жағдайда, ол REIT сатып алған жылжымайтын мүлікті басқара алмайды және бұл мүлікпен байланысы жоқ. REIT-тің өзі өзінің бөлінген кірісіне салық төлемейтініне қарамастан, сондықтан мұндай инвестор жылжымайтын мүлікке инвестиция салған жоқ, керісінше жай компанияға инвестиция салған деп санау орынды болуы мүмкін және портфельдік дивиденд алушы ретінде қарастырылуы керек. Бұл тәсіл Сонымен қатар акциялардың да, облигациялардың да ерекшеліктерін біріктіретін REIT инвестицияларының аралас ерекшеліктерін көрсетеді. Керісінше, REIT-Тегі үлкен инвестор REIT сатып алған жылжымайтын мүлікке нақты қызығушылық танытады; бұл инвестор үшін REIT-ке инвестиция ауыстыру ретінде қарастырылуы мүмкін инвестициялар REIT-тің негізгі активі болып табылатын мүлікке. Бұл жағдайда REIT-тен бөлу көзі принципі бойынша салық салуды шектеу орынсыз болар еді, өйткені REIT өзі өз кірісіне салық төлемейді.

67.4 Осындай нәтижеге қол жеткізгісі келетін мемлекеттер баптың 2-тармағын ауыстыруды екіжақты тәртіппен мынадай Ережемен келісе алады:

2. Дегенмен, қатысушы мемлекеттің резиденті болып табылатын компания төлейтін дивидендтерге осы Мемлекеттің заңнамасына сәйкес сол мемлекетте де салық салынуы мүмкін, бірақ егер дивидендтердің меншік иесі бенефициар басқа қатысушы мемлекеттің резиденті болса (мұндай тұлға тікелей қатысатын REIT болып табылатын компания төлейтін бенефициарлық дивидендтердің иесінен өзгеше немесе жанама түрде осы компаниядағы барлық капитал құнының кем дегенде 10 пайызын құрайтын капиталға иелік етеді), осылайша алынатын салық аспауы керек:

a) Дивидендтің жалпы сомасының 5 пайызы, егер меншік иесі бенефициар дивиденд төлейтін күнді қамтитын 365 күндік кезең ішінде дивидендтер төлейтін компания (REIT болып табылатын төлем компаниясынан өзгеше) капиталының кем дегенде 25 пайызына тікелей иелік ететін компания болса (осы кезеңді есептеу мақсатында үлесті иеленетін немесе дивиденд төлейтін бірігу немесе бөлу сияқты компанияны қайта құруға тікелей байланысты меншік құқығындағы өзгерістерді ескеру);

b) Барлық басқа жағдайларда дивидендтердің жалпы сомасының 15 пайызы.

Осы Ережеге сәйкес, REIT-тегі ірі инвестор – бұл тікелей немесе жанама түрде капиталға иелік ететін инвестор, ол бүкіл REIT капиталы құнының кем дегенде 10 пайызын құрайды. Дегенмен, мемлекеттер екі жақты негізде басқа шекті қолдану туралы уағдаласа алады. Ереже REIT жүзеге асыратын барлық үлестірулерге де қолданылады; алайда, капиталға пайда бөлінген жағдайда, кейбір елдердің ішкі заңнамасы портфельдік дивидендтерге қолданылатын мөлшерлеме бойынша салық салуға құқығы бар ірі инвестор мен шағын инвестор арасындағы айырмашылықты анықтаудың басқа шегін қарастырады және бұл елдер өздерінің келісімдеріндегі осы айырмашылықты сақтау үшін осы Ережеге түзетулер енгізгісі келуі мүмкін. Сайып келгенде, ірі инвесторға REIT бөлу көзінен салық салуды шектеу орынсыз

болғандықтан, А)тармақшасының тұжырымдамасы REIT төлейтін дивидендтерді қолдану аясынан алып тастайды; осылайша, тармақша ешқашан мұндай дивидендтерге қолданыла алмайды, тіпті егер REIT капиталы құнының 10 немесе одан да көп пайызын құрайтын капиталы жоқ компания болса да, жоғарыда аталған 15-тармаққа сәйкес есептелген капиталының кемінде 25 пайызына иелік етті. Осылайша, қаржы көзі болатын мемлекет А) және б) тармақшаларындағы шектеулерге қарамастан ірі инвесторларға осындай үлестірулерге салық сала алады.

67.5 Егер, алайда, бір қатысушы мемлекетте құрылған REIT-тер қатысушы Мемлекеттің резиденттері болып табылатын компаниялар ретінде біліктілікке ие болмаса, Ережеге оның осындай REIT-тер тарапынан бөліністерге қолданылуын қамтамасыз ету үшін түзетулер енгізу қажет болады.

67.6 Мысалы, егер REIT Мемлекеттің резиденті ретінде біліктілігі жоқ компания болса, осы нәтижеге қол жеткізу үшін баптың 1 және 2-тармақтарына мынадай түзетулер енгізу қажет:

1. Резидент болып табылатын компания немесе Қатысушы мемлекеттің заңнамасына сәйкес ұйымдастырылған REIT басқа қатысушы мемлекеттің резидентіне төлейтін дивидендтерге осы басқа Мемлекетте салық салынуы мүмкін.

2. Сонымен қатар, дивидендтерге дивидендтер төлейтін компания резиденті болып табылатын қатысушы мемлекеттің аумағында және заңнамасына сәйкес не заңнамаға сәйкес ол ұйымдастырылған REIT жағдайында салық салынуы мүмкін, бірақ егер бенефициарлық дивидендтердің иесі басқа қатысушы мемлекеттің резиденті болса (бенефициарлық дивидендтердің иесінен өзгеше, REIT болып табылатын компания төлейтін, онда мұндай тұлға тікелей немесе жанама түрде кем дегенде құрамдас капиталға иелік етеді, Осы компаниядағы барлық капитал құнының 10 пайызы), осылайша алынатын салық аспауы керек), осылайша алынатын салық аспауы керек:

а) Дивидендтің жалпы сомасының 5 пайызы, егер меншік иесі бенефициар дивиденд төлейтін күнді қамтитын 365 күндік кезең ішінде дивидендтер төлейтін компания (REIT болып табылатын төлем компаниясынан өзгеше) капиталының кем дегенде 25 пайызына тікелей иелік ететін компания болса (осы кезеңді есептеу мақсатында үлесті иеленетін немесе дивиденд төлейтін бірігу немесе бөлу сияқты компанияны қайта құруға тікелей байланысты меншік құқығындағы өзгерістерді ескеру);

b) Барлық басқа жағдайларда дивидендтердің жалпы сомасының 15 пайызы.

Сол сияқты, REIT сенімгерлік құрылымға немесе шарттық немесе сенімгерлік келісімге ие болған кезде және компания ретінде біліктілікке ие болмаған кезде нәтижеге қол жеткізу үшін мемлекеттер жоғарыда аталған 67.4-тармақта баяндалған 2-тармақтың баламалы нұсқасына мынадай түрде тұжырымдалған қосымша ережені қосуға екіжақты келісе алады:

Осы Конвенцияның мақсаттары үшін, егер қатысушы мемлекеттің заңнамасына сәйкес ұйымдастырылған REIT табысты осы бөлудің меншік иесі бенефициары болып табылатын басқа қатысушы мемлекеттің резидентіне бөлсе, онда бұл табысты бөлу бірінші аталған Мемлекеттің резидент компаниясы төлейтін дивиденд ретінде қарастырылуы керек.

Осы қосымша Ережеге сәйкес тиісті бөлу дивиденд ретінде қарастырылады, демек, Конвенцияның 10-бабы мен басқа да баптарын қолдану мақсатында табыстың басқа түрі (мысалы, жылжымайтын мүліктен немесе капиталдан түскен пайда) ретінде қарастырылмайды. Алайда, бұл ішкі заңнаманың мақсаттары үшін осы бөлудің сипаттамасын өзгертпейтіні анық, сондықтан Конвенцияның тиісті ережелерімен белгіленген шектеулерді қолдану мақсаттарын қоспағанда, ішкі заңнамаға сәйкес қарау қозғалмайды.

Түсініктемеге ескертпе

68. Канада мен Ұлыбритания жоғарыда аталған 24-тармақтың ережелерін ұстанбайды. Олардың заңнамасына сәйкес белгілі бір пайыздық төлемдер дивидендтер ретінде қарастырылады, сондықтан дивидендтерді анықтауға қосылады.

Бапқа ескертпелер

2-тармақ

69. Жапония осы компания резиденті болып табылатын қатысушы мемлекетте дивидендтер төлейтін компанияның салық салынатын кірісін есептеу кезінде шегерілетін дивидендтерге тікелей дивидендтік Инвестициялар мөлшерлемесін қолданбау құқығын өзіне қалдырады.

70. АҚШ дивидендтер салығының 5 пайыздық мөлшерлемесін белгіленген мерзімге меншік құқығы мен резиденттік талаптары орындалған жағдайда ғана беру құқығын өзіне қалдырады.

71. АҚШ өзінің ішкі заңнамасына сәйкес "экспатриацияланған заңды тұлға" байланысты тұлғаға төлейтін дивидендтерге он жылға дейін салық салу құқығын өзіне қалдырады.

72. АҚШ реттелетін инвестициялық компаниялар мен жылжымайтын мүлікке Инвестициялық треспер сияқты белгілі бір салық салу кәсіпорындарының акционерлеріне, тіпті олардың меншік үлесіне сәйкес талаптарға сай болса да, тікелей дивидендтік Инвестициялар мөлшерлемесін бермеуді қамтамасыз ету құқығын өзіне қалдырады.

73. Германия мен Португалия 2017 жылға дейінгі үлгілік салық Конвенциясының редакциясында көзделген 2-тармақтың а) тармақшасын қолдану аясынан серіктестіктерді алып тастау құқығын сақтайды.

74. Салық салудың ерекше жүйесін ескере отырып, Чили Конвенцияның компаниялармен пайданы бөлу ставкасы мен формасына қатысты ережелеріне қатысты әрекет ету еркіндігін сақтайды.

75. Израиль, Латвия, Мексика, Португалия және Түркия 2-тармаққа сәйкес салық ставкаларына қатысты пікірлерінде қалады.

76. Австралия, Эстония, Жапония және Латвия құзыретті органдардың 2-тармақты қолдану тәсілін өзара келісім бойынша белгілеуі туралы талапты қоспау құқығын сақтайды.

77. Польша меншіктің минималды үлесі (25 пайыз) және салық ставкалары (5 пайыз және 15 пайыз) туралы өз пікірінде қалады.

77.1 Люксембург 2-тармақтың а) тармақшасында көзделген иелену кезеңін қоспау құқығын өзіне қалдырады.

3-тармақ

78. Бельгия 3-тармақтағы дивидендтердің анықтамасын табысты тікелей қосу үшін кеңейту құқығын өзіне қалдырады, тіпті егер ол пайыздар түрінде төленсе де, оның ішкі заңнамасына сәйкес акциялардан түсетін кіріске бірдей салық салу режимі қолданылуы керек.

79. Дания белгілі бір жағдайларда акцияларды сатудан алынған сату бағасын дивиденд деп санауға құқылы.

80. Франция мен Мексика бөлу кезінде салық салынатын барлық кірістерді қамту үшін 3-тармақтағы дивидендтер анықтамасын кеңейту құқығын өзіне қалдырады.

81. Канада мен Германия өздерінің ішкі заңнамаларына сәйкес бөлу ретінде қарастырылатын белгілі бір пайыздық төлемдерді қамту үшін 3-тармақтағы дивидендтер анықтамасын кеңейту құқығын сақтайды.

81.1 Португалия өзінің ішкі заңнамасына сәйкес бөлу ретінде қарастырылатын пайдаға қатысу туралы келісімдер шеңберінде жүзеге асырылатын белгілі бір төлемдерді қамту үшін 3-тармақтағы дивидендтер анықтамасын кеңейту құқығын өзіне қалдырады.

81.2 Чили мен Люксембург 3-тармақтағы дивидендтердің анықтамасын олардың ішкі заңнамасына сәйкес дивидендтерді бөлу ретінде қарастырылатын белгілі бір төлемдерді қамту үшін кеңейту құқығын өзіне қалдырады.

82. Израиль 3-тармақтағы дивидендтер анықтамасынан Израильдің резиденті болып табылатын жылжымайтын мүлікке инвестициялық сенім жасаған төлемдерді алып тастау және осы төлемдерге өзінің ішкі заңнамасына сәйкес салық салу құқығын өзіне қалдырады.

82.1 Эстония, Жапония және Латвия 3-тармақтағы "басқа корпоративтік құқықтардан түсетін табыс" деген сөздерді "басқа құқықтардан түсетін табысқа" өзгерту құқығын өзіне қалдырады.

82.2 Австралия өзінің ішкі заңнамасына сәйкес акциялардан түсетін табысқа қатысты салық салу режимі қолданылатын басқа сомаларды қамту үшін 3-тармақтағы дивидендтердің анықтамасын кеңейту құқығын өзіне қалдырады.

5-тармақ

83. Канада мен АҚШ осы елдерде орналасқан тұрақты өкілдік шотына жатқызылған компанияның кірістерінен филиалдардың пайдасына салынатын салықты алу құқығын өзіне қалдырады. Канада сонымен қатар бұл салықты Канадада орналасқан жылжымайтын мүлікті иеліктен шығаруға байланысты пайдаға, жылжымайтын мүлікпен сауда жасайтын компанияға алу құқығын өзіне қалдырады.

84. [Алынып тасталды]

85. Түркия 7-бапқа сәйкес салық салынғаннан кейін қалатын Түркияда орналасқан тұрақты өкілдік арқылы іскерлік қызметті жүзеге асыратын басқа қатысушы мемлекеттің компаниясы пайдасының бір бөлігіне баптың 2-тармағында көзделген тәртіппен салық салу құқығын өзіне қалдырады.

ПАЙЫЗДАРҒА САЛЫҚ САЛУҒА ҚАТЫСТЫ 11-БАПҚА ТҮСІНІКТЕМЕ

I. Алдын ала ескертулер

1. "Пайыздар" әдетте "жылжымалы капиталдан түсетін кірістер" санатына жататын берілген ақша үшін сыйақыны білдіреді (revenus de capitaux mobiliers). Дивидендтерден айырмашылығы, пайыздар қосарланған экономикалық салық салынбайды, яғни борышкерге де, несие берушіге де салық салынбайды. Егер шартта өзгеше көзделмесе, пайыздар салығын төлеу алушыға жүктеледі. Егер борышкер көзден алынатын кез-келген салықты төлеуге міндеттенсе, онда бұл оның несие берушісіне осындай салыққа сәйкес келетін қосымша пайыздарды төлеуге келіскендей болады.

2. Бірақ дивидендтер сияқты, облигациялар, қарыздар немесе қарыздар бойынша пайыздар, әдетте, пайыздарды төлеу кезінде көзден шегеру арқылы алынатын салықты тартады. Шын мәнінде, бұл әдіс әдетте практикалық себептерге байланысты қолданылады, өйткені көзден алынатын салық алушының жалпы кірісіне немесе пайдасына қатысты төлейтін салықтың авансын білдіруі мүмкін. Егер бұл жағдайда алушы көзден шегерім қолданылатын елдің резиденті болып табылса, ол кез келген қосарланған салық салу ішкі шаралардың көмегімен жойылады. Егер ол басқа елдің резиденті болса, жағдай мүлдем басқаша болады: бұл жағдайда оған пайыздар бойынша екі рет салық салынады, бірінші рет бастапқы Мемлекет, екінші рет ол резидент болып табылатын Мемлекет. Оған екі рет салық салу қарызға алынған ақшаның пайызын едәуір төмендетіп, капиталдың қозғалысы мен халықаралық инвестициялардың дамуын қиындатуы мүмкін.

3. Бенефициардың резиденттік мемлекеті немесе қаржы көзі болатын мемлекет болсын, бір мемлекетке айрықша пайыздық салық салуды қалдыратын формуламен жалпыға бірдей мақұлданғанына сенімді бола алмайсыз. Сондықтаниссалы шешім

қабылданды. Ол пайыздарға тұрғылықты Мемлекетте салық салынуы мүмкін екенін қарастырады, бірақ егер оның заңнамасында көзделген болса, қайнар көзден мемлекет салық алу құқығын қалдырады және бұл құқықта қайнар көзден мемлекет барлық салықтардан бас тарта алады дегенді білдіреді. Алайда, оның бұл құқықты пайдалануы оның салығы асып кете алмайтын шектеумен шектелетін болады, бірақ, әрине, қатысушы мемлекеттер бастапқы Мемлекетте салық салудың одан да төмен мөлшерлемесін қабылдау туралы келісе алады. Мұндай жағдайларда соңғы мемлекет қабылдайтын жәбірленуші резиденттік мемлекет тарапынан мемлекет көзінен алынатын салықты есепке алу мақсатында жеңілдіктер берумен қатар жүретін болады (23 А немесе 23 В-бапты қараңыз).

4. Кейбір елдер төлеушінің салық салу мақсаттары үшін төленген пайыздарды шегеруге мүмкіндік бермейді, тек алушы сол Мемлекеттің резиденті болған немесе сол мемлекетте салық салынатын жағдайларды қоспағанда. Әйтпесе, шегерімге тыйым салынады. Бір қатысушы мемлекеттің резиденті басқа қатысушы мемлекеттің резидентіне пайыздарды Төлеген жағдайларда шегерім де шешілуі тиіс пе деген мәселе 24-баптың 4-тармағында қаралады.

Баптың ережелеріне түсініктеме 1 тармақ

5. 1-тармақта бір қатысушы мемлекетте туындайтын және басқа қатысушы мемлекеттің резидентіне төленетін пайыздарға соңғы Мемлекетте салық салынуы мүмкін деген қағида белгіленеді. Бұл ретте ол резиденттік мемлекеттің пайдасына салық салуға айрықша құқықты көздемейді. "Төленген" термині өте кең мағынаға ие, өйткені төлем ұғымы несие берушіге шартта немесе әдет-ғұрыпта көзделген тәртіппен қаражат беру міндеттемесін орындауды қамтиды.

6. Бапта қатысушы мемлекетте пайда болатын пайыздар ғана қарастырылады, сондықтан ол үшінші мемлекеттің аумағында пайда болатын пайыздарға қолданылмайды. Қатысушы мемлекеттің аумағында туындайтын, осы Мемлекеттің кәсіпорнының басқа қатысушы мемлекетте бар тұрақты өкілдігінің шотына жататын пайыздарға 2-тармаққа сәйкес бірінші аталған мемлекет тарапынан салық салынуы мүмкін, бірақ 7-баптың 1-тармағына сәйкес басқа мемлекет тарапынан да салық салынуы мүмкін (қараңыз). Мұндай жағдайларда қосарланған салық салудан босатуға қатысты 23 А және 23 В баптарына түсініктеменің 9 және 9.1-тармақтары).

2-тармақ

7. 2-тармақ аумағында пайыздар пайда болатын мемлекетке пайыздар салу құқығын қалдырады, бірақ 10 пайыздан аспайтын салық шегін белгілей отырып, осы құқықтың қолданылуын шектейді. Бастапқы мемлекет қарыз капиталынан қаржыландырылатын инвестициялар нәтижесінде оның аумағында алынған пайдаға немесе табысқа салық салуға құқылы екенін ескере отырып, бұл мөлшерлемені ақылға қонымды максимум деп санауға болады. Қатысушы мемлекеттер екіжақты келіссөздер шеңберінде бенефициар резиденті болып табылатын мемлекетте барлық пайыздық

төлемдерге қатысты немесе төменде түсіндірілгендей, табыстың кейбір нақты санаттарына қатысты неғұрлым төмен салықты немесе эксклюзивті салық салуды келісе алады.

7.1 кейбір жағдайларда сыйақы төлеу көзі принципі бойынша салық салуға рұқсат беретін 2-тармақта қабылданған тәсіл халықаралық саудаға кедергі келтіруі мүмкін немесе басқа себептермен қолайсыз деп саналуы мүмкін. Мысалы, егер пайыз алушы пайыз әкелетін операцияны қаржыландыру үшін қарыз алса, пайыз ретінде алынған пайда алынған пайыздың номиналды сомасынан әлдеқайда аз болады; егер төленген пайыздар алынған пайыздарға тең немесе одан көп болса, онда ешқандай пайда немесе тіпті шығын болмайды. Бұл жағдайда мәселені резиденттік мемлекет шеше алмайды, өйткені алушыға мәміледен алынған таза пайдаға салық салынатын бұл мемлекетте салықтың аз мөлшері алынады немесе ол мүлдем алынбайды. Бұл мәселе көз мемлекетіндегі салық, әдетте, осындай пайызды алу үшін жұмсалған шығындарға қарамастан, пайыздың жалпы сомасынан алынатындығына байланысты туындайды. Бұл проблеманы болдырмау үшін несие берушілер іс жүзінде борышкерге Мемлекет алатын салықтың ауыртпалығын пайызбен аударуға тырысады, демек, қаржылық ауыртпалығы бастапқы мемлекетте төленетін салыққа сәйкес келетін сомаға ұлғаятын борышкер үшін белгіленген пайыздық мөлшерлемені көтереді.

7.2 Уағдаласушы мемлекеттер алушы резиденті болып табылатын мемлекетте белгілі бір пайызға айрықша салық салуды көздеу үшін қосымша тармақты қосқысы келуі мүмкін. Осы тармақтың кіріспесі, содан кейін осы режим қолданылатын әртүрлі пайыздарды сипаттайтын тармақшалар (төменде қараңыз) келесідей тұжырымдалуы мүмкін:

3.2-тармақтың ережелеріне қарамастан, 1-тармақта аталған процентке, егер проценттің бенефициарлық меншік иесі осы Мемлекеттің резиденті болып табылса, алушы резиденті болып табылатын қатысушы мемлекетте ғана салық салынуға тиіс және:

a. [Тиісті пайыз санатының сипаттамасы]

7.3 Төменде қатысушы мемлекеттер жоғарыда келтірілген 7.2-тармақтың мақсаттары үшін қарастырғысы келетін пайыздардың кейбір санаттары келтірілген.

Мемлекетке, оның әкімшілік-аумақтық бірліктеріне және орталық банктерге төленетін пайыздар

7.4 кейбір мемлекеттер басқа мемлекеттер мен олардың кейбір толық меншіктегі кәсіпорындары (мысалы, жеке ұйым ретінде құрылған орталық банк) алған табысына, ең болмағанда, мұндай табыс Мемлекеттік сипаттағы қызметтен алынған дәрежеде салық салудан бас тартады. Кейбір мемлекеттер мұндай босатуды егеменді иммунитет принципін түсіндіруге сәйкес бере алады (1-баптың 52 және 53-тармақтарын қараңыз); басқалары мұны өздерінің ішкі заңнамасының ережелеріне сәйкес жасай алады. Көптеген мемлекеттер өздерінің екіжақты келісімдерінде пайыздар бойынша осындай

босатулардың көлемін Растауды немесе нақтылауды немесе басқа жағдайда қол жетімді болмаған кезде осындай босатуды ұсынуды қалайды. Мұны істегісі келетін мемлекеттер, осылайша, көз мемлекетіндегі салық салудан белгілі бір пайызды босатуды көздейтін тармаққа пайыздардың мынадай санатын енгізуге келісе алады:

а) Бұл мемлекет немесе орталық банк, оның әкімшілік-аумақтық бірлігі немесе жергілікті билік органы;

Мемлекет немесе оның әкімшілік-аумақтық бірліктері төлейтін пайыз

7.5 Егер пайыздарды төлеуші мемлекеттің өзі, оның әкімшілік-аумақтық бірлігі немесе заңмен белгіленген орган болып табылса, түпкілікті нәтиже, егер несие беруші көз принципі бойынша алынатын салықты өтеу үшін пайыздық мөлшерлемені арттырса , көз принципі бойынша алынатын салықты нақты осы мемлекет төлей алады. Бұл жағдайда, көз қағидаты бойынша процентке салық салатын мемлекет үшін кез келген пайда оның заемдар бойынша шығыстарының өсуімен теңестірілетін болады. Осы себепті, көптеген мемлекеттер мұндай пайыздарды кез-келген салықтан босатуды көздейді. Мұны істегісі келетін мемлекеттер көз мемлекетіндегі салық салудан белгілі бір пайызды босатуды көздейтін тармаққа пайыздардың мынадай санатын енгізуге келісе алады:

b) егер пайызды ол аумағында пайда болған мемлекет не оның әкімшілік-аумақтық бірлігі, жергілікті билік органы немесе заңмен белгіленген орган төлесе;

Осы ұсынылған Ережеде "заңмен бекітілген билік" тіркесі кез-келген мемлекеттік органға қатысты. Ішкі заңнамаға және қолданылатын терминологияға байланысты кейбір мемлекеттер мұндай мекемеге қатысты "агенттік немесе Мемлекеттік орган" немесе "Қоғамдық құқықтың заңды тұлғасы" *[personne morale de droit public]* сияқты тіркестерді қолдануды жөн көруі мүмкін.

Мемлекет немесе оның әкімшілік-аумақтық бірліктері төлейтін пайыз

7.5 Егер пайыздарды төлеуші мемлекеттің өзі, оның әкімшілік-аумақтық бірлігі немесе заңмен белгіленген орган болып табылса, түпкілікті нәтиже, егер несие беруші көз принципі бойынша алынатын салықты өтеу үшін пайыздық мөлшерлемені арттырса , көз принципі бойынша алынатын салықты нақты осы мемлекет төлей алады. Бұл жағдайда, көз қағидаты бойынша процентке салық салатын мемлекет үшін кез келген пайда оның заемдар бойынша шығыстарының өсуімен теңестірілетін болады. Осы себепті, көптеген мемлекеттер мұндай пайыздарды кез-келген салықтан босатуды көздейді. Мұны істегісі келетін мемлекеттер көз мемлекетіндегі салық салудан белгілі бір пайызды босатуды көздейтін тармаққа пайыздардың мынадай санатын енгізуге келісе алады:

b) Егер пайызды ол аумағында пайда болған мемлекет не оның әкімшілік-аумақтық бірлігі, жергілікті билік органы немесе заңмен белгіленген орган төлесе;

Осы ұсынылған Ережеде "заңмен бекітілген билік" тіркесі кез-келген мемлекеттік органға қатысты. Ішкі заңнамаға және қолданылатын терминологияға байланысты

кейбір мемлекеттер мұндай мекемеге қатысты "агенттік немесе Мемлекеттік орган" немесе "Қоғамдық құқықтың заңды тұлғасы" [personne morale de droit public] сияқты тіркестерді қолдануды жөн көруі мүмкін.

Несиеге сату бойынша пайыздар

7.8 7.1-тармақта сипатталған кемшіліктер жабдықты несиеге сату және басқа коммерциялық несиеге сату кезінде де жиі кездеседі. Мұндай жағдайларда жеткізуші көбінесе Тапсырыс берушіге қосымша төлемсіз несие беру үшін банкке немесе экспортты қаржыландыру агенттігіне төлеуге тура келетін бағаны береді. Мұндай жағдайларда пайыздар инвестицияланған капиталдан түскен кірістен гөрі сату бағасының элементі болып табылады. Шындығында, көптеген жағдайларда төленетін жарналар сомасына енгізілген пайыздарды нақты сату бағасынан бөлу қиын болады. Сондықтан мемлекеттер несиеге осындай сатудан туындайтын пайыздарды мемлекет көзіндегі салық салудан белгілі бір пайыздарды босатуды көздейтін тармаққа қосқысы келуі мүмкін, олар келесі тармақшаны қосу арқылы жасай алады:

е) Егер пайыз кез келген жабдықты, тауарларды немесе қызметтерді несиеге сату салдарынан туындайтын берешекке қатысты төленсе;

7.9 Осы ұсынылған Ережеде айтылған несиелік сату түрлеріне тек жиынтық бірліктерді ғана емес, сонымен қатар олардың жеке компоненттерін де сату кіреді. Сатушы сатып алушыға берген жалпы несие желісі арқылы қаржыландырылатын сатылымдар да Ереженің мақсаттары үшін несиеге сатуды білдіреді. Сонымен қатар, пайыздар сату бағасына қосымша бөлек келісілгені немесе басынан бастап бөліп-бөліп төленетін сомаға енгізілгені маңызды емес.

Салықтан босатылған кейбір субъектілерге төленетін пайыздар (мысалы, зейнетақы қорлары)

7.10 Көптеген мемлекеттердің ішкі заңнамасына сәйкес, зейнетақы қорлары және осыған ұқсас ұйымдар, әдетте, олардың инвестициялық кірісіне салық төлеуден босатылады. Осы ұйымдардың ішкі және шетелдік инвестицияларына бейтарап көзқарасқа қол жеткізу үшін кейбір мемлекеттер екі жақты негізде басқа мемлекеттің резидент-заңды тұлғасы алатын пайыздарды қоса алғанда, табыс көзі қағидаты бойынша салық салудан босатылады деп көздейді. Мұны істегісі келетін мемлекеттер 18-бапқа түсініктеменің 69-тармағының ережелеріне сәйкес әзірленген ережені екіжақты тәртіппен келісе алады.

7.11 Егер қатысушы мемлекеттер көз мемлекетінде салық салудан қандай да бір немесе жоғарыда көрсетілген барлық пайыз санаттарын толығымен босатқысы келмесе, олар оларға 2-тармақта көзделгеннен төмен салық мөлшерлемесін қолдануға ниет білдіруі мүмкін (дегенмен, бұл шешім мемлекет төлейтін пайыз жағдайында жеткілікті практикалық болып көрінбейді, оның әкімшілік-аумақтық бірлігі немесе заңмен белгіленген орган). Бұл жағдайда 2 тармақ келесідей тұжырымдалуы мүмкін:

2. Алайда, бір қатысушы мемлекетте туындайтын пайыздарға осы Мемлекеттің заңнамасына сәйкес сол мемлекетте де салық салынуы мүмкін, бірақ егер пайыздардың бенефициарлық меншік иесі басқа қатысушы мемлекеттің резиденті болып табылса, осылайша алынатын салық мыналардан аспауы керек:

a) [Салықтың төменгі ставкасы] төленген пайыздар жағдайында жалпы пайыздық соманың пайызы [тиісті пайыздық санаттың сипаттамасы].

b) Барлық басқа жағдайларда пайыздардың жалпы сомасының 10 пайызы.

Уағдаласушы мемлекеттердің уәкілетті органдары өзара келісім бойынша осы шектеуді қолдану тәсілін айқындауға тиіс.

Егер Уағдаласушы мемлекеттер жоғарыда аталған пайыздардың кейбір санаттарын салық салудан босатуға келіссе, осы баламалы ережеден кейін жоғарыдағы 7.2-тармақта ұсынылғандай 3-тармақ ұстанатын болады.

7.12 Уағдаласушы мемлекеттер жоғарыда аталған тармақтарда санамаланған проценттер санаттарына, оларға қатысты бастапқы Мемлекетте салық енгізу оларға жағымсыз болып көрінуі мүмкін басқа да санаттарды қоса алады.

8. ЭЫДҰ/G20 жобасының салық салынатын базаны бұлыңғырлау және салық салудан пайданы алып тастау туралы, атап айтқанда, осы жоба шеңберінде дайындалған 6-іс-қимыл[24] туралы қорытынды бапта мынадай жағдайларға қатысты бірқатар теріс пайдаланулар қаралды: қатысушы мемлекетте туындайтын пайыздың бенефициарлық меншік иесі басқа мемлекеттің резидент компаниясы болып табылады-қатысушы; оның капиталының барлығы немесе бір бөлігі басқа мемлекеттен тыс акционерлерге тиесілі; оның тәжірибесі оның пайдасын дивиденд түрінде бөлу емес; оған салық салудың преференциялық режимі қолданылады. Іс-қимыл туралы қорытынды бапты жариялау нәтижесінде конвенцияға енгізілген 29-бап Халықаралық салық келісімдерінің ережелерін теріс пайдаланумен байланысты осы жағдайдың аспектілерін қарастырғанымен, резиденттік Мемлекетте салық салудың преференциялық режимі қолданылатын проценттерге қатысты 11-баптың артықшылықтарынан бас тартқысы келетін мемлекеттер өз келісімдеріне салық салудың преференциялық режимін енгізу туралы мәселені қарауы мүмкін, 1-бапқа түсініктеменің 82-100-тармақтарында сипатталғандай.

---

[24]OECD (2015), *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report*, OECD Publishing, Paris, DOI: http://dx.doi.org /10.1787/9789264241695- en.

9. Бенефициарлық меншік иесі туралы талап "резидентке төленді" деген сөздердің мағынасын түсіндіру үшін 11-баптың 2-тармағына енгізілді, өйткені олар баптың 1-тармағында пайдаланылады. Ол қаржы көзі болатын мемлекет пайыздық кіріске салық салу құқығынан бас тартуға міндетті емес екенін түсіндіреді, өйткені бұл

кіріс тікелей қаржы көзі болатын мемлекет келісім жасаған Мемлекеттің резидентіне төленді.

9.1 "Меншік иесі бенефициар" термині "төленген" сөздерін қолданудағы ықтимал қиындықтарды жою үшін қосылғандықтан ... резидентке "1-тармақта" ол белгілі бір елдің ішкі заңнамасына сәйкес болуы мүмкін қандай да бір техникалық мағынаны білдіру үшін емес, осы тұрғыда түсіндірілуі керек еді (шын мәнінде, тармаққа қосылған кезде бұл термин көптеген елдердің заңнамасында нақты анықталмаған). Осыған байланысты, "меншік иесі бенефициар" термині тар техникалық мағынада қолданылмайды (мысалы, көптеген жалпы құқық елдерінің сенімгерлік заңнамасына сәйкес оның мағынасы[25]); керісінше, оны контекстке сәйкес, атап айтқанда "төленген... қосарланған салық салудың алдын алуды және салық төлеуден жалтарудың алдын алуды қоса алғанда, Конвенцияның объектісі мен мақсаттарын ескере отырып түсіну керек.

---

[25]Мысалы, егер дискрециялық сенімгерлік басқарушылар белгілі бір мерзімде тапқан дивидендтерді бөлмесе, онда бұл басқарушылар өз функцияларын орындайды (немесе егер ол жеке салық төлеуші ретінде танылса, сенім), тіпті егер олар тиісті сенім заңнамасына сәйкес бенефициарлық меншік иелері болмаса да 11-баптың мақсаттары үшін осындай табыстың бенефициарлық меншік иелері бола алады.

10. Табыс бабына қатысты жеңілдікті немесе босатуды резиденттік мемлекеттің осы табысқа бір мезгілде салық салуы нәтижесінде туындайтын қосарланған салық салуды толық немесе ішінара болдырмау үшін басқа қатысушы мемлекеттің резидентіне қаржы көзі болатын мемлекет береді. Егер табыс бабы агент немесе атаулы меншік иесі ретінде әрекет ететін қатысушы мемлекеттің резидентіне төленсе, егер ол қатысушы мемлекеттің резиденті ретінде табысты тікелей алушының мәртебесі негізінде ғана жеңілдікті немесе босатуды ұсынса, көз мемлекеті Конвенцияның объектісі мен мақсатына қайшы келеді. Бұл жағдайда тікелей табыс алушы резидент ретінде жіктеледі, бірақ бұл мәртебе қосарланған салық салудың пайда болуына әкелмейді, өйткені алушылар резиденттік Мемлекетте салық салу мақсатында табыс иелері ретінде қарастырылмайды.

10.1 Егер қатысушы мемлекеттің резиденті агенттіктің немесе номиналды ұстаушының делдалдығынан өзгеше болса, тиісті кірістен нақты пайда алатын басқа тұлға үшін жай ғана делдал ретінде әрекет етсе, қаржы көзі мемлекеті Конвенцияның объектісі мен мақсатына тең дәрежеде қайшы келетін болады. Осы себепті, " Қосарланған салық салуды болдырмау туралы келісімдер және делдалдық компанияларды пайдалану"[26] деп аталатын бюджеттік-қаржылық мәселелер жөніндегі Комитеттің есебінде, әдетте, делдал компанияны меншік иесі ретінде қарастыруға болмайды. Егер ресми меншік иесі бола тұра, іс жүзінде ол шектеулі өкілеттіктерге ие

болса, оны тиісті кіріске қатысты жай ғана сенімгер немесе мүдделі тараптардың атынан әрекет ететін басқарушы етеді.

10.2 Әртүрлі мысалдарда (агент, номиналды ұстаушы, сенімгер немесе басқарушы ретінде әрекет ететін делдал компания) тікелей дивиденд алушы "меншік иесі бенефициар" болып табылмайды, өйткені алушының пайыздарды пайдалану құқығы алынған төлемді басқа тұлғаға беру туралы шарттық немесе заңды міндеттememен шектеледі. Мұндай міндеттеме әдетте тиісті құжаттардан туындайды, бірақ сонымен бірге алушының алынған төлемді басқа тұлғаға беру туралы шарттық немесе заңды міндеттememен шектелмей, пайызды пайдалануға құқығы жоқ екенін көрсететін фактілер мен жағдайлар негізінде белгіленуі мүмкін. Міндеттеменің бұл түрі тікелей алушының төлемді алуына тәуелді емес келісімшарттық немесе заңды міндеттемелерді қамтымайды, мысалы, төлемді алуға тәуелді емес және тікелей алушыға борышкер немесе қаржылық мәміле тарапы ретінде жүктелген міндеттеме немесе 1-бапқа түсініктеменің 22-48-тармақтарының қағидаттарына сәйкес шарт бойынша артықшылықтар алуға құқығы бар зейнетақы бағдарламаларында және ұжымдық инвестициялау ұйымдарында қолданылатын бөлу жөніндегі стандартты міндеттеме. Сондай-ақ, 11-бапта кейбір жағдайларда басқаша болуы мүмкін пайыз төленетін қарыз талабының иесі емес, пайыздық меншік иесі бенефициар туралы айтылғанын атап өткен жөн.

10.3 Пайыздық төлемді алушының осы пайыздың нақты иесі болып саналуы 2-тармақта көзделген салық салуды шектеу автоматты түрде қолданылуы тиіс дегенді білдірмейді. Бұл ережені теріс пайдаланған жағдайда салық салуды шектеуге жол берілмеуі керек (жоғарыдағы 8-тармақты да қараңыз). 29-баптың ережелері және 1-бапқа түсініктеменің "Конвенцияны тиісінше пайдаланбау" бөлімінде баяндалған қағидаттар алушы пайыз бенефициарының меншік иесі болып табылатын халықаралық салық келісімдерінің ережелерін теріс пайдалану жағдайларын қоса алғанда, теріс пайдаланудың алдын алу үшін қолданылатын болады. "Меншік иесі бенефициар" тұжырымдамасында салық төлеуден жалтарудың бірнеше нысандары қарастырылғанымен (мысалы, пайызды басқа біреуге беруге міндетті алушыны енгізуді қамтиды), ол теріс пайдаланудың басқа түрлерін қарастырмайды, мысалы, осы Ережелер мен принциптермен реттелетін халықаралық салық келісімдерінің ережелерін теріс пайдаланудың кейбір түрлері, сондықтан міндетті емес мұндай жағдайларды қарастыруда басқа тәсілдерді қолдануды қандай да бір жолмен шектейтін болып саналады.

---

[26] R(6)-1 бетіндегі ЭЫДҰ үлгілік салық Конвенциясының толық нұсқасының II томына енгізілген.

10.4 "Бенефициардың иесі" терминінің мағынасына қатысты жоғарыда келтірілген түсініктемелер осы терминнің баптың контекстінде берілген мағынасын заңды тұлғаларға немесе активтерге нақты бақылауды жүзеге асыратын тұлғаларды (әдетте жеке тұлғаларды) анықтауды қарастыратын басқа құралдардың контекстінде қолданылған басқа мағынадан ажырату керек екенін анық көрсетеді[27]. " Бенефициардың иесі" терминінің бұл басқа мағынасын бап аясында қолдануға болмайды. Шынында да, бұл жеке тұлғалар (яғни адамдар) туралы мәселе 2 А) тармақшасының тікелей тұжырымымен сәйкес келмеуі мүмкін, бұл компания дивиденд бенефициарының иесі болып табылатын жағдайды білдіреді. 10 және 11-баптар контекстінде "бенефициар иесі" термині дивидендтер немесе пайыздар төленетін акцияларға немесе борыштық талаптарға меншік құқығымен байланысты қиындықтарды емес, дивидендтер мен пайыздарға қатысты "төленген" сөзін пайдаланудан туындайтын қиындықтарды жоюға арналған. Осы себепті, осы баптың контекстінде "заңды тұлғаны немесе келісімді нақты, тиімді бақылауды"жүзеге асыратын адамдарға қатысты жасалған мағынаны қарастыру орынсыз болар еді.[28]

11. Конвенцияның бабында және басқа ережелерінде белгіленген басқа шарттарға сәйкес, егер делдал, мысалы, қатысушы мемлекетте немесе үшінші мемлекетте орналасқан агент немесе номиналды ұстаушы алушы мен төлеуші арасында болса, бірақ бенефициардың меншік иесі басқа қатысушы мемлекеттің резиденті болып табылса, бастапқы Мемлекетте салық салуды шектеуге жол беріледі (Конвенция мәтінінде 1995 және 2014 жылдар осы мәселені түсіндіру үшін түзетулер енгізілді, бұл барлық қатысушы елдердің дәйекті ұстанымы болып табылады).

12. Тармақта қаржы көзі болатын мемлекетіндегі салық салу режимі туралы ештеңе айтылмаған. Осылайша, бұл мемлекетке өз заңдарын қолдануға, атап айтқанда салықты көзден шегеру арқылы немесе жеке бағалау арқылы алуға құқық береді. Бұл бапта процедуралық мәселелер қарастырылмайды. Әрбір мемлекет өзінің заңнамасында көзделген рәсімді қолдана алуы тиіс (1-бапқа түсініктеменің 109-тармағын қараңыз). Қатысушы мемлекетте туындайтын пайыз басқа Мемлекеттің кәсіпорны үшінші мемлекетте болатын тұрақты өкілдіктің шотына жататын жағдайларда туындайтын ықтимал теріс пайдаланулар 29-баптың 8-тармағында қаралады. Басқа сұрақтар үш жақты жағдайларға байланысты туындайды (24-бапқа түсініктеменің 71-тармағын қараңыз).

13. Онда қаржы көзі болатын мемлекетте босату пайызына резиденттік Мемлекетте салық салынатындығына байланысты болуы керек пе, жоқ па көрсетілмейді. Бұл мәселе екіжақты келіссөздер арқылы шешілуі керек.

---

[27]Мысалы, Financial Action Task Force, International Standards on Combating Money Laundering and the financing of Terrorism & Proliferation – the FATF Recommendations (

OECD - FATF, Paris, 2012) бөлімін қараңыз, онда ақшаны жылыстатуға қарсы күрестің халықаралық стандарттары егжей-тегжейлі баяндалған және келесі анықтама берілген бенефициарлық меншік иесі (110-Бетте): "физикалық нақты меншік иелері болып табылатын немесе клиентке және/немесе оның атынан мәміле жасалатын тұлғаға нақты бақылауды жүзеге асыратын тұлға (тұлғалар). Бұл ұғымға заңды тұлғаны немесе келісімді нақты тиімді бақылауды жүзеге асыратын адамдар да кіреді." Сол сияқты, ЭЫДҰ Корпоративтік басқару жөніндегі үйлестіру тобының 2001 жылғы есебінде, Behind the corporate Veil: using corporate Entities for Illicit Purposes (OECD, Paris, 2001), бенефициарлық иеленудің мынадай анықтамасы қамтылған (14-бетте):

Бұл есепте, "бенефициарлық меншік" жеке тұлғаның нақты бенефициарлық меншігін немесе үлесін білдіреді. Кейбір жағдайларда бенефициарлық меншік иесін құру жеке тұлға болып табылатын нақты меншік иесі табылғанға дейін әртүрлі делдалдық ұйымдар немесе адамдар арқылы іздеуді қамтуы мүмкін. Корпорацияларға қатысты меншік құқығы акционерлерге немесе қатысушыларға тиесілі. Серіктестіктер жағдайында үлестер толық және шектеулі серіктестерге тиесілі. Трасттар мен қорлар жағдайында бенефициарлық иелік бенефициарларға жатады, олар құрылтайшыны немесе құрылтайшыны да қамтуы мүмкін.

[28] Алдыңғы ескертпеде келтірілген ақшаны жылыстатуға қарсы қаржылық шараларды әзірлеу тобының анықтамасын қараңыз.

14. Бапта алушы резиденті болып табылатын Мемлекет пайыздар көзінің мемлекетінде салық салуды қалай ескеруі керектігі туралы ережелер жоқ.

Бұл мәселе 23 А және 23 Шілде баптарында қарастырылады

15. [Алынып тасталды]

16. [Нөмір өзгертілді және түзетулер енгізілді]

17. [Нөмір өзгертілді және түзетулер енгізілді]

3-тармақ

18. 3-тармақта бапта айқындалған салық салу режимін қолдану үшін "пайыз" терминін қолдану қажет мән келтірілген. Бұл термин ипотекамен қамтамасыз етілгеніне және пайдаға қатысу құқығын бергеніне қарамастан, кез келген түрдегі борыштық талаптардан жалпы табысты білдіреді. "Кез-келген түрдегі қарыз талаптары" термині ақшалай жарналар мен ақша түріндегі кепілдіктерді, сондай-ақ мемлекеттік бағалы қағаздарды, облигацияларды және борыштық міндеттемелерді қамтиды, дегенмен соңғы үш түрі олардың маңыздылығы мен кейбір ерекшеліктеріне байланысты арнайы айтылған. Бір жағынан, ипотекалық пайыздар жылжымалы кірістер санатына жатады деп танылады (revenus de capitaux mobiliers), дегенмен кейбір елдерде олар жылжымайтын мүлік кірістерімен теңестірілген. Екінші жағынан,

борыштық талаптар, атап айтқанда, борышкердің пайдасына қатысу құқығын беретін облигациялар мен борыштық міндеттемелер, егер шарттың жалпы сипаты пайыздық қарызды анық көрсетсе, несие ретінде қарастырылады.

19. Компанияның пайдасына қатысу құқығы бар облигациялар бойынша пайыздар, әдетте, облигациялар акцияларға айырбасталғанға дейін, айырбасталатын облигациялар бойынша пайыздар сияқты дивидендтер ретінде қарастырылмауы керек. Алайда, мұндай облигациялар бойынша пайыздар дивидендтер ретінде қарастырылуы керек, егер несие іс жүзінде борышкер компанияның тәуекелдерімен бөліссе (басқалармен қатар, түсініктеменің 25-тармағын қараңыз) 10 болыңыз). Болжалды нәзік капиталдандыру жағдайында кейде дивидендтер мен пайыздарды ажырату қиынға соғады және сәйкесінше 10 және 11-баптарда қарастырылған кіріс санаттары арасында қайталану мүмкіндігін болдырмау үшін "пайыз" термині 11-бапта қолданылуына сәйкес 10-бапта қарастырылған кіріс баптарын қамтымайтынын атап өткен жөн.

20. Атап айтқанда, мемлекеттік бағалы қағаздарға, облигацияларға және борыштық міндеттемелерге қатысты мәтінде олармен байланысты сыйлықақылар немесе сыйлықтар пайыздарды білдіретіні көрсетілген. Тұтастай алғанда, несиелік қамтамасыз ету бойынша алынған пайыздарды құрайтын және бастапқы мемлекетте тиісті түрде салық салынуы мүмкін нәрсе - бұл несие беруші мекеме абонент төлеген сомадан жоғары төлейтін кез келген нәрсе, яғни есептелген пайыздар және өтеу немесе шығару кезінде төленген кез келген сыйлықақы. Бұдан шығатыны, егер облигация немесе қарыз міндеттемесі номиналдан жоғары бағамен шығарылған болса, абонент төлеген соманың оған төленген сомадан асып кетуі теріс пайызды білдіруі мүмкін, ол салық салынатын пайызды анықтаған кезде жарияланған пайыздан шегерілуі керек. Екінші жағынан, пайыздық анықтама Эмитенттің алған және Төлеген арасындағы айырмашылыққа жатқызуға болмайтын кез-келген пайда мен залалды қамтымайды (мысалы, облигация немесе борыштық міндеттеме сияқты бағалы қағаздың иесі оларды басқа тұлғаға сату арқылы немесе бұрынғы иесінен сатып алған бағалы қағаздың негізгі сомасын сомадан өзгеше сомаға өтеу арқылы алатын есептелген пайызды немесе бастапқы эмиссиялық жеңілдікті немесе сыйлықақыны білдірмейтін пайда немесе залал, бағалы қағаздар эмитенті алған). Мұндай пайда немесе залал, жағдайға байланысты, коммерциялық пайда немесе шығын, капитал өсімі немесе капитал шығыны немесе 21-баптың қолданысына жататын кіріс болуы мүмкін.

20.1 Облигация сатушысы алатын сома әдетте есептелген, бірақ облигация сатылған кезде әлі төленбеген пайыздарды қамтиды. Көп жағдайда қаржы көзі болатын мемлекет иеліктен шығару кезінде осындай есептелген пайыздарға салық салуға әрекет жасамайды және облигацияны немесе борыштық міндеттемені сатып алушыға кейіннен төленген пайыздардың толық сомасына ғана салық салады (әдетте, бұл жағдайда Сатып алушы облигация үшін төлейтін баға сатып алушының иеліктен шығару кезінде сатушының пайдасына есептелген пайыздарға қатысты болашақ салық міндеттемесін

ескереді деп болжанады). Алайда, белгілі бір жағдайларда, кейбір мемлекеттер облигацияларды сатушыға иеліктен шығарылған кезде есептелген пайыздар бойынша салық салады (мысалы, егер облигация салықтан босатылған заңды тұлғаға сатылса). Мұндай есептелген пайыздар пайыздардың анықтамасына жатады, сондықтан бастапқы мемлекет тарапынан салық салынуы мүмкін. Бұл жағдайда бұл мемлекет кейіннен пайыздарды төлеу мерзімі келгенде облигацияны сатып алушымен бірдей сомаға қайтадан салық салмауы керек.

21. Сонымен қатар, 3-тармақтың бірінші сөйлеміндегі пайыздың анықтамасы, негізінен, толық болып табылады. Мәтінге ішкі заңнамаға көмекші сілтемені қоспаған жөн; бұл келесі ойлармен негізделген:

a) анықтама әр түрлі ішкі заңдарда пайыздар ретінде қарастырылатын кірістердің барлық түрлерін қамтиды;

b) қолданылатын формула заң тұрғысынан үлкен қауіпсіздікті қамтамасыз етеді және конвенцияларға кез келген елдің ішкі заңнамасындағы болашақ өзгерістер әсер етпейтініне кепілдік береді;

c) үлгілік Конвенцияда мүмкіндігінше ішкі заңнамаға сілтемелерден аулақ болу керек.

Соған қарамастан, екі жақты Конвенцияда екі Уағдаласушы Мемлекет пайдаланылатын модельді олардың кез келген ішкі заңдарына сәйкес пайыздар ретінде салық салынатын, бірақ анықтамамен қамтылмаған кез келген табысты қамтитындай етіп кеңейте алады және осы жағдайларда олардың ішкі заңдарына сілтеме жасау артықшылықты деп саналуы мүмкін деген түсінік сақталады заңдар.

21.1 3-тармақтың бірінші сөйлемінде қамтылған "пайыздар" ұғымының анықтамасы әдетте базалық берешегі жоқ (мысалы, пайыздық мөлшерлемелер бойынша своп) дәстүрлі емес қаржы құралдарының кейбір түрлері шеңберінде жүзеге асырылатын төлемдерге қолданылмайды. Алайда, анықтама "формадан жоғары мазмұн" ережесіне, "құқықтарды теріс пайдалану" принципіне немесе кез-келген ұқсас доктринаға сәйкес несие бар деп саналатын дәрежеде қолданылады.

22. 3-тармақтың екінші ұсынысы пайыздарды айқындаудан кешіктірілген төлем үшін айыппұл төлемдерін алып тастайды, алайда Уағдаласушы мемлекеттер бұл ұсынысты жіберіп алып, айыппұл төлемдерін өздерінің екіжақты конвенцияларында пайыз ретінде қарастыруы мүмкін. Шарт бойынша, дәстүрге немесе еңбек шешіміне сәйкес төленуі мүмкін айыппұлдар өткен уақытқа пропорционалды түрде есептелген төлемдерден немесе белгіленген сомалардан тұрады; белгілі бір жағдайларда төлемнің екі түрі де біріктірілуі мүмкін. Егер олар уақытқа пропорционалды түрде анықталса да, олар капиталдан түсетін табысты емес, борышкердің өз міндеттемелерін орындауды кешіктіруі нәтижесінде несие берушінің шеккен шығындарын өтеудің ерекше түрін білдіреді. Сонымен қатар, құқықтық қауіпсіздік пен практикалық ыңғайлылықты ескере отырып, осы түрдегі барлық айыппұлдарды, олар қандай нысанда төленсе де,

салық салу мақсатында бірдей негізге қою орынды болады. Екінші жағынан, екі Уағдаласушы Мемлекет 11-баптың қолданылу аясынан олар дивиденд ретінде қарауға ниетті пайыздардың кез келген түрін алып тастай алады.

23. Ақырында, аннуитеттерді пайызбен теңестіру керек пе деген сұрақ туындайды; жоқ деп саналады. Бір жағынан, өткен жұмыс үшін сыйақы ретінде берілген аннуитеттер 18-бапта көрсетілген және зейнетақыны реттейтін ережелерге сәйкес келеді. Екінші жағынан, шын мәнінде, сатып алынған аннуитеттер бойынша бөліп төлеу сатып алу капиталына пайыздық элементті, сондай-ақ капиталды қайтаруды қамтиды және мұндай бөліп төлеу күн сайын жиналатын "Азаматтық өнімділікті" білдіреді. Алайда, көптеген елдерде капиталдан түсетін табысты білдіретін жылжымалы капитал кірісімен бірдей санаттағы кіріс элементіне салық салу үшін элемент пен капиталды қайтаруды білдіретін элементті ажырату қиын болар еді. Салық салу туралы заңдарда көбінесе аннуитеттерді жалақы, жалақы және зейнетақы санатына жатқызатын және оларға тиісті салық салатын арнайы ережелер бар.

4-тармақ

24. Кейбір мемлекеттер өз аумағындағы көздерден туындайтын және басқа мемлекеттердің резиденттері болып табылатын жеке немесе заңды тұлғаларға төленетін дивидендтер, пайыздар мен роялти, егер бенефициар бірінші кезекте тұрақты өкілдікке ие болса, олардың бастапқы мемлекетте де, бенефициардың резиденттік мемлекетінде де салық салуын болдырмау мақсатында жасалған уағдаластыққа жатпайды деп санайды мемлекет. 4-тармақ кейде "тұрақты өкілдіктің тартылыс күші" деп аталатын тұжырымдамаға негізделмеген. Ол басқа Мемлекетте орналасқан көзден бір Уағдаласушы мемлекеттің резидентінен туындайтын пайыздар осы резиденттің соңғы мемлекетте болуы мүмкін тұрақты өкілдігіне байланысты қандай да бір құқықтық презумпцияға немесе тіпті фикцияға байланысты болуы тиіс деп көздемейді, сондықтан аталған мемлекет мұндай жағдайда өзінің салық салуын шектеуге міндетті емес. Бұл тармақ, егер олар тұрақты өкілдік активтерінің бір бөлігін құрайтын немесе осы өкілдікпен басқа жолмен тиімді байланысты борыштық талаптарға қатысты төленсе, басқа Мемлекеттің резиденті болып табылатын бенефициарға тиесілі тұрақты өкілдік пайдасының бөлігі ретінде бастапқы Мемлекетте пайыздар салық салынатындығын ғана көздейді. Бұл жағдайда 4-тармақ пайыз көзінің мемлекетін осы бапта көзделген кез келген шектеулерден босатады. Жоғарыда баяндалған түсініктемелер 7-бапқа түсініктемеде қамтылған түсіндірмелермен келісіледі.

25. Бұл тармақ пайыздық кіріс үшін жеңілдікті салық режимін ұсынатын елдерде тек осы мақсат үшін құрылған тұрақты өкілдіктерге несие беру арқылы теріс пайдалануларға әкелуі мүмкін деген болжам жасалды. 29-баптың ережелері (және, атап айтқанда, осы баптың 8-тармағы) және 1-бапқа түсініктеменің "Конвенцияны тиісінше пайдаланбау" бөлімінде көрсетілген принциптерден басқа [Attribution of Profits to Permanent Establishments, OECD, Paris, 2010 (Пайданы тұрақты өкілдіктерге жатқызу,

ЭЫДҰ, Париж, 2010 г).], әдетте мұндай заңсыз мәмілелердің жасалуына жол бермейді, белгілі бір орын тек іскерлік қызмет жүзеге асырылған жағдайда ғана тұрақты өкілдікті білдіруі мүмкін екенін және төменде түсіндірілгендей, бұл талапты мойындау қажет, борыштық талапты осындай орынмен "іс жүзінде байланыстыру" үшін бухгалтерлік есеп жүргізу мақсатында тұрақты өкілдіктің жазбаларында борыштық талапты тіркеуден гөрі көп нәрсе қажет.

25.1 Пайыз төленетін борыштық талап іс жүзінде тұрақты өкілдікпен байланысты, демек, егер борыштық талапты "экономикалық" иелену Комитеттің бабында 7-баптың 2-тармағын қолдану мақсаттары үшін пайданы тұрақты өкілдіктердің шотына жатқызу деп аталатын қағидаттарға сәйкес осы тұрақты өкілдікке берілсе, оның өндірістік активтерінің құрамына кіреді. (атап айтқанда, баптың I бөлігінің 72-97 - тармақтарын қараңыз) Осы тармақтың контекстінде "экономикалық" борыштық талапты иелену белгілі бір кәсіпорынның пайдасына салық салу мақсаттары үшін иелік етудің баламасын білдіреді, оған байланысты пайда мен ауыртпалық (мысалы, борыштық талапты иеленуге қатысты пайыздар құқығы және борыштық талаптың құнын жоғарылатудан немесе төмендетуден ықтимал пайда немесе залал).

25.2 Сақтандыру қызметімен айналысатын кәсіпорынның тұрақты өкілдігі жағдайында борыштық талап іс жүзінде тұрақты өкілдікпен байланысты ма, жоқ па, соны анықтау оның шотына жатқызылған инвестициялық активтер сомасынан Тұрақты өкілдіктің табысын айқындау кезінде осы борыштық талаптан түсетін табыс немесе пайда ескеріле ме, жоқ па деген мәселеге қатысты Комитеттің бабының IV бөлігінде баяндалған ұсынымдар ескеріле отырып жүргізілуге тиіс (IV бөлімнің 165 - 170-тармақтарын қараңыз). Бұл ұсыныстар жалпы сипатта болады, сондықтан салық органдары икемді және прагматикалық тәсілді қолдануды қарастыруы керек, бұл кәсіпорынның тұрақты өкілдікке қатысты нақты активтерді анықтау мақсатында осы ұсыныстарды ақылға қонымды және дәйекті қолдануын ескереді.

5-тармақ

26. Бұл тармақта пайыз көзінің мемлекеті – пайыз төлеуші резиденті болып табылатын мемлекет деген қағида белгіленеді. Алайда, ол басқа қатысушы мемлекеттегі пайыз төлеушіге тиесілі тұрақты өкілдікпен айқын экономикалық байланысы бар пайыздық несиелер жағдайында бұл ережеден алып тастауды қарастырады. Егер несие осы өкілдіктің қажеттіліктері үшін берілген болса және пайыз соңғы болып төленсе, тармақ пайыз көзі тұрақты өкілдік орналасқан қатысушы мемлекеттің аумағында, егер ол үшінші Мемлекеттің резиденті болса да, Тұрақты өкілдік иесінің резиденттік орнын есептемегенде болатындығын анықтайды.

27. Пайыздар пайда болатын несие мен Тұрақты өкілдік арасында экономикалық байланыс болмаған жағдайда, соңғысы орналасқан мемлекет осы себепті пайыздар пайда болатын мемлекет ретінде қарастырыла алмайды; ол тұрақты өкілдіктің маңыздылығына пропорционалды "салық салынатын кірістердің немесе тауарлардың

үлесі" шеңберінде де мұндай пайыздарға салық салуға құқылы емес. Мұндай тәжірибе 5-тармаққа сәйкес келмес еді. Сонымен қатар, 5-тармақтың бірінші сөйлемінде бекітілген ережеден кез-келген ауытқу несие мен Тұрақты өкілдік арасындағы экономикалық байланыс жеткілікті айқын болған жағдайда ғана ақталады. Осыған байланысты бірнеше ықтимал жағдайларды ажыратуға болады:

a) Тұрақты өкілдіктің басшылығы тұрақты өкілдіктің нақты қажеттіліктері үшін пайдаланатын несие беру туралы келісім жасады; ол оны өзінің міндеттемелерінде көрсетеді және ол бойынша пайыздарды тікелей несие берушіге төлейді.

b) Кәсіпорынның бас кеңсесі несие беру туралы шарт жасасты, оның пайдасы тек басқа елде орналасқан тұрақты өкілдік мақсаттары үшін пайдаланылады. Пайыздарға бас кеңсе қызмет көрсетеді, бірақ оны тұрақты өкілдік толығымен төлейді.

c) Кәсіпорынның бас кеңсесі несие беру туралы шарт жасасады және одан түскен пайда әртүрлі елдерде орналасқан бірнеше тұрақты өкілдіктердің мақсаттары үшін пайдаланылады.

A) және b) 5-тармақтың екінші сөйлемінде жазылған шарттар орындалады және тұрақты өкілдігі бар мемлекет пайыздар пайда болатын мемлекет ретінде қарастырылуы керек. Алайда, c) жағдайы 5-тармақтың ережелеріне сәйкес келмейді, оның мәтіні бір несиеге бірнеше қаржы көзін жатқызуға мүмкіндік бермейді. Сонымен қатар, мұндай шешім айтарлықтай әкімшілік асқынуларға әкеліп соқтырады және несие берушілерге пайыздар салынатын салық мөлшерін алдын-ала есептеу мүмкін болмас еді. Алайда, екі Уағдаласушы мемлекет 5-тармақтың қорытынды Ережесін қолдануды a) жағдайымен шектей алады немесе оны C) жағдайына тарата алады.

28. 5-тармақта бенефициар да, төлеуші де қатысушы мемлекеттердің резиденттері болып табылатын, бірақ үшінші мемлекетте төлеушіге тиесілі тұрақты өкілдіктің қажеттіліктері үшін несие алынған және пайыздарды осы өкілдік төлеген жағдайда ол өз ережелерінен алып тастайтын жағдай үшін ешқандай шешім қарастырылмаған. Осылайша, 5-тармақтың қазіргі редакциясында бұл жағдайда оның бірінші сөйлемі ғана қолданылады. Пайыздар аумағында тұрақты өкілдік орналасқан, оның пайдасына несие алынған және пайыздарды төлейтін үшінші мемлекетте емес, резиденті төлеуші болып табылатын қатысушы мемлекетте пайда болған деп есептеледі. Осылайша, пайыздарға төлеуші резиденті болып табылатын қатысушы мемлекетте де, бенефициар резиденті болып табылатын қатысушы мемлекетте де салық салынатын болады. Бірақ, осы екі мемлекет арасында, бапта көзделген келісімдерге байланысты, қосарланған салық алынып тасталса да, егер олар оның аумағында тұрақты өкілдікпен төленсе, көзден несие бойынша сыйақы салатын болса, олар мен үшінші мемлекет арасында алынып тасталмайды.

29. Бұл жағдайды Конвенция шеңберінде қарастырмау туралы шешім қабылданды. Демек, резиденті төлеуші болып табылатын қатысушы мемлекет аумағында несие алынған және пайыздарды төлейтін тұрақты өкілдік орналасқан

үшінші мемлекеттің пайдасына көзден салықтан бас тартуға міндетті емес. Егер олай болмаса және үшінші мемлекет тұрақты өкілдік төлейтін пайыздарға көзден салық салмаса, онда осындай үшінші мемлекетте орналасқан тұрақты өкілдікті пайдалану арқылы қатысушы мемлекеттегі көзден салық салудан аулақ болуға тырысуы мүмкін. Бұл проблема болып табылмайтын және жоғарыда келтірілген тармақта сипатталған мәселені қарауды қалайтын мемлекеттер мұны олардың екіжақты келісімінде төмендегі 30-тармақта ұсынылған 5-тармақтың баламалы тұжырымын пайдалануға келісе отырып жасай алады. Жаңа ғана айтылған қосарланған салық салу тәуекелін де көпжақты келісімдер жасау арқылы болдырмауға болады. Сонымен қатар, егер 28-тармақта сипатталған жағдайда, төлеуші резиденті болып табылатын Мемлекет және аумағында тұрақты өкілдік орналасқан, оның пайдасына несие алынған және пайыздарды төлейтін үшінші мемлекет, олар бірге пайыздар көзінен салық салу құқығын талап етеді, содан кейін бенефициар резиденті болып табылатын мемлекетпен бірлесіп, қажет болған жағдайда өзара уағдаластыққа қол жеткізу рәсімін қолдана отырып, осындай талаптардың нәтижесінде туындайтын қосарланған салық салуды болдырмау үшін шаралар қабылдауға тиісті екі мемлекетке ештеңе орналастырмайды (25 - баптың 3-тармағында көзделген); 25-бапқа түсініктеменің 38.1 және 55-55.2-тармақтарын қараңыз).

30. 29-тармақта айтылғандай, кез келген осындай қосарланған салық салуды не көпжақты келісім арқылы, не егер бенефициар резиденті болып табылатын Мемлекет және Төлеуші резиденті болып табылатын Мемлекет 5-тармақтың екінші ұсынысын былайша тұжырымдауға келіссе, ол баптың 1 және 2-тармақтарының пайыздарға қолданылмауын қамтамасыз етеді. Бұл жағдайда олар әдетте 7 немесе 21 баптарға жатады:

Алайда, пайыздарды төлейтін адам, қатысушы мемлекеттің резиденті болып табылатынына қарамастан, өзі резиденті болып табылмайтын мемлекетте пайыз төленетін берешек туындаған тұрақты өкілдікке ие болған жағдайларда және мұндай пайыздарды осы тұрақты өкілдік төлейді, мұндай пайыздар аумағында тұрақты өкілдік орналасқан Мемлекетте пайда болады деп саналады.

31. Егер екі Уағдаласушы мемлекет екіжақты келіссөздер барысында табыс алушы тұратын мемлекетке осындай табысқа салық салуға айрықша құқық қалдыруға келіссе, онда айқындығына байланысты олардың қатынастарын бекітетін конвенцияға осындай табыс көзінің мемлекетін айқындайтын 5-тармақтың ережесін енгізудің мән-мағынасы жоқ. Алайда, мұндай жағдайда, егер пайыздық төлеушінің үшінші Мемлекетте пайыздар көзінен салық алатын, несие алынған және оған тиесілі пайыздарды төлейтін тұрақты өкілдігі болса, қосарланған салық салудан толықтай құтылу мүмкін болмайтыны анық. Бұл жағдайда жағдай жоғарыдағы 28-30 тармақтардағыдай болар еді.

6-тармақ

32. Осы тармақтың мақсаты төлеуші мен бенефициарлық меншік иесі арасындағы немесе олардың екеуі мен қандай да бір өзге тұлға арасындағы ерекше қатынастарға байланысты төленген пайыздардың сомасы, егер олар нарықтық шарттарды қолданса, төлеуші мен меншік иесі-бенефициар келісетін сомадан асатын жағдайларда проценттерге салық салуға қатысты ережелердің қолданылуын шектеу болып табылады. Ол мұндай жағдайда баптың ережелері аталған соңғы сомаға ғана қолданылатынын және пайыздардың артық бөлігіне Конвенцияның басқа ережелерін тиісті түрде ескере отырып, қатысушы екі Мемлекеттің заңнамаларына сәйкес салық салынуын жалғастыратынын көздейді.

33. Мәтіннен бұл тармақты қолдану үшін шамадан тыс ұсталған пайыздар төлеуші мен меншік иесі-бенефициар арасындағы немесе олардың екеуі мен басқа адамдар арасындағы ерекше қатынастарға байланысты болуы керек екені анық. Мысал ретінде төлеушіні бақылауды тікелей немесе жанама түрде жүзеге асыратын жеке немесе заңды тұлғаға немесе оның тарапынан тікелей немесе жанама түрде бақыланатын немесе онымен ортақ мүдделері бар бағынышты топқа пайыздар төленетін жағдайларды келтіруге болады. Сонымен қатар, бұл мысалдар 9-бапта қарастырылған жағдайларға ұқсас немесе ұқсас.

34. Екінші жағынан, арнайы қатынастар тұжырымдамасы сонымен қатар қан немесе неке қатынастарын және жалпы алғанда, пайыздар төленетін құқықтық қатынастардан айырмашылығы кез келген мүдделер қауымдастығын қамтиды.

35. Пайыздардың артық бөлігіне қолданылатын салық салу режиміне келетін болсақ, мұндай асып кетудің нақты сипаты тиісті мемлекеттердің салық заңнамасының ережелерін және Конвенция ережелерін қолдану мақсаттары үшін оған жатқызылуы тиіс табыс санатын айқындау үшін әрбір нақты жағдайдың мән-жайларына байланысты белгіленуі тиіс. Бұл тармақ қарызды меншікті капиталға салым сипатын беретіндей етіп қайта жіктеуге емес, пайыз есептелетін мөлшерлемені түзетуге ғана рұқсат береді. Мұндай түзету 11-баптың 6-тармағына сәйкес мүмкін болуы үшін, кем дегенде, "ол төленетін борыштық талапты ескере отырып" шектеу тіркесін алып тастау қажет болады. Егер ниеттердің айқындылығын қамтамасыз ету орынды болып көрінсе, "асып кеткеннен" кейін "кез келген себеппен" тіркесін қосуға болады. Осы балама нұсқалардың кез келгені пайыздық төлемнің бір бөлігі немесе барлығы шамадан тыс болған жағдайда қолданылады, өйткені несие сомасы немесе онымен байланысты шарттар (пайыздық мөлшерлемені қоса алғанда) арнайы қарым-қатынас болмаған жағдайда келісілмейді. Алайда, бұл тармақ тек алушыға ғана емес, сонымен қатар шамадан тыс пайыздарды төлеушіге де әсер етуі мүмкін, егер бұл көз мемлекетінің заңнамасына мүмкіндік берсе, онда артық сома Конвенцияның басқа қолданыстағы ережелерін ескере отырып, шегерім ретінде қабылданбауы мүмкін. Егер қатысушы екі мемлекетте жағдайларға байланысты пайыздардың артық бөлігіне қолданылатын Конвенцияның басқа ережелерін айқындауда қиындықтар туындаса, онда егер олар

оның жалпы мағынасын өзгертпесе, оларға 6-тармақтың соңғы сөйлеміне қосымша түсіндірмелерді енгізуге кедергі болатын ештеңе жоқ.

36. Егер олардың тиісті заңнамаларының қағидаттары мен ережелері екі қатысушы мемлекетті артық салық салу мақсатында Конвенцияның әртүрлі баптарын қолдануға міндеттесе, онда бұл мәселені шешу үшін Конвенцияда көзделген өзара уағдаластыққа қол жеткізу рәсіміне жүгіну қажет болады.

Түсініктемеге ескертпе

37. *Канада мен Ұлыбритания* жоғарыдағы 18-тармақты ұстанбайды. Олардың ішкі заңнамасына сәйкес кейбір пайыздық төлемдер бөлу ретінде қарастырылады, сондықтан 10-бапқа сәйкес қарастырылады.

Бапқа ескертпелер

2-тармақ

38. *Чили, Венгрия, Израиль, Латвия, Мексика, Португалия, Словакия және Түркия* 2-тармақта көзделген мөлшерлемеге қатысты өз пікірлерінде қалады.

39. *АҚШ* филиалдың пайдасына салық салу құқығын Компанияның *Америка Құрама Штаттарында* орналасқан тұрақты өкілдік шотына байланысты пайдасына байланысты қалдырады.

40. *Америка Құрама Штаттары* 10-баптың 2-тармағының b) тармақшасына сәйкес портфельдік дивидендтерге қолданылатын мөлшерлеме бойынша шартты пайыздардың кейбір нысандарына салық салу құқығын өзіне қалдырады. Олар сондай-ақ өз заңнамаларына сәйкес салық салу құқығын өзіне қалдырады: 1) " жылжымайтын мүлікке инвестициялауға мамандандырылған компанияның қалдық қатысу үлесіне қатысты артық қосу" болып табылатын пайыз нысанын; және 2) " экспатриацияланған заңды тұлға" байланысты тұлғаға он жылға дейінгі мерзімге төлейтін пайыздарды.

40.1 *Эстония, Жапония және Латвия* құзыретті органдардың өзара келісім бойынша 2-тармақты қолдану тәртібін белгілеуі туралы талапты қоспау құқығын өзіне қалдырады.

3-тармақ

41. Мексика табыстың басқа түрлерін, мысалы, қаржылық лизинг және факторинг шарттарынан алынған кірістерді пайыз ретінде қарастыру құқығын өзіне қалдырады.

42. Бельгия, Канада, Эстония, Ирландия және Латвия пайыздардың анықтамасына олардың ішкі заңнамаларына сәйкес бөлу ретінде қарастырылған пайыздық төлемдер 10-бапқа сәйкес келетіндігін қамтамасыз ету үшін түзетулер енгізу құқығын өзіне қалдырады.

43. *Канада, Чили және Норвегия* борышкердің пайдасына қатысу құқығын беретін қарыз талаптарына сілтемені алып тастау құқығын өзіне қалдырады.

44. *Чили, Греция және Испания* 1963 жылғы Конвенция жобасында көрсетілген анықтамаға сәйкес өздерінің ішкі заңнамаларына сілтеме жасай отырып, пайыздарды анықтауды кеңейту құқығын өзіне қалдырады.

45. *Австралия* өзінің ішкі заңнамасына сәйкес қарызға алынған қаражаттың кірісіне бірдей салық салу режимі қолданылуы керек табыстың қосу үшін пайыздардың анықтамасын кеңейту құқығын өзіне қалдырады.

45.1 *АҚШ* аумағында табыс пайда болатын қатысушы мемлекеттің заңнамасына сәйкес қарызға алынған ақшадан алынатын табысқа қолданылатын салық салу режимі қолданылатын барлық табысты қосу үшін және 10-бапта қарастырылған бұл кіріс пайыз ретінде қарастырылмауы керек екенін көрсету үшін пайыздарды анықтауға түзетулер енгізу құқығын өзіне қалдырады.

6-тармақ

46. *Мексика* өтемақы несиелерінен алынған пайыздарды теріс пайдаланудан қорғау ретінде есепке алуға қатысты ережені енгізу құқығын өзіне қалдырады.

РОЯЛТИГЕ САЛЫҚ САЛУҒА ҚАТЫСТЫ 12-БАПҚА ТҮСІНІКТЕМЕ

I. Алдын ала ескертпелер

1. Негізінде патенттерді және осыған ұқсас мүлікті пайдалануға арналған лицензияларға қатысты роялти және осыған ұқсас төлемдер алушының рұқсат беруден түскен табысы болып табылады. Рұқсат кәсіпорынға байланысты(мысалы, баспагер берген әдеби шығармаларға авторлық құқықты пайдалану немесе өнертапқыш берген патентті пайдалану) немесе оны ұсынатын адамның кез-келген қызметіне қарамастан берілуі мүмкін (мысалы, өнертапқыштың мұрагерлері берген патентті пайдалану).

2. Кейбір елдер төлеушінің салық мақсаттары үшін тек алушы сол Мемлекеттің резиденті болған немесе сол мемлекетте салық салынатын жағдайларды қоспағанда төленетін роялтиді шегеруге рұқсат бермейді. Әйтпесе, шегерімге тыйым салынады. Қатысушы мемлекеттің резиденті басқа Мемлекеттің резидентіне роялти төлеген жағдайларда шегерімге жол беру керек пе деген мәселе 24-баптың 4-тармағында қаралады.

Баптың ережелеріне түсініктеме

1-тармақ

3. 1-тармақ резиденті меншік иесі-бенефициар болып табылатын мемлекетте роялтиге айрықша салық салу қағидатын белгілейді. Бұл принциптен жалғыз ерекшелік – 3-тармақта қарастырылған жағдайларда жасалған ерекшелік.

4. Бенефициарлық меншіктің болуы туралы талап 12-баптың 1-тармағына осы баптың делдалдарға жасалған төлемдерге қатысты қалай қолданылатынын нақтылау үшін енгізілді. Одан көз мемлекеті роялтиден түсетін табысқа салық салу құқығынан бас тартуға міндетті емес екені анық, өйткені бұл кіріс тікелей көз мемлекеті Конвенция жасаған Мемлекеттің резидентіне төленді. Осылайша, "меншік

иесі-бенефициар" термині тар техникалық мағынада қолданылмайды (мысалы, оның көптеген жалпы заңды елдердің сенімгерлік заңнамасындағы мәні сияқты [1-мысалы, егер дискрециялық сенімгерлік басқарушылар белгілі бір мерзімде тапқан роялтиді бөлмеген болса, онда бұл басқарушылар өз функцияларын орындайды (немесе егер ол жеке салық төлеуші ретінде танылса, сенім) керісінше, оны Конвенцияның міндеттері мен мақсаттары, соның ішінде қосарланған салық салуды болдырмау және салық төлеуден жалтару мен салық салуды болдырмау тұрғысынан түсіну керек.

4.1 Табыс бабына қатысты жеңілдікті немесе босатуды резиденттік мемлекет тарапынан осы салықты бір мезгілде салу нәтижесінде туындайтын қосарланған салық салуды толық немесе ішінара болдырмау үшін басқа қатысушы мемлекеттің резидентіне қаржы көзі болатын мемлекет береді. Егер кіріс бабы агент немесе атаулы меншік иесі ретінде әрекет ететін қатысушы мемлекеттің резидентіне төленсе, егер ол қатысушы мемлекеттің резиденті ретінде табысты тікелей алушының мәртебесі негізінде ғана жеңілдікті немесе босатуды ұсынса, көз мемлекеті Конвенцияның объектісі мен мақсатына қайшы келеді. Бұл жағдайда тікелей табыс алушы резидент ретінде жіктеледі, бірақ бұл мәртебе қосарланған салық салудың пайда болуына әкелмейді, өйткені алушылар резиденттік Мемлекетте салық салу мақсатында табыс иелері ретінде қарастырылмайды.

4.2 Егер қаржы көзі болатын мемлекет Уағдаласушы мемлекеттің резиденті агенттік немесе номиналды қатынастарға түспей, тиісті кірістен нақты пайда алатын басқа тұлға үшін делдал ретінде әрекет етсе, жеңілдікті немесе босатуды ұсынса, Конвенцияның міндеттері мен мақсаттарына да сәйкес келмес еді. Осы себептерге байланысты салық мәселелері жөніндегі комитеттің "қосарланған салық салуды болдырмау туралы Конвенция және "Делдал компанияларды" пайдалану" атты бабында [1-ЭЫДҰ Үлгілік салық конвенциясының толық нұсқасының II томына енгізілген. R (6) -1], делдал компанияны, егер ол ресми меншік иесі болса да, әдетте меншік иесі-бенефициар ретінде қарастыруға болмайды, бірақ іс жүзінде оны тиісті кіріске қатысты қарапайым сенімгер немесе мүдделі тараптардың атынан әрекет ететін басқарушы ететін өте тар өкілеттіктерге ие деген қорытындыға келеді.

4.3 Осы әртүрлі мысалдарда (агент, номиналды ұстаушы, сенімгер немесе басқарушы ретінде әрекет ететін делдал компания) тікелей роялти алушы "меншік иесі-бенефициар" болып табылмайды, өйткені алушының роялтиді пайдалану құқығы алынған төлемді басқа тұлғаға беру туралы шарттық немесе заңды міндеттемемен шектеледі. Мұндай міндеттеме әдетте тиісті құжаттардан туындайды, сонымен қатар, алушының алынған төлемді басқа тұлғаға беру туралы шарттық немесе заңды міндеттемемен шектелмей, роялтиді пайдалануға нақты құқығы жоқ екенін көрсететін фактілер мен жағдайлар негізінде белгіленуі мүмкін. Міндеттеменің бұл түрі тікелей алушының төлемді алуына тәуелді емес келісімшарттық немесе заңды міндеттемелерді қамтымайды, төлемді алуға тәуелді емес және тікелей алушыға борышкер немесе

қаржылық мәміле тарабы ретінде жүктелген міндеттеме не 1-бапқа түсініктеменің 22-48-тармақтарының қағидаттарына сәйкес шарт бойынша артықшылықтар алуға құқығы бар зейнетақы бағдарламаларында және ұжымдық инвестициялау ұйымдарында қолданылатын бөлу жөніндегі стандартты міндеттеме сияқты.

4.4 Роялти алушының осы роялтидің нақты иесі болып саналуы 2-тармақта көзделген салық салуды шектеу автоматты түрде қолданылуы тиіс дегенді білдірмейді. Бұл ережені теріс пайдалану жағдайында салық салуды шектеуге жол берілмеуі керек (төмендегі 7-тармақты қараңыз). 29-баптың ережелері және 1-бапқа түсініктеменің " Конвенцияны тиісінше пайдаланбау" бөлімінде баяндалған қағидаттар алушы роялтидің меншік иесі-бенефициары болып табылатын халықаралық салық келісімдерінің ережелерін теріс пайдалану жағдайларын қоса алғанда, теріс пайдаланудың алдын алу үшін қолданылатын болады. "Меншік иесі-бенефициар" тұжырымдамасында салық төлеуден жалтарудың бірнеше нысандары қарастырылғанымен (мысалы, роялтиді басқа біреуге беруге міндетті алушыны енгізуді қамтиды), ол теріс пайдаланудың басқа түрлерін қарастырмайды, мысалы, осы Ережелер мен Қағидалармен реттелетін халықаралық салық келісімдерінің ережелерін теріс пайдаланудың белгілі бір түрлері, сондықтан емес мұндай жағдайларды қарастыруда басқа тәсілдерді қолдануды қандай да бір жолмен шектейтін деп санау керек.

4.5 "Меншік иесі-бенефициар" терминінің мағынасына қатысты жоғарыда келтірілген түсініктемелер осы терминнің баптың контекстінде берілген мағынасын термин басқа құралдар контекстінде қолданылған басқа мағынадан ажырату керек екенін анық көрсетеді [1-қараңыз, мысалы, ақшаны жылыстатуға қарсы қаржылық шараларды әзірлеу тобы, халықаралық стандарттар ақшаны жылыстату, терроризмді қаржыландыру және тарату-ФАТФ (ЭЫДҰ) ұсынымдары - ФАТФ, Париж, 2012), онда ақшаны жылыстатуға қарсы күрестің халықаралық стандарттары егжей-тегжейлі баяндалған және меншік иесі бенефициардың келесі анықтамасы берілген (110-бетте): " нақты меншік иелері болып табылатын немесе клиентке және/немесе оның атынан мәміле жасалатын тұлғаға нақты бақылауды жүзеге асыратын жеке тұлға (тұлғалар). Бұл ұғымға заңды тұлғаны немесе келісімді нақты тиімді бақылауды жүзеге асыратын адамдар да кіреді." Сол сияқты, ЭЫДҰ-ның Корпоративтік басқару жөніндегі үйлестіру тобының 2001 жылғы бабында "корпоративтік жамылғы" үшін: корпоративтік құрылымдарды заңсыз мақсаттарда пайдалану (ЭЫДҰ, Париж, 2001 ж.) бенефициарлық иеленудің мынадай анықтамасы қамтылған (14-бетте):

Бұл есепте, "бенефициарлық меншік" жеке тұлғаның нақты бенефициарлық меншігін немесе үлесін білдіреді. Кейбір жағдайларда бенефициар иесін құру жеке тұлға болып табылатын нақты меншік иесі табылғанға дейін әртүрлі делдалдық ұйымдар немесе адамдар арқылы іздеуді қамтуы мүмкін. Корпорацияларға қатысты меншік құқығы акционерлерге немесе қатысушыларға тиесілі. Серіктестіктер

жағдайында үлестер толық және шектеулі серіктестерге тиесілі. Траст тар мен қорлар жағдайында бенефициарлық иелік бенефициарларға жатады, олар құрылтайшыны немесе құрылтайшыны да қамтуы мүмкін.], заңды тұлғаларға немесе активтерге нақты бақылауды жүзеге асыратын тұлғаларды (әдетте жеке) анықтауды қарастырады. " Меншік иесі-бенефициар" терминінің бұл басқа мағынасын бап контекстінде қолдану мүмкін емес. Шынында да, бұл жеке тұлғаларға қатысты мағына (яғни. 10-баптың 2 А) тармақшасының тікелей тұжырымымен келісе алмайды, бұл компания дивидендтің меншік иесі-бенефициары болып табылатын жағдайды білдіреді. "Меншік иесі-бенефициар" термині 10 және 11-баптардың 1-тармағында "төленген" сөзін қолдануға байланысты туындайтын қиындықтарды жоюға, сондай-ақ 1977 жылғы қосарланған салық салуды болдырмау туралы үлгілік конвенцияның 12-бабының 1-тармағында ұқсас түрде қолданылатын қиындықтарды жоюға арналған. Осы дивидендтер, пайыздар немесе роялти төленетін акцияларға, борыштық талаптарға, мүлікке немесе құқықтарға меншік құқығымен байланысты қиындықтардан гөрі дивидендтерге, пайыздар мен роялтиге қатысты. Сол себепті, осы баптың контекстінде "заңды тұлғаны немесе келісімді нақты, тиімді бақылауды" жүзеге асыратын адамдарға қатысты жасалған мағынаны қарастыру орынсыз болар еді.[2-алдыңғы ескертпеде келтірілген ақшаны жылыстатуға қарсы қаржылық шараларды әзірлеу тобының анықтамасын қараңыз.]

4.6 Осы бапта және Конвенцияның басқа ережелерінде көзделген басқа шарттар сақталған кезде, Егер бенефициар мен төлеуші арасында Уағдаласушы Мемлекетте немесе үшінші мемлекетте орналасқан агент немесе атаулы өкіл сияқты делдал әрекет етсе, меншік иесі-бенефициар екінші Уағдаласушы Мемлекеттің резиденті болып табылатын жағдайларда, көз мемлекетінде салық салудан босату қолжетімді болып қалады (Конвенция мәтіні 1997 жылы осы тармақты нақтылау үшін өзгертілді, бұл барлық мүше елдердің дәйекті ұстанымына айналды).

5. Бапта меншік иесі бенефициары басқа қатысушы мемлекеттің резиденті болып табылатын қатысушы мемлекетте туындайтын роялти ғана қарастырылады. Демек, ол үшінші мемлекетте пайда болатын роялтиге, сондай-ақ басқа қатысушы мемлекетте осы Мемлекеттің тұрақты өкілдігінің шотына жататын қатысушы мемлекетте пайда болатын роялтиге қолданылмайды (осы жағдайлар бойынша 21-бапқа түсініктеменің 4-6 - тармақтарын қараңыз). Қатысушы мемлекетте туындайтын роялти басқа Мемлекеттің кәсіпорны үшінші мемлекетте болатын тұрақты өкілдіктің шотына жататын жағдайларда туындайтын ықтимал теріс пайдаланулар 29-баптың 8-тармағында қаралады. Бұл бапта процедуралық сұрақтар қарастырылмайды. Әрбір мемлекет өзінің заңнамасында көзделген рәсімді қолдана алуы тиіс. Басқа сұрақтар үш жақты жағдайларға байланысты туындайды (24-бапқа түсініктеменің 71-тармағын қараңыз).

6. Бұл тармақта қаржы көзі болатын мемлекетінде салықтан босату роялтиге резиденттік Мемлекетте салық салынатындығына байланысты болуы керек екендігі көрсетілмеген. Бұл мәселе екіжақты келіссөздер барысында шешілуі мүмкін.

7. ЭЫДҰ/Г20 жобасы "Базаны бұлыңғырлау және пайданы қайта бөлу (BEPS)" және, атап айтқанда, 5, 6 және 8-10 іс-қимылдар бойынша қорытынды есептер [1-ЭЫДҰ (2015), Ашықтық пен мазмұнды ескере отырып, қолайсыз салық практикасына неғұрлым тиімді қарсы тұру, іс-қимыл туралы қорытынды есеп 5-2015, ЭЫДҰ баспасы, Париж. DOI: http://dx.doi.org/10.1787/9789264241190-en; ЭЫДҰ (2015), тиісті емес жағдайларда шарттық жеңілдіктер берудің алдын алу, 6-2015 әрекет қорытынды есеп, ЭЫДҰ баспасы, Париж, DOI: http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en ЭЫДҰ (2015), трансферттік баға белгілеу нәтижелерін құнды құрумен келісу, 8-10 - 2015 іс-әрекеттері қорытынды есептер, ЭЫДҰ баспасы, Париж. DOI: http://dx.doi.org/10.1787/ 9789264241244-en] осы жоба аясында дайындалған. Бір Уағдаласушы мемлекетте туындайтын роялтидің меншік иесі-бенефициары екінші Уағдаласушы мемлекеттің резидент компаниясы болып табылады; оның капиталының барлығы немесе бір бөлігі осы басқа мемлекеттен тыс резидент акционерлерге тиесілі; оның тәжірибесі дивиденд түрінде пайданы бөлуді қарастырмайды; және ол салық салудың артықшылықты режимін қолданады. 6-іс-қимыл бойынша қорытынды бапты дайындау нәтижесінде конвенцияға енгізілген 29-бап бұл жағдайда шартты "сатып алу" аспектілерін қозғаса, резиденттік мемлекетінде преференциялық салық режимін пайдаланатын роялтиге қатысты 12-баптың артықшылықтарынан бас тартқысы келетін мемлекеттер 1-бапқа түсініктеменің 82-100-тармақтарында сипатталғандарға ұқсас ережелерді өз конвенцияларына енгізу мүмкіндігін қарастыруы мүмкін.

2-тармақ

8. 2-тармақта "роялти" терминінің анықтамасы бар. Жалпы алғанда, олар әдеби және көркемдік меншіктің әртүрлі формаларын құрайтын құқықтарға немесе меншікке, мәтінде көрсетілген зияткерлік меншік элементтеріне және өнеркәсіптік, коммерциялық немесе ғылыми тәжірибеге қатысты ақпарат жөнінде. Аталған құқықтардың тіркелгеніне немесе мемлекеттік тізілімде тіркелмегеніне қарамастан пайдалану немесе қолдану құқығы үшін төлемдерге қолданылуын анықтау. Анықтама лицензия бойынша төленетін төлемдерді де, адамның көшіру үшін алаяқтық жолмен немесе құқықты бұзғаны үшін төлеуге міндетті өтемақысын да қамтиды.

8.1 Алайда бұл анықтама төлемдерге қолданылмайды, олар бір адамға тиесілі құқықтың өзі немесе пайдалану құқығы жоқ басқа адамға қанша рет берілгеніне негізделген (мысалы, төмендегі 18-тармақты қараңыз).

8.2 Егер төлем анықтамада аталған меншік элементіне толық меншік құқығын бергені үшін өтемақы болса, онда төлем бұл мүлікті "пайдаланғаны немесе пайдалану құқығы" үшін өтемақы болып табылмайды, сондықтан роялти бола алмайды. Бағдарламалық жасақтамаға қатысты төмендегі 15 және 16-тармақтарда айтылғандай,

егер бұл құқықтар иеліктен шығару ретінде ұсынылатын тәсілмен берілсе, анықтамада аталған меншік элементінің бөлігі ретінде қарастырылуы мүмкін құқықтар берілген жағдайда қиындықтар туындауы мүмкін. Мысалы, бұл шектеулі уақытқа барлық зияткерлік меншік құқықтарын немесе сату ретінде ресімделген мәміледе шектеулі географиялық аймақтағы мүлікке барлық құқықтарды беру болуы мүмкін. Әрбір жағдай нақты фактілерге байланысты болады және оны меншіктің тиісті түріне қолданылатын зияткерлік меншік саласындағы ұлттық заңнаманы, сондай-ақ иеліктен шығару деп санауға қатысты ұлттық заңнаманың нормаларын ескере отырып зерделеу қажет болады, бірақ тұтастай алғанда, егер төлем жеке және нақты меншікті құрайтын құқықтарды иеліктен шығарғаны үшін өтемақы ретінде жүзеге асырылса (бұл уақыт шектеулерінен гөрі географиялық жағдайда), мұндай төлемдер, 12-бапқа сәйкес роялти емес, 7-бапқа сәйкес коммерциялық пайда немесе 13-бапқа сәйкес капиталға пайда болады. Мәміленің иеліктен шығару ретіндегі негізгі сипатын сыйақы нысаны, сыйақыны бөліп төлеу немесе көптеген елдердің пікірінше, төлемдердің күтпеген жағдайларға байланысты болуы арқылы өзгерту мүмкін емес.

8.3 Анықтамада қолданылатын "төлем" сөзі өте кең мағынаға ие, өйткені төлем термині шартта немесе әдет-ғұрыпта көзделген тәртіпке сәйкес несие берушінің қарамағына қаражат беру міндеттемесін орындауды білдіреді.

8.4 Төменде басшылық ретінде Конвенцияның басқа баптарының қолданылу аясына қатысты, атап айтқанда, ақпарат беруге қатысты 12-баптың қолданылу аясын айқындау үшін кейбір түсіндірмелер келтіріледі.

8.5 Егер 2-тармақта көрсетілген ақпарат берілсе немесе осы тармақта көрсетілген мүлік түрін пайдалану құқығы берілсе, онда осы ақпаратты немесе мүлікті иеленуші адам бұл ақпаратты немесе құқықты басқа біреуге бермеуге келісуі мүмкін. Осындай келісім үшін өтемақы ретінде жасалған төлемдер жағдайға байланысты осындай ақпараттың эксклюзивтілігін немесе осы мүлікті пайдалану құқығын қамтамасыз ету мақсатында жасалған төлемдер болып табылады. Төлем ретінде алынған кез-келген түрдегі төлемдер ... "мүлік" немесе ақпаратты пайдалану құқығы", бұл төлемдер роялти анықтамасына жатады.

9. 1963 жылғы Конвенция мен 1977 жылғы Типтік Конвенция жобасындағы "роялти " терминінің анықтамасы "өнеркәсіптік, коммерциялық немесе ғылыми жабдықты пайдалану немесе пайдалану құқығы үшін" төлемдерді қамтығанымен, бұл төлемдерге сілтеме кейіннен анықтамадан алынып тасталды. Контейнерлерді жалға беруді қоса алғанда, өнеркәсіптік, коммерциялық немесе ғылыми жабдықтарды жалға беруден түсетін табыстың сипатын ескере отырып, Бюджеттік-қаржылық мәселелер жөніндегі комитет 5 және 7-баптарда айқындалған коммерциялық пайдаға салық салу ережелеріне сәйкес келетініне көз жеткізу үшін мұндай жалға беруден түсетін табысты роялти ұйғарымынан алып тастау, демек, оны 12-баптың қолданылу аясынан алып тастау туралы шешім қабылдады.

9.1 Спутниктік операторлар мен олардың клиенттері (хабар тарату және телекоммуникациялық бизнесті қоса алғанда) көбінесе "қайталағышты жалға алу" туралы келісімшарттар жасайды, оған сәйкес спутниктік оператор клиентке спутниктік қайталағыштың мүмкіндіктерін ұзақ қашықтыққа сигнал беру үшін пайдалануға мүмкіндік береді. "Қайталаушыны жалға алу" туралы стандартты шарттарға сәйкес клиенттер жасайтын төлемдер қайталаушының беру қабілетін пайдалану үшін жүргізіледі және 2 - тармақтағы ұйғарымға сәйкес роялти болып табылмайды: бұл төлемдер мүлікті пайдаланғаны немесе пайдалану құқығы үшін не ұйғарымда айтылған ақпарат үшін өтем ретінде жүзеге асырылмайды (мысалы, оларды ақпарат үшін немесе құпия процесті пайдалану немесе пайдалану құқығы үшін төлемдер ретінде қарастыруға болмайды, өйткені клиентке спутниктік технология туралы ақпарат берілмейді). Роялти анықтамасына өнеркәсіптік, коммерциялық немесе ғылыми (ICS) жабдықты жалға алуды қамтитын шарттарға келетін болсақ, төлем сипаттамасы негізінен тиісті келісімшарттық келісімдерге байланысты болады. Тиісті шарттарда қайталағыштың "жалдау" туралы жиі айтылғанымен, көп жағдайда клиент қайталағыштың физикалық иелігін емес, тек оның беру қабілетін алады: жерсерікті жалға беруші басқарады, ал жалға алушы оған бөлінген қайталағышқа қол жеткізе алмайды. Осылайша, мұндай жағдайларда клиенттер төлейтін төлемдер ICS жабдығын пайдалану немесе пайдалану құқығы үшін төлемдер емес, 7-бап қолданылатын қызметтер үшін төлемдер сипатына ие болады. Тағы бір, бірақ әлдеқайда сирек кездесетін мәміле-спутниктің иесі оны басқа Тарапқа жалға береді, осылайша ол оны басқара алады және оны өз мақсаттары үшін пайдалана алады немесе үшінші тараптарға деректерді беру мүмкіндіктерін ұсынады. Бұл жағдайда спутниктік оператор спутниктің иесіне жасаған төлемі өнеркәсіптік, коммерциялық немесе ғылыми жабдықты жалға алу үшін төлем болып саналуы мүмкін. Осындай ойлар электр немесе байланыс (мысалы, осындай қабілетті пайдалануға ажырамас құқық беретін шарт арқылы) жеткізу кабельдерін, сондай-ақ құбырларды (мысалы, газ бен мұнай тасымалдау үшін) өткізу қабілеттілігін жалға алу немесе сатып алу үшін төленетін төлемдерге қолданылады.

9.2 Бұдан басқа, "Роуминг"туралы үлгілік келісімге сәйкес электр байланысы желісінің операторы желінің басқа операторына жүргізетін төлемдер (5-бапқа түсініктеменің 38-тармағын қараңыз) 2-тармақтың анықтамасына сәйкес бұл төлемдер мүлікті пайдаланғаны немесе пайдалану құқығы үшін немесе анықтамада айтылған ақпарат үшін өтемақы ретінде жасалмағандықтан роялти болып табылмайды (оларды, мысалы, құпия процесті пайдалану немесе пайдалану құқығы үшін төлемдер ретінде қарастыруға болмайды, өйткені ешқандай құпия технология қолданылмайды және операторға берілмейді). Бұл тұжырым роялти анықтамасына өнеркәсіптік, коммерциялық немесе ғылыми (ICS) жабдықты жалға беруді қамтитын шарттар жағдайында да роуминг шартына сәйкес алым төлейтін оператор физикалық қол

жетімділігі жоқ желіні пайдалану құқығы үшін емес, шетелдік желі операторы ұсынған телекоммуникациялық қызметтер үшін төлейтіндіктен дұрыс болып қалады.

9.3 Радиожиілік спектрінің (мысалы, иесіне мультимедиялық мазмұнды электромагниттік спектрдің белгілі бір жиілік диапазонында жіберуге мүмкіндік беретін "спектр лицензиясы") барлық немесе кейбір бөліктерін пайдалану немесе қолдану құқығы үшін төлемдер мүлікті пайдалану немесе қолдану құқығы үшін немесе 2-тармақтан роялти анықтамасында айтылған ақпарат үшін төлемдер болып табылмайды. Бұл қорытынды роялти анықтамасына өнеркәсіптік, коммерциялық немесе ғылыми (ICS) жабдықты жалға алуды қамтитын шарттар жағдайында да дұрыс болып қалады, өйткені төлемдер кез келген жабдықты пайдалану немесе қолдану құқығы үшін жасалмайды.

10. Фильмдерді жалға алу кинотеатрларда немесе теледидарда көрсетілсе де, роялти болып саналады. Алайда, екіжақты келіссөздер барысында кинофильмдерге қатысты жалдау ақысы коммерциялық пайда ретінде қарастырылады және нәтижесінде 7 және 9 -баптардың ережелеріне бағынады деп келісілуі мүмкін.

10.1 Тиісті аумақта өнімге немесе қызметке эксклюзивті дистрибьюторлық құқықтарды алғаны үшін өтем ретінде ғана жүргізілетін төлемдер роялти болып табылмайды, өйткені олар анықтамаға енгізілген мүлік элементін пайдаланғаны немесе пайдалану құқығы үшін өтемақы ретінде жасалмайды. Сатудан түскен табысты ұлғайту үшін жасалған деп саналатын бұл төлемдер 7-бапқа сәйкес келеді. Мұндай төлемнің мысалы ретінде бір қатысушы мемлекеттің резиденті болып табылатын және басқа Мемлекеттің резиденті болып табылатын фирмалық жейде өндірушісіне белгілі бір соманы төлейтін киім дистрибьюторының төлемі осы өндіруші шетелде шығарған фирмалық жейделерді бірінші мемлекеттің аумағында сатудың айрықша құқығы үшін өтемақы ретінде бола алады. Бұл мысалда резидент дистрибьютор көйлек сатылатын сауда атауын немесе сауда маркасын пайдалану құқығы үшін соманы төлемейді; ол жай ғана резиденті болып табылатын мемлекетте өндірушіден сатып алған көйлектерін сатуға эксклюзивті құқық алады.

10.2 Егер төлем әлі жасалмаған үлгіні, модельді немесе жоспарды әзірлеуге арналған болса, үлгіні, модельді немесе жоспарды "пайдалану немесе пайдалану құқығы үшін" бағытталған төлем деп атауға болмайды. Мұндай жағдайда төлем осы үлгіні, модельді немесе жоспарды әзірлеуге әкелетін қызметтер үшін өтемақы ретінде жүзеге асырылады және осылайша 7-баптың күшіне енеді. Бұл үлгіні, модельді немесе жоспарды жобалаушы (мысалы, сәулетші) осы үлгіге, модельге немесе жоспарға авторлық құқықты қоса алғанда, барлық құқықтарды сақтаған жағдайда да болады. Дегенмен, егер бұрын әзірленген жоспарларға авторлық құқық иесі біреуге бұл жоспарларды нақты жұмыс жасамай өзгерту немесе көбейту құқығын берсе, сол иеленуші жоспарларды осындай пайдалану құқығын өтеу үшін алған төлем роялти болады.

11. Өнеркәсіптік, коммерциялық немесе ғылыми тәжірибеге қатысты ақпарат үшін сыйақы ретінде алынған төлемдерді жіктеу кезінде 2-тармақ "ноу-хау" тұжырымдамасына жатады. Әр түрлі мамандандырылған органдар мен авторлар ноу-хаудың анықтамаларын тұжырымдады. "Өнеркәсіптік, коммерциялық немесе ғылыми тәжірибеге қатысты ақпарат үшін ... төлемдері" деген сөздер патенттелмеген және әдетте зияткерлік меншік құқығының басқа санаттарына жатпайтын белгілі бір ақпаратты беру контекстінде қолданылады. Әдетте, бұл өндірістік, коммерциялық немесе ғылыми сипаттағы ашылмаған ақпарат, алдыңғы тәжірибеден алынған, кәсіпорын қызметінде практикалық қолданылуы бар және оны ашу экономикалық пайда әкелуі мүмкін. Анықтама алдыңғы тәжірибеге қатысты ақпаратқа қатысты болғандықтан, бап төлеушінің сұрауы бойынша қызмет көрсету нәтижесінде алынған жаңа ақпарат үшін төлемдерге қолданылмайды.

11.1 Ноу-хауды беру туралы шарт шеңберінде Тараптардың бірі өзінің арнайы білімі мен тәжірибесін жұртшылыққа жария етілмейтін басқа тарапқа беруге келіседі, осылайша ол оны өз пайдасына пайдалана алады. Лицензиатқа берілген формулаларды қолдануда құқық берушінің өзі қандай да бір рөл атқаруға міндетті емес және нәтижеге кепілдік бермейтіні мойындалады.

11.2 Осылайша, Шарттың бұл түрі тараптардың бірі екінші тараптың пайдасына жұмыстарды өз бетінше орындау үшін өзінің әдеттегі кәсіби дағдыларын пайдалануға міндеттенетін қызмет көрсету шарттарынан ерекшеленеді. Соңғы шарттарға сәйкес жасалған төлемдер әдетте 7-баптың күшіне енеді.

11.3 Төлемдердің осы екі түрін, яғни ноу-хау және қызмет көрсету төлемдерін бөлу қажеттілігі кейде практикалық қиындықтар туғызады. Мұндай айырмашылықты жасау үшін келесі критерийлер қолданылады:

– Ноу-хауды жеткізу шарттары бұрыннан бар 11-тармақта сипатталған ақпаратқа қатысты немесе оны әзірлеп, жасағаннан кейін осындай ақпаратты беруге қатысты және осы ақпараттың құпиялылығына қатысты нақты ережелерді қамтиды.

– Қызмет көрсетуге арналған шарттар болған жағдайда, өнім беруші осы өнім берушіден арнайы білімді, дағдыларды және тәжірибені талап етуі мүмкін, бірақ мұндай арнайы білімді, дағдыларды немесе тәжірибені екінші Тарапқа бермеуді талап ететін қызметтер көрсетуге міндеттенеді.

– Ноу-хауды ұсынумен байланысты жағдайлардың көпшілігінде, әдетте, жеткізушіден қолданыстағы ақпаратты ұсынудан немесе қолданыстағы материалдарды шығарудан басқа, келісімшарт бойынша ешқандай іс-қимыл талап етілмейді. Екінші жағынан, қызмет көрсету шарты көп жағдайда жеткізушінің келісімшарттық міндеттемелерін орындауға жұмсайтын шығындарының едәуір үлкен көлемін қамтиды. Мысалы, өнім беруші көрсетілетін қызметтердің сипатына қарай зерттеумен, жобалаумен, сынаумен, сызбалар жасаумен және осыған байланысты өзге де қызметпен айналысатын қызметкерлерге жалақы төлеу бойынша шығыстарды көтеруге

, сондай-ақ осындай қызметтер көрсеткені үшін қосалқы мердігерлерге төлемдер жасауға міндетті болуы мүмкін.

11.4 осыған байланысты ноу-хау ұсынғаны үшін емес, қызмет көрсеткені үшін өтемақы ретінде алынатын төлемдер мысалдары мыналарды қамтиды:

– Сатудан кейінгі қызмет көрсету үшін өтемақы ретінде алынатын төлемдер,

– Сатушы сатып алушыға кепілдік бойынша көрсететін қызметтер үшін төлемдер,

– Таза техникалық көмекке ақы төлеу,

– Әлеуетті клиенттер тізімі үшін төлемдер, егер мұндай тізім төлеушіге жалпыға қол жетімді ақпарат негізінде жасалса (алушы белгілі бір өнімді немесе қызметті ұсынған клиенттердің құпия тізімі үшін төлем ноу-хау үшін төлем болып табылады, өйткені ол алушының сауда-саттықтағы коммерциялық тәжірибесіне сілтеме жасайды осы клиенттермен),

– Инженер, адвокат немесе бухгалтер берген қорытынды үшін төлем және

–Электрондық тәсілмен ұсынылған консультация үшін, техникалық мамандармен электрондық байланыс үшін немесе компьютерлік желілер арқылы ақаулықтарды жою жөніндегі дерекқорға қол жеткізгені үшін, мысалы, бағдарламалық жасақтама пайдаланушыларына жиі қойылатын сұрақтарға немесе жиі туындайтын жалпы сипаттағы мәселелерге жауап ретінде құпия емес ақпарат беретін дерекқорға ақы төлеу

11.5 Өнім берушінің компьютерлік бағдарламалауға қатысты ақпаратты ұсынуын қамтитын Шарттың нақты жағдайында, жалпы ереже бойынша, егер ол логика, Алгоритмдер немесе тілдер сияқты бағдарламаның негізінде жатқан идеялар мен принциптерді білдіретін ақпаратты алу мақсатында жасалса, төлем ноу-хау болып табылатын осындай ақпаратты бергені үшін ғана жүргізілетін болады және бағдарламалау техникасы, егер мұндай ақпарат берілген жағдайда, клиент оны рұқсатсыз жарияламайды және оған қатысты коммерциялық құпияны кез-келген қол жетімді қорғау қолданылады.

11.6 Іскерлік тәжірибеде ноу-хауды да, техникалық көмек көрсетуді де қамтитын келісімшарттар бар. Мұндай келісімшарттардың бір мысалы-франчайзинг туралы келісім, онда франчайзер өзінің білімі мен тәжірибесін франшиза алушымен бөліседі, сонымен қатар оған белгілі бір жағдайларда қаржылық көмек пен тауарларды жеткізумен қамтамасыз етілетін әртүрлі техникалық көмек көрсетеді. Аралас шарттарға тиісті тәсіл, негізінен, Шартта қамтылған ақпарат негізінде немесе объективті бөлу арқылы, шарт бойынша ұсынылғанның әртүрлі бөліктеріне сәйкес көзделген өтемақының жалпы сомасын бөлу, содан кейін осылайша анықталған әрбір бөлікке тиісті салық салу режимін қолдану болып табылады. Егер шарт бойынша ұсынылатын бөліктердің бірі шарттың негізгі мақсаты болса, ал басқа бөліктер тек көмекші және маңызды емес сипатта болса, онда негізгі бөлікке қолданылатын режим, әдетте, өтемақының барлық сомасына қолданылуы керек.

12. Компьютерлік бағдарламалық қамтамасыз ету сыйақысы ретінде алынған төлемдер роялти ретінде жіктелуі мүмкін бе деген сұрақ күрделі мәселе болып табылады, бірақ соңғы жылдардағы компьютерлік технологиялардың қарқынды дамуын және мұндай технологияларды мемлекеттік шекаралар арқылы беру ауқымын ескере отырып, үлкен маңызға ие. 1992 жылы түсініктемеге осындай жіктеу жүргізілуі керек принциптерді сипаттау үшін түзетулер енгізілді. 2000 жылы 12-17-тармақтарға талдауды нақтылау мақсатында қосымша түзетулер енгізілді, ол арқылы бағдарламалық қамтамасыз ету мәмілелеріндегі коммерциялық пайда мен роялти арасындағы айырмашылық жасалады. Көп жағдайда қайта қаралған талдау бірдей нәтижелерге әкеледі.

12.1 Бағдарламалық жасақтаманы компьютердің жұмыс процестеріне (операциялық бағдарламалық жасақтама) немесе басқа тапсырмаларды (қолданбалы бағдарламалық жасақтама) орындауға қажетті компьютерге арналған нұсқауларды қамтитын бағдарлама немесе бағдарламалар сериясы ретінде сипаттауға болады. Оны жазбаша немесе электронды түрде, магниттік таспада немесе дискіде, лазерлік дискіде немесе CD-ROM сияқты әртүрлі медиа арқылы беруге болады. Бағдарламалық жасақтаманы көптеген қосымшалардың көмегімен стандарттауға немесе нақты пайдаланушыларға бейімдеуге болады. Ол компьютерлік жабдықтың ажырамас бөлігі ретінде немесе әртүрлі жабдықта қолдануға болатын дербес түрде берілуі мүмкін.

12.2 Компьютерлік бағдарламалық қамтамасыз етуді беруге байланысты мәмілелер бойынша алынатын төлемдердің сипаты бағдарламаны пайдалану және пайдалану туралы нақты уағдаластыққа сәйкес алушы сатып алатын құқықтардың сипатына байланысты болады. Компьютерлік бағдарламалардағы құқықтар зияткерлік меншіктің бір түрі болып табылады. ЭЫДҰ елдерінің тәжірибесін зерттеу олардың біреуінен басқасының барлығы авторлық құқық туралы заңнамаға сәйкес тікелей немесе жанама түрде компьютерлік бағдарламаларға құқықтарды қорғайтынын көрсетті. Бағдарламалық жасақтама термині зияткерлік меншік құқығын (авторлық құқықты) қамтитын бағдарламаларды да, оларды жүзеге асыратын құралдарды да сипаттау үшін кеңінен қолданылғанымен, ЭЫДҰ-ның көптеген елдерінің авторлық құқық туралы заңнамасы авторлық құқықпен қорғалған бағдарламаның көшірмесін қамтитын бағдарлама мен бағдарламалық жасақтамадағы авторлық құқық арасындағы айырмашылықты мойындайды. Бағдарламалық жасақтамаға қатысты құқықтарды беру бағдарламадағы авторлық құқықты толығымен иеліктен шығарудан бастап, пайдалануға шектеулер қолданылатын өнімді сатуға дейін әртүрлі тәсілдермен жүзеге асырылады. Өтемақы әртүрлі нысанда да төленуі мүмкін. Бұл факторлар бағдарламалық жасақтама төлемдері мен төлемдердің басқа түрлері арасындағы шекараны анықтауды қиындатуы мүмкін. Анықтаудың қиындығы компьютерлік

бағдарламаларды ойнатудың қарапайымдылығымен және бағдарламалық жасақтаманы сатып алу көбінесе бағдарламалық жасақтаманың жұмыс істеуіне мүмкіндік беру үшін сатып алушының көшірмесін жасауды талап ететіндігімен байланысты.

13. Алушының құқықтары көп жағдайда авторлық құқықтың ішінара немесе толық құқықтарын қамтиды (төмендегі 13.1 және 15 тармақтарды қараңыз), мұндай көшірме материалдық тасымалдағышта сақталғанына немесе электронды түрде берілгеніне қарамастан (төмендегі 14 - 14.2-тармақтарды қараңыз) немесе олар бағдарламаның көшірмесіне ("бағдарламаның көшірмесі") ішінара немесе толық құқықтар болуы мүмкін (немесе оған тең). Ерекше жағдайларда мәміле "ноу-хауды" немесе құпия формуланы (14.3-тармақ) беруді білдіруі мүмкін.

13.1 Авторлық құқықта ішінара құқықтарды иемденгені үшін жүргізілген төлемдер (беруші тұлғаның авторлық құқықты толық иеліктен шығармай), егер өтем осындай лицензиясыз авторлық құқықты бұзуды білдіретін тәсілмен бағдарламаны пайдалану құқығын беруге қатысты болса, роялти болады. Мұндай келісімдердің мысалдарына авторлық құқықпен қорғалған бағдарламаны қамтитын бағдарламалық жасақтаманы көбейтуге және көпшілікке таратуға немесе бағдарламаны өзгертуге және көпшілікке көрсетуге лицензиялар жатады. Мұндай жағдайларда төлемдер бағдарламада авторлық құқықты пайдалану құқығы үшін жасалады (яғни, құқық иесінің айрықша құзыреті болатын құқықтарды пайдалану). Бағдарламалық жасақтама төлемін роялти ретінде қарастырған жағдайда, бағдарламалық жасақтама төлемдеріне авторлық құқық туралы баптың ережелерін қолдануда қиындықтар туындауы мүмкін екенін ескеру қажет, өйткені 2-тармақ бағдарламалық жасақтаманы әдеби, көркем немесе ғылыми шығарма ретінде жіктеуді талап етеді. Бұл санаттардың ешқайсысы жеткілікті қолайлы болып көрінбейді. Көптеген елдердің Авторлық құқық туралы заңдары бұл мәселені бағдарламалық жасақтаманы әдеби немесе ғылыми шығарма ретінде арнайы жіктеу арқылы шешеді. Басқа елдер үшін ең қолайлы тәсіл ғылыми жұмыс ретінде түсіндіру болуы мүмкін. Бағдарламалық жасақтаманы осы санаттардың кез-келгеніне жатқызу мүмкін емес елдер өздерінің екіжақты келісімдерінде авторлық құқықтың табиғатына қатысты барлық сілтемелерді алып тастайтын немесе бағдарламалық жасақтамаға нақты сілтеме жасайтын 2-тармақтың түзетілген нұсқасын қабылдай алады.

14. Мәмілелердің басқа түрлерінде авторлық құқыққа қатысты сатып алынған құқықтар пайдаланушыға бағдарламаны пайдалану мүмкіндігін қамтамасыз ету үшін мысалы, алушыға бағдарламаны ойнатуға шектеулі құқықтар берілген кезде қажетті құқықтармен шектеледі. Бұл бағдарламаның көшірмесін сатып алу мәмілелерінде жиі кездесетін жағдай. Бұл жағдайларда берілген құқықтар компьютерлік бағдарламалардың сипатына байланысты. Олар пайдаланушыға бағдарламаны, мысалы , пайдаланушының компьютерінің қатты дискісіне көшіруге немесе мұрағаттауға мүмкіндік береді. Бұл тұрғыда авторлық құқық туралы Заңға сәйкес компьютерлік бағдарламаларға қатысты қорғаныс елге байланысты әр түрлі болуы мүмкін екенін

ескеру маңызды. Кейбір елдерде бағдарламаны Компьютердің қатты дискісіне немесе жедел жадына лицензиясыз көшіру авторлық құқықты бұзуды білдіреді. Алайда, көптеген елдердің авторлық құқық туралы Заңдары бұл құқықты компьютерлік бағдарламаны қамтитын бағдарламалық жасақтама иесіне автоматты түрде береді. Бұл құқық заңға немесе авторлық құқық иесімен лицензиялық келісімге сәйкес берілсе де, бағдарламаны Компьютердің қатты дискісіне немесе жедел жадына көшіру және мұрағаттық көшірмелер жасау бағдарламаны пайдаланудағы маңызды қадам болып табылады. Сондықтан, салық салу мақсатында мәміленің сипатын талдау кезінде, егер олар пайдаланушының бағдарламаны тиімді пайдалануын қамтамасыз етсе, осы көшіру актілеріне қатысты құқықтарды елемеу керек. Мәмілелердің осы түрлері бойынша төлемдер 7-бапқа сәйкес коммерциялық пайда ретінде қарастырылады.

14.1 Компьютерлік бағдарламаны алушыға беру тәсілі маңызды емес. Мысалы, алушы бағдарламаның көшірмесі бар компьютерлік дискіні ала ма, әлде модем қосылымы арқылы компьютердің қатты дискісіндегі көшірмені тікелей ала ма, маңызды емес. Сондай-ақ, алушы бағдарламалық жасақтаманы қолдана алатын пайдалану шектеулері болуы мүмкін екендігі маңызды емес.

14.2 Компьютерлік бағдарламаларды ойнатудың қарапайымдылығы тарату келісімдеріне әкелді, олар бойынша алушы бағдарламаның бірнеше көшірмелерін тек өз бизнесі аясында жұмыс істеуге құқық алады. Мұндай келісімдер әдетте "орнату лицензиялары", "корпоративтік лицензиялар" немесе "желілік лицензиялар" деп аталады. Бұл келісімдер бағдарламаның бірнеше көшірмелерін жасауға мүмкіндік бергенімен, мұндай құқықтар әдетте бағдарламаның компьютерлерде немесе лицензиат желісінде жұмыс істеуін қамтамасыз ету үшін қажетті құқықтармен шектеледі және лицензияға сәйкес кез келген басқа мақсатта ойнатуға рұқсат етілмейді. Мұндай келісімдер бойынша төлемдер көп жағдайда 7-бапқа сәйкес коммерциялық пайда ретінде қарастырылады.

14.3 Бағдарламалық жасақтаманы беруді қамтитын мәмілелердің тағы бір түрі-бұл бағдарламалық жасақтама фирмасы немесе бағдарламашы бағдарламаның логикасы, алгоритмдері, тілдері немесе бағдарламалау әдістері сияқты идеялары мен принциптері туралы ақпарат беруге келіскен ерекше жағдай. Мұндай жағдайларда төлемдер роялти ретінде сипатталуы мүмкін, егер олар құпия формулаларды пайдаланғаны немесе пайдалану құқығы үшін немесе авторлық құқықпен бөлек қорғалмайтын өнеркәсіптік, коммерциялық немесе ғылыми тәжірибеге қатысты ақпарат үшін сыйақы болса. Бұл бағдарламаның көшірмесін соңғы пайдаланушы жұмыс істеуі үшін сатып алатын әдеттегі жағдайлардан ерекшеленеді.

14.4 БҚ авторлық құқық иесі мен тарату делдалының арасындағы келісімдер көбінесе тарату делдалына бағдарламаның көшірмелерін осы бағдарламаны көбейту құқығынсыз тарату құқығын береді. Бұл мәмілелерде авторлық құқыққа қатысты сатып алынған құқықтар коммерциялық делдалға бағдарламалық жасақтаманың көшірмелерін

тарату үшін қажет құқықтармен шектеледі. Мұндай мәмілелерде дистрибьюторлар бағдарламалық жасақтаманың көшірмелерін сатып алу үшін ғана төлейді және бағдарламалық жасақтаманың авторлық құқығын пайдаланбайды. Осылайша, мәмілелерде дистрибьютор бағдарламалық жасақтаманың көшірмелерін сатып алу және тарату үшін төлемдер жасаған кезде (БҚ-ны көбейту құқығынсыз), осы тарату әрекеттеріне қатысты құқықтар салық салу мақсатында мәміленің сипатын талдау кезінде ескерілмеуі керек. Мәмілелердің осы түрлері бойынша төлемдер 7-бапқа сәйкес коммерциялық пайда ретінде қарастырылады. Бұл таратылатын көшірмелер материалдық тасымалдағыштарда беріле ме, әлде электронды түрде таратыла ма (дистрибьютордың бағдарламалық жасақтаманы ойнату құқығынсыз) немесе бағдарламалық жасақтаманы орнату үшін кішігірім түзетулер енгізілуі керек.

15. Егер өтем авторлық құқыққа толық меншік құқығын бергені үшін төленсе, онда төлем роялти бола алмайды және Баптың ережелері қолданылмайды. Құқықтар берілген жағдайларда қиындықтар туындауы мүмкін, соның ішінде:

- белгілі бір кезең ішінде немесе шектеулі географиялық аймақта авторлық құқықты пайдалануға айрықша құқық;
- пайдаланумен байланысты қосымша сыйақы;
- біржолғы төлем түріндегі өтемақы.

16. Әрбір жағдай нақты фактілерге байланысты болады, бірақ тұтастай алғанда, егер төлем өтемақы ретінде жүзеге асырылса жеке және нақты меншікті құрайтын құқықтарды беру, мұндай төлемдер 7-бапқа сәйкес коммерциялық пайда немесе 13-бапқа сәйкес капиталға пайда болуы мүмкін және 12-бапқа сәйкес роялти емес.

Әрбір жағдай нақты фактілерге байланысты болады, бірақ тұтастай алғанда, Егер төлем өтем ретінде жүзеге асырылса, жеке және нақты меншікті құрайтын құқықтарды беру(бұл уақыт шектеулерінен гөрі географиялық жағдайда болуы мүмкін) мұндай төлемдер 7-бапқа сәйкес коммерциялық пайда немесе 12-бапқа сәйкес роялти емес, 13-бапқа сәйкес капиталға пайда болуы мүмкін. Бұл егер меншік құқығы иеліктен шығарылса, онда өтемақы құқықтарды пайдаланғаны үшін жүзеге асырыла алмайтындығынан туындайды. Мәміленің иеліктен шығару ретіндегі негізгі сипатын сыйақы нысаны, сыйақыны бөліп төлеу немесе көптеген елдердің пікірінше, төлемдердің күтпеген жағдайларға байланысты болуы арқылы өзгерту мүмкін емес.

17. Бағдарламалық қамтамасыз ету үшін төлемдер аралас шарттар бойынша жүргізілуі мүмкін. Мұндай шарттардың мысалдарына кіріктірілген бағдарламалық жасақтамасы бар компьютерлік жабдықты сату және қызметтерді ұсынумен бірге бағдарламалық жасақтаманы пайдалану құқығын беру жатады. Патенттік аударымдар мен ноу-хауға қатысты ұқсас мәселелерді шешу үшін жоғарыда келтірілген 11.6-тармақта көрсетілген әдістер компьютерлік бағдарламаға бірдей қолданылады. Қажет

болған жағдайда шарт бойынша төленуге жататын өтемнің жалпы сомасын Шартта қамтылған ақпарат негізінде немесе әрбір бөлінген бөлікке тиісті салық режимін қолдана отырып, ақылға қонымды түрде бөлу керек.

17.1 Бағдарламалық қамтамасыз ету төлемдеріне қатысты жоғарыда айтылған принциптер кескіндер, дыбыстар немесе мәтін сияқты цифрлық өнімдердің басқа түрлерімен байланысты операцияларға қатысты да қолданылады. Электрондық сауданың дамуы осындай мәмілелер санын көбейтті. Осы мәмілелерден туындайтын төлемдер роялтиді құра ма, жоқ па, соны шешкен кезде шешілуі керек негізгі мәселе төлемнің мәні бойынша не үшін жасалатынын анықтау болып табылады.

17.2 Кейбір елдердің тиісті заңнамасына сәйкес, Клиентке цифрлық өнімді электронды түрде жүктеуге мүмкіндік беретін мәмілелер сатып алушының авторлық құқықты пайдалануына әкелуі мүмкін, мысалы, шарт бойынша сандық мазмұнның бір немесе бірнеше көшірмесін жасау құқығы беріледі. Егер өтемақы негізінен авторлық құқықты пайдаланудан немесе пайдалану құқығынан басқа нәрсемен байланысты болса (мысалы, құқықтардың, деректердің немесе қызметтердің басқа түрлерін сатып алу) және авторлық құқықты пайдалану пайдаланушының компьютерінде, желіде немесе басқасында жүктеу, сақтау және жұмыс істеу мүмкіндігін қамтамасыз ету үшін қажетті құқықтармен шектеледі сақтау, өнімділікті қамтамасыз ету немесе көрсету құрылғысында авторлық құқықты мұндай пайдалану "роялти" анықтамасын қолдану мақсатында төлем сипатын талдауға әсер етпеуі тиіс.

17.3 Бұл клиентке (ол кәсіпорын болуы мүмкін) электрондық цифрлық өнімдерді (мысалы, бағдарламалық жасақтама, суреттер, дыбыстар немесе мәтін) өз пайдалануы үшін жүктеуге мүмкіндік беретін мәмілелерге қатысты. Бұл мәмілелерде төлем негізінен цифрлық сигнал түрінде берілетін деректерді сатып алуға арналған, сондықтан роялти болып табылмайды, бірақ жағдайларға байланысты 7-баптың немесе 13-баптың күшіне енеді. Егер цифрлық сигналды клиенттің қатты дискісіне немесе басқа уақытша тасымалдаушыға көшіру актісі клиенттің тиісті заңнамаға және шарттық келісімдерге сәйкес авторлық құқықты пайдалануын көздесе, мұндай көшіру жай ғана цифрлық сигнал жазылатын және сақталатын құрал болып табылады. Авторлық құқықты мұндай пайдалану жіктеу мақсаттары үшін маңызды емес, өйткені ол негізінен төлем ретінде қарастырылатын нәрсеге сәйкес келмейді (яғни цифрлық сигнал ретінде берілетін деректерді алу үшін), бұл роялтиді анықтау мақсаттарын анықтайтын фактор болып табылады. Сондай-ақ, егер тиісті заңнамаға және келісімшарттық келісімдерге сәйкес көшірме жасау клиенттің емес, жеткізушінің авторлық құқығын пайдалануы ретінде қарастырылса, "роялти" сияқты мәмілелерді жіктеуге негіз болмас еді.

17.4 Керісінше, төлемнің маңызды шарты осы мақсатта электронды түрде жүктелген цифрлық өнімде авторлық құқықты пайдалану құқығын беру болып табылатын мәмілелер роялтидің пайда болуына әкеледі. Бұл, мысалы, авторлық

құқықпен қорғалған суретті қайта шығару құқығын алу үшін төлейтін кітап шығарушыға қатысты, ол өзі шығарған кітаптың мұқабасына орналастыру үшін электронды түрде жүктейді. Бұл мәміледе төлемді жүзеге асырудың маңызды шарты цифрлық өнімде авторлық құқықты пайдалану құқығын алу, яғни сандық мазмұнды сатып алу ғана емес, кескінді көбейту және тарату құқығы болып табылады.

18. Аралас келісімшарттарға қатысты жоғарыда келтірілген ұсыныстар әртістердің кейбір қойылымдарына, атап айтқанда дирижер өткізетін оркестрлік концертке немесе музыкант беретін концертке қатысты қолданылуы мүмкін. Музыкалық қойылым үшін роялти және оның кез келген бір мезгілде таратылуы үшін ақы 17-баптың күшіне енеді. Егер сол немесе жеке шарт бойынша концерт жазылса және орындаушы оның дыбыс жазуға авторлық құқығының негізінде жазбаларды сатқаны немесе жария түрде ойнатқаны үшін авторлық роялти төленуі тиіс деп ескертсе, онда ол алған төлемнің осы роялтиден тұратын бөлігі 12-баптың қолданысына жатады. Алайда, егер тиісті авторлық құқық туралы заңға немесе шарттың талаптарына байланысты дыбыс жазуға авторлық құқық келісімшарт бойынша орындаушы өз қызметтерін ұсынуға келіскен адамға тиесілі болса (яғни. концерт жазу кезінде), немесе үшінші тарап, мұндай келісімшарт бойынша жасалған төлемдер, егер бұл төлемдер жазбаларды сатумен байланысты болса да, осы баптың орнына 7-баптың (мысалы, егер спектакль төлем қаржы көзі болатын мемлекеттен тыс жерде болса) немесе 17-баптың күшіне енеді.

19. Бұдан әрі пайдалы қазбалар кен орындарын, көздерді немесе өзге де табиғи ресурстарды игеру үшін ауыспалы немесе тіркелген төлемдер 6-баппен реттелетіні, сондықтан осы баптың қолданысына жатпайтыны көрсетіледі.

3-тармақ

20. Кейбір мемлекеттер өз аумағындағы көздерден туындайтын және басқа мемлекеттердің резиденттері болып табылатын жеке немесе заңды тұлғаларға төленетін дивидендтер, пайыздар мен роялти бенефициар бірінші Мемлекетте тұрақты өкілдікке ие болған кезде, олардың бастапқы мемлекетте де, бенефициардың резиденттік мемлекетінде де салық салуын болдырмау үшін жасалған келісімнен асып түседі деп санайды. 3-тармақ кейде "Тұрақты өкілдіктің тартылыс күші" деп аталатын тұжырымдамаға негізделмейді. Ол қатысушы мемлекеттің резиденті басқа мемлекеттегі көзден алатын роялти құқықтық презумпцияға немесе тіпті фикцияға байланысты резиденттің соңғы мемлекетте болуы мүмкін тұрақты өкілдігіне сілтеме жасауы керек деп көздемейді, сондықтан аталған мемлекет бұл жағдайда салық салуды шектеуге міндетті емес, тармақ жай ғана роялти қаржы көзі болатын мемлекетте, егер олар тұрақты өкілдік активтерінің құрамына кіретін құқықтарға немесе мүлікке қатысты төленсе немесе осы өкілдікпен іс жүзінде байланысты болса, басқа Мемлекеттің резиденті болып табылатын бенефициарға тиесілі тұрақты өкілдік пайдасының бөлігі ретінде салық салынатынын көздейді. Бұл жағдайда 3-тармақ роялти көзінің мемлекетін бапқа сәйкес кез келген шектеулерден босатады. Жоғарыда

келтірілген түсініктемелер 7-бапқа түсініктемеде қамтылған түсіндірмелерге сәйкес келеді.

21. Бұл тармақ роялти кірісіне қатысты артықшылықты режимді ұсынатын елдерде тек осы мақсат үшін құрылған тұрақты өкілдіктерге құқықтарды немесе мүлікті беру арқылы теріс пайдалануларға әкелуі мүмкін деген болжам жасалды. 29-баптың ережелері (атап айтқанда, осы баптың 8-тармағы) және 1-бапқа түсініктеменің " Конвенцияны тиісінше пайдаланбау" бөлімінде баяндалған қағидаттар әдетте мұндай заңсыз мәмілелердің алдын алады, белгілі бір орын тек коммерциялық қызмет жүзеге асырылған жағдайда ғана тұрақты өкілдік бола алатындығын мойындау керек, төменде түсіндірілгендей, құқықты немесе мүлікті осындай орынмен "іс жүзінде байланыстыруды" талап ету бухгалтерлік есеп жүргізу мақсатында тұрақты өкілдіктің кітаптарында құқықты немесе мүлікті тіркеуден гөрі көп нәрсені талап етеді.

21.1 Роялти төленетін құқық немесе мүлік іс жүзінде тұрақты өкілдікпен байланысты болады, демек, егер осы құқыққа немесе мүлікке "экономикалық" меншік құқығы осы тұрақты өкілдікке 7-баптың 2-тармағын қолдану мақсаттары үшін Комитеттің "пайданы тұрақты өкілдіктерге жатқызу" 1[Attribution of Profits to Permanent Establishment, OECD, Paris, 2010.] (атап айтқанда, баптың I бөлігінің 72-97-тармақтарын қараңыз) бабында әзірленген қағидаттарға сәйкес жатқызылса, оның іскерлік активтерінің бір бөлігі құрайтын болады. Осы тармақтың контекстінде " экономикалық" құқықты немесе мүлікті иелену пайда мен ауыртпалықпен байланысты жеке кәсіпорынның табыс салығы мақсаттары үшін иелік ету баламасын білдіреді (мысалы, құқықты немесе мүлікті иеленуге байланысты роялти құқығы, кез-келген амортизация құқығы және осы құқықтың немесе мүліктің құнын көтеруден немесе төмендетуден болатын пайда мен залалға ықтимал әсер ету құқығы).

21.2 Сақтандыру қызметін жүзеге асыратын кәсіпорынның тұрақты өкілдігі жағдайында құқықтың немесе мүліктің тұрақты өкілдікпен тиімді байланысты екендігін айқындау Инвестициялық активтердің сомасы бойынша тұрақты өкілдіктің табыстылығын айқындау кезінде осы құқықтан немесе мүліктен түсетін табыс немесе пайда ескерілетініне қатысты Комитет бабының IV бөлігінде баяндалған басшылық нұсқауларды тиісті түрде ескере отырып жүргізіледі (атап айтқанда, IV бөлімнің 165-170-тармақтарын қараңыз). Бұл ұсыныстар жалпы сипатта болғандықтан, салық органдары тұрақты өкілдікпен тиімді байланысты нақты активтерді анықтау мақсатында кәсіпорынның осы ұсыныстарды ақылға қонымды және дәйекті қолдануын ескеретін икемді және прагматикалық тәсілді қарастыруы керек.

4-тармақ

22. Осы тармақтың мақсаты – төлеуші мен меншік иесі-бенефициар арасындағы не олардың екеуі де және басқа тұлға арасындағы ерекше қатынастар себебінен төленген роялти сомасы, егер олар нарықтық шарттарды қолданса, төлеуші мен меншік иесі-бенефициар келісетін сомадан асатын жағдайларда роялтиге салық салуға қатысты

ережелерді пайдалануды шектеу болып табылады. Мұндай жағдайда баптың ережелері аталған соңғы сомаға ғана қолданылатынын және роялтидің артық бөлігіне Конвенцияның басқа ережелерін тиісті түрде ескере отырып, қатысушы екі мемлекеттің заңнамасына сәйкес салық салынуын жалғастыратынын көздейді. Тармақ роялти сомасын түзетуге ғана рұқсат береді, ал роялтиді меншікті капиталға салым ретінде сипат беретін етіп қайта жіктеуге болмайды. 12-баптың 4-тармағына сәйкес мұндай түзету мүмкін болуы үшін кем дегенде "олар төленетін пайдалануға, құқыққа немесе ақпаратқа қатысты" деген шектеу сөз тіркесін алып тастау қажет. Егер ниеттердің айқындылығын қамтамасыз ету орынды болып көрінсе, "асып кеткеннен" кейін "кез келген себеппен" тіркесін қосуға болады.

23. Мәтіннен бұл тармақты қолдану үшін шамадан тыс ұсталған төлемдер төлеуші мен меншік иесі-бенефициар арасындағы немесе олардың екеуі мен басқа адамдар арасындағы ерекше қатынастарға байланысты болуы керек екені анық. Мысал ретінде роялти төлеушіні бақылауды тікелей немесе жанама жүзеге асыратын жеке немесе заңды тұлғаға немесе оның тарапынан тікелей немесе жанама бақыланатын немесе онымен ортақ мүдделері бар бағынышты топқа төленетін жағдайларды келтіруге болады. Сонымен қатар, бұл мысалдар 9-бапта қарастырылған жағдайларға ұқсас болып табылады.

24. Екінші жағынан, ерекше қатынастар тұжырымдамасы сонымен қатар қан немесе неке қатынастарын және тұтастай алғанда роялти төлеуге әкелетін құқықтық қатынастардан айырмашылығы кез келген мүдделер қауымдастығын қамтиды.

25. Роялтидің артық бөлігіне қолданылатын салық салу режиміне келетін болсақ, мұндай асып кетудің нақты сипатын ол тиісті мемлекеттердің салық заңнамасының ережелерін және Конвенцияның ережелерін қолдану мақсаттары үшін жатқызылуы тиіс табыс санатын айқындау үшін әрбір нақты жағдайдың мән-жайларына қарай белгілеу қажет. Егер қатысушы екі мемлекет Конвенцияның мән-жайларға байланысты роялтидің артық бөлігіне қолданылатын басқа ережелерін айқындауда қиындықтарға тап болса, онда егер олар оның жалпы мағынасын өзгертпесе, оларға 4-тармақтың соңғы сөйлеміне қосымша түсіндірмелерді енгізуге кедергі келтірмейді.

26. Егер олардың тиісті заңнамаларының қағидаттары мен ережелері екі қатысушы мемлекетті артық салық салу мақсатында Конвенцияның әртүрлі баптарын қолдануға міндеттесе, онда бұл мәселені шешу үшін Конвенцияда көзделген өзара уағдаластыққа қол жеткізу рәсіміне жүгіну қажет болады.

26. Егер олардың тиісті заңнамаларының қағидаттары мен ережелері екі қатысушы мемлекетті артық салық салу мақсатында Конвенцияның әртүрлі баптарын қолдануға міндеттесе, онда бұл мәселені шешу үшін Конвенцияда көзделген өзара уағдаластыққа қол жеткізу рәсіміне жүгіну қажет болады.

Түсініктемеге ескертпелер

27. Италия мен Испания 8.2-тармақта түсіндіруді ұстанбайды. Олар роялти анықтамасында аталған элементке меншік құқығын бергені үшін өтемақы төлемдері, егер толық меншік берілмесе, бапқа сәйкес келеді деген пікірде. Италия да 15 және 16-тармақтарға қатысты осы көзқарасты ұстанады.

28. *Мексика, Португалия және Испания* 14, 14.4, 15, 16 және 17.1 - 17.4 тармақтарында түсіндіруді ұстанбайды. Мексика, Португалия және Испания Бағдарламалық жасақтамаға қатысты төлемдер егер БҚ-ға құқықтар толық көлемде берілмесе немесе төлемдер коммерциялық пайдалануға арналған бағдарламалық жасақтамаға авторлық құқықты пайдалану құқығын өтеу үшін жүзеге асырылса немесе олар осы соңғы жағдайда БҚ толық стандартталмаған, бірақ сатып алушыға қандай да бір жолмен бейімделген кезде сатып алушы коммерциялық пайдалану үшін сатып алған Бағдарламалық жасақтамаға қатысты болса баптың аясына кіреді деп санайды.

29. Мексика 8.2-тармақта түсіндіруді ұстанбайды. Мексика иеліктен шығару ретінде ұсынылған құқықтарды беру үшін өтемақы төлемдері (яғни аумақтық немесе уақыт бойынша шектелген құқықтар) осы бапқа жатады деп санайды, өйткені анықтамада көрсетілген меншік элементіне тән барлық құқықтар берілмейді.

30. Словакия 14, 15 және 17-тармақтарда түсіндіруді ұстанбайды. Словакия Бағдарламалық жасақтамаға қатысты төлемдер, егер Бағдарламалық жасақтамаға құқықтардың барлық көлемі берілмесе, егер бағдарламалық қамтамасыз етуге құқықтардың барлық көлемі берілмесе немесе төлемдер коммерциялық пайдалануға арналған бағдарламалық қамтамасыз етуге авторлық құқықты пайдалану құқығы үшін өтемақы ретінде жүзеге асырылса немесе егер олар сатып алушының жеке немесе коммерциялық пайдалануы үшін сатып алынған Бағдарламалық жасақтамаға қатысты болса, онда бұл соңғы жағдайда бағдарламалық жасақтама толығымен стандартталмаған, бірақ сатып алушыға қандай да бір жолмен бейімделген болса бапқа сәйкес келеді деп санайды.

31. Греция жоғарыда аталған 14 және 15-тармақтарда түсіндіруді ұстанбайды. Греция Бағдарламалық жасақтамаға қатысты төлемдер, егер төлемдер бағдарламалық жасақтаманы коммерциялық мақсатта немесе сатып алушының жеке және іскерлік мақсаттары үшін пайдаланғаны үшін (немесе пайдалану құқығы) өтемақы ретінде жүзеге асырылса, осы бапқа жатады деп санайды.

31.1 14-тармаққа қатысты Корея ноу-хаудың компьютерлік бағдарлама түрінде берілуі мүмкін екенін ескермеуі мүмкін деген пікірде. Сондықтан Корея резидент еместер бағдарламалық қамтамасыз ету немесе компьютерлік бағдарлама арқылы берген ноу-хауды бапқа сәйкес қарастыру керек деп санайды.

31.2 Италия 14.4-тармақтағы түсіндіру барлық жағдайларда қолданылады деп келіспейді. Ол әр жағдайды барлық жағдайларды, соның ішінде тарату актілеріне қатысты берілген құқықтарды ескере отырып қарастырады.

31.3 9.1-тармаққа қатысты Германия құбырлардың көлік қуаттылығына немесе электр энергиясын немесе байланысты беру үшін техникалық қондырғылардың, желілердің немесе кабельдердің қуаттылығына (радио және телевизиялық бағдарламаларды таратуды қоса алғанда) билік ету құқығын алу үшін жүзеге асырылатын төлемдер қаралуы мүмкін бе, жоқ па деген өз пікірінде қалады өнеркәсіптік, коммерциялық немесе ғылыми жабдықты жалға алу үшін төлемдер ретінде.

9.1-тармаққа қатысты Германия құбырлардың көлік қуаттылығына немесе электр энергиясын немесе байланысты (радио және теледидар бағдарламаларын таратуды қоса алғанда) беру үшін техникалық қондырғылардың, желілердің немесе кабельдердің қуаттылығына билік ету құқығын алу үшін жүзеге асырылатын төлемдер өнеркәсіптік, коммерциялық немесе ғылыми жабдықты жалға алу мақсатында төлемдер ретінде қарастырыла ма, жоқ па деген мәселеде өз пікірінде қалады.

31.4 Греция 11.4-тармақтағы алтыншы сызықша бойынша түсіндіруді ұстанбайды және барлық тиісті төлемдер баптың қолданысына жатады деп санайды.

31.5 Греция 17.2 және 17.3-тармақтарда түсіндіруді ұстанбайды, өйткені компьютерлік бағдарламалық жасақтаманы жүктеуге қатысты төлемдер, егер бұл өнімдер сатып алушының жеке немесе іскерлік мақсаттары үшін сатып алынса да, роялти ретінде қарастырылуы керек.

31.6 9.1-тармаққа қатысты Чили мен Мексика құбырлардың көлік қуаттылығына немесе электр энергиясын немесе байланысты беру үшін техникалық қондырғылардың, желілердің немесе кабельдердің қуаттылығына (радио және теледидар бағдарламаларын таратуды қоса алғанда)билік ету құқығын алу үшін жүзеге асырылатын төлемдер мүмкін бе, жоқ па, егер солай болса, өз пікірінде қалады, өнеркәсіптік, коммерциялық немесе ғылыми жабдықты жалға алу үшін төлемдер ретінде қарастырылады.

31.7 Түркия 9.1, 9.3, 10.1 және 10.2-тармақтарда айтылған төлемдер роялти болуы керек пе, жоқ па, егер солай болса, қандай жағдайда қалады.

Бапқа ескертпелер

1-тармақ

32. *АҚШ* өзінің ішкі заңнамасына сәйкес "экспатриацияланған заңды тұлға" байланысты тұлғаға он жыл мерзімге төлейтін роялтиге салық салу құқығын өзіне қалдырады.

32.1. Егер табыс алушы қатысушы мемлекеттің резидент-жеке тұлғасы болып табылса, *Латвия* роялти дереккөзінен салық салу құқығын өзіне қалдырады.

33. *Греция* оған екіжақты келісімдерге қосарланған салық салуды болдырмау туралы келісімге 10 пайызға дейінгі мөлшерлеме бойынша роялтиге салық салу құқығын беретін тармақты енгізуге мүмкіндік бермейтін Ережемен келісе алмайды.

34. *Чехия Чехияда* дереккөзі бар *Чехия* заңнамасына сәйкес 10% роялти мөлшерлемесі бойынша салық салу құқығын өзіне қалдырады. Чехия сонымен қатар авторлық құқықта қарастырылған режимнен басқа бағдарламалық жасақтама құқықтарын пайдалану немесе пайдалану төлемдеріне салық режимін қолдану құқығын өзіне қалдырады.

35. Канада 1-тармаққа қатысты өз пікірінде қалады және өзінің екіжақты келісімдерінде салықтың 10 пайыздық мөлшерлемесін көзден сақтап қалғысы келеді. Алайда, *Канада* кинофильмдер мен фильмдердегі немесе бейнекассеталардағы туындыларға немесе теледидарға байланысты пайдалану үшін басқа ойнату құралдарына қатысты роялтиді қоспағанда мәдени, драмалық, музыкалық немесе көркем шығармаларға арналған авторлық роялтиден босатуға дайын болар еді. Канада сонымен қатар көп жағдайда компьютерлік бағдарламалық жасақтамаға, патенттерге және ноу-хауға қатысты роялтиден босатуға дайын болар еді.

36. *Австралия, Чили, Корея, Мексика, Жаңа Зеландия, Польша, Португалия, Словакия, Словения және Түркия* роялтиге салық салу құқығын өздеріне қалдырады.

37. *Италия* роялтиге дереккөзден салық салу құқығын өзіне қалдырады, бірақ белгілі бір роялти үшін қолайлы режимді ұсынуға дайын (мысалы, авторлық роялти). Италия БҚ құқығын пайдалану немесе пайдалану құқығына қатысты авторлық құқықтан басқа салық режимін қолдану құқығын өзіне қалдырады.

2-тармақ

38. *Греция* 9.1, 9.2 және 9.3-тармақтарда көрсетілген төлемдерді роялти анықтамасына қосу құқығын өзіне қалдырады.

39. *Австралия* өзінің ішкі заңнамасына сәйкес роялти ретінде қарастырылатын төлемдерді немесе несиелерді қосу арқылы роялти анықтамасын өзгерту құқығын өзіне қалдырады.

40. *Канада, Чили, Чехия, Латвия және Словакия* 2-тармаққа "өнеркәсіптік, коммерциялық немесе ғылыми жабдықты пайдаланғаны үшін немесе пайдалану құқығы" деген сөздерді қосу құқығын өзіне қалдырады.

41. *Греция, Италия және Мексика* 1977 жылғы үлгілік конвенцияның 12-бабының 2-тармағында көзделген "роялти" ұйғарымына өнеркәсіптік, коммерциялық немесе ғылыми жабдықтар мен контейнерлерді жалға беруден алынған табысты одан әрі қосу құқығын өзіне қалдырады.

41.1 *Польша* "роялти" анықтамасына өнеркәсіптік, коммерциялық немесе ғылыми жабдықтар мен контейнерлерді пайдаланудан немесе пайдалану құқығынан алынған табысты қосу құқығын өзіне қалдырады.

42. *Жаңа Зеландия* өнеркәсіптік, коммерциялық немесе ғылыми жабдықтар мен контейнерлерді жалға беруден түсетін табыс көзіне салық салу құқығын өзіне қалдырады.

43. [Алынып тасталды]

44. [Алынып тасталды]

45. [Алынып тасталды]

46. *Түркия* өнеркәсіптік, коммерциялық немесе ғылыми жабдықтарды жалға беруден түсетін табыс көзіне салық салу құқығын өзіне қалдырады.

46.1 *Мексика мен АҚШ* роялтиді осы баптың 2-тармағында сипатталған мүліктің өнімділігіне, пайдаланылуына немесе иеліктен шығарылуына байланысты мүлікті иеліктен шығарудан алынған пайда ретінде қарастыру құқығын өзіне қалдырады.

47. [Алынып тасталды]

Басқа ескертпелер

48. *Австралия, Бельгия, Канада, Чили, Чехия, Эстония, Франция, Израиль, Латвия, Мексика, Словакия және Словения* баптағы олқылық деп санайтын нәрсені толтыру үшін 11-баптың 5-тармағының ережелеріне ұқсас роялти көзін анықтайтын ережені ұсыну құқығын өзіне қалдырады, мұнда сол мәселе қарастырылады. пайыз жағдайында
.

49. *Мексика*, егер мұндай роялти осы Уағдаласушы мемлекетте 12-баптың 2-тармағында сипатталған кез келген меншікті немесе құқықты пайдаланумен немесе пайдалану құқығымен байланысты болса, оған сәйкес роялти Уағдаласушы мемлекетте пайда болады деп есептелетін ережені ұсыну құқығын өзіне қалдырады.

50. Словакия БҚ құқығын пайдалану немесе пайдалану құқығына қатысты авторлық құқықтан басқа салық режимін қолдану құқығын өзіне қалдырады.

КАПИТАЛ ПАЙДАСЫНА САЛЫҚ САЛУҒА ҚАТЫСТЫ 13-БАПҚА ТҮСІНІКТЕМЕ

I. Алдын ала ескертулер

1. ЭЫДҰ-ға қатысушы мемлекеттердің салық заңнамасын салыстыру капиталға салық салу әр елде айтарлықтай өзгеретінін көрсетеді:

– кейбір елдерде капиталға шаққандағы пайда салық салынатын табыс болып саналмайды;

– басқа елдерде кәсіпорынға есептелген капиталға пайдаға салық салынады, бірақ жеке тұлғаның оның коммерциялық немесе шаруашылық қызметінен тыс алған пайдасына салық салынбайды;

– жеке тұлға өзінің коммерциялық немесе кәсіпкерлік қызметінен тыс алған капитал пайдасына салық салынады, мұндай салық салу көбінесе нақты жағдайларда ғана қолданылады, мысалы, жылжымайтын мүлікті сатудан түскен пайда немесе алыпсатарлық пайда (егер актив қайта сату үшін сатып алынған болса).

2. Сонымен қатар, капиталға салынатын табыс салығы әр елде әр түрлі болады. ЭЫДҰ-ның кейбір елдерінде капиталға қарапайым табыс ретінде салық салынады, сондықтан басқа көздерден алынатын табысқа қосылады. Бұл, әсіресе, кәсіпорын активтерін иеліктен шығару кезінде алынған капиталдың пайдасына қатысты. Соған қарамастан, ЭЫДҰ-ға мүше бірқатар елдерде капиталға пайдаға жылжымайтын мүлікті

иеліктен шығарудан түскен пайдаға салынатын салықтар немесе капиталға салынатын жалпы пайдаға салынатын салықтар немесе капитал құнын арттыруға салынатын салықтар (қосымша салықтар) сияқты арнайы салықтар салынады. Мұндай салықтар капиталға шаққандағы әрбір пайдадан немесе жыл ішінде есептелген капиталға шаққандағы пайда сомасынан, негізінен салық төлеушінің басқа кірісін (немесе шығынын) есепке алмайтын арнайы мөлшерлемелер бойынша алынады. Осы салықтардың барлығын сипаттаудың қажеті жоқ.

3. Бапта жоғарыда аталған мәселелер қарастырылмайды. Капиталға салық салу керектігі немесе керек еместігі әр қатысушы мемлекеттің ішкі заңнамасында қалады. Бұл бапты, егер мұндай құқық оның ішкі заңнамасында көзделмесе, мемлекетке капиталға салық салу құқығын беретін ретінде түсіндіруге болмайды.

3.1 Бапта салықтың қай түріне жататыны көрсетілмеген. Бұл бап Қатысушы мемлекет капиталға түскен пайдадан алатын салықтардың барлық түрлеріне қолданылуы керек деген болжам бар. 2-баптың тұжырымдамасы осы мақсатқа жету үшін жеткілікті кең және оған капиталға арнайы табыс салығы да кіреді. Сонымен қатар, бап Қатысушы мемлекетке капиталға салық салуға рұқсат берген жағдайларда бұл құқық Келісім күшіне енгеннен кейін жинақталған оның бір бөлігіне ғана емес (екіжақты келіссөздер барысында келісілуі мүмкін қарама-қайшы ережелерді ескере отырып), тіпті мұндай салық салуға жол бермейтін алдыңғы келісімді алмастыратын жаңа келісім жағдайында да барлық пайдаға қолданылады.

II.Баптың ережелеріне түсініктеме

Жалпы ескертпелер

4. Әдетте, осы түрдегі мүлікке капиталға салық салу құқығы мемлекетке беріледі, ол Конвенцияға сәйкес осы мүлікке де, одан алынатын табысқа да салық салуға құқылы . Коммерциялық активті иеліктен шығарудан түскен пайдаға салық салу құқығы осындай пайда капиталға немесе коммерциялық пайдаға қарамастан бір мемлекетке берілуі керек. Тиісінше, капитал кірісі мен коммерциялық пайда арасында ешқандай айырмашылық жоқ және капитал кірісі туралы бап немесе коммерциялық пайдаға салық салу туралы 7-бап қолданылуы керек пе деген арнайы ережелер қажет емес. Алайда, капиталға немесе қарапайым табысқа салық салу туралы шешім салық салатын мемлекеттің ішкі заңнамасына қалдырылады. Конвенция бұл мәселеге қатысты шешім бермейді.

5. Бапта капиталға түсетін пайданың егжей-тегжейлі анықтамасы берілмейді. Бұл жоғарыда аталған себептерге байланысты қажет емес. "Мүлікті иеліктен шығару" сөздері, атап айтқанда, мүлікті сатудан немесе айырбастаудан алынған капиталға табысты қамту үшін, сондай-ақ ішінара иеліктен шығару, экспроприациялау, компанияны акцияларға айырбастау, құқықты сату, сыйға тарту және тіпті қайтыс болғаннан кейін мүлікті беру нәтижесінде қолданылады.

6. Капиталға салық салатын мемлекеттердің көпшілігі мұны негізгі активтерді иеліктен шығарған кезде жасайды. Алайда, олардың кейбіреулері тек капиталға жұмсалған пайдаға салық салады. Белгілі бір жағдайларда, иеліктен шығаруға қарамастан, капиталға жұмсалған пайда салық салу мақсатында танылмайды (мысалы, иеліктен шығарудан түскен кірістер жаңа активтерді сатып алу үшін пайдаланылған кезде). Іске асырудың болуы қолданыстағы ішкі салық заңнамасына сәйкес айқындалуға тиіс. Салық салуға құқығы бар мемлекет оны иеліктен шығару кезінде жүзеге асырмаған кезде ерекше проблемалар туындамайды.

7. Әдетте, негізгі құралды иеліктен шығарумен байланысты емес құнның өсуіне салық салынбайды, өйткені меншік иесі осы активке иелік еткенге дейін капиталға пайда тек қағаз жүзінде болады. Алайда, капитал құнының өсуіне және бизнес активтерін қайта бағалауға салық салынатын салық заңдары бар, тіпті иеліктен шығару болмаса да.

8. Ерекше жағдайлар иеліктен шығарылмаған активтер капиталы құнының өсуіне салық салуға әкелуі мүмкін. Бұл негізгі активтің құны меншік иесі өзінің кітаптарында осы активті қайта бағалауға кірісетіндей өскен жағдайда орын алуы мүмкін. Бухгалтерлік кітаптардағы активтерді мұндай қайта бағалау ұлттық валюта құнсызданған жағдайда да орын алуы мүмкін. Бірқатар мемлекеттер осындай баланстық пайдаға, резервке кейінге қалдырылған сомаларға, негізгі активтің ішкі құнын ескере отырып, баланстық құнды түзету нәтижесінде төленген капиталды ұлғайтуға және басқа да қайта бағалауға арнайы салықтар алады. Капитал құнын арттыруға арналған бұл салықтар (қосымша салықтар) 2-бапқа сәйкес Конвенцияға жатады.

9. Капитал құнының өсуіне және коммерциялық активтерді қайта бағалауға салық салынатын жағдайларда, әдетте, мұндай активтер иеліктен шығарылған жағдайда қолданылатын принцип қолданылуы керек. Мұндай жағдайларды бапта тікелей көрсету немесе арнайы ережелер белгілеу мүмкін емес деп саналды. Осы баптың, сондай-ақ 6, 7 және 21-баптардың ережелері жеткілікті болып ұсынылады. Әдетте, салық салу құқығы егер тұрақты өкілдіктің коммерциялық меншігіне кіретін жылжымайтын мүлік немесе жылжымалы мүлік жағдайында салық салудың басым құқығы осындай мүлік орналасқан мемлекетке тиесілі болса жоғарыда аталған ережелермен иеліктен шығарушы резиденті болып табылатын мемлекетке беріледі. Алайда, төмендегі 13-17-тармақтарда қарастырылған жағдайларға ерекше назар аудару керек.

10. Кейбір мемлекеттерде активті осындай мемлекеттің аумағында орналасқан тұрақты өкілдіктен басқа Мемлекетте орналасқан сол кәсіпорынның тұрақты өкілдігіне немесе бас кеңсесіне беру мүлікті иеліктен шығаруға теңестіріледі. Бап бұл мемлекеттерге осындай аударымға байланысты туындайтын деп саналатын пайдаға немесе түсімдерге салық салуға кедергі келтірмейді, алайда мұндай салық салу 7-бапқа сәйкес келеді.

11. Бап капитал пайдасының шығу тегі туралы ешқандай айырмашылық жасамайды . Осылайша, экономикалық жағдайлардың тұрақты жақсаруымен қатар ұзақ уақыт бойы жинақталған және өте қысқа мерзімде жинақталған (алыпсатарлық өсім) капиталға шаққандағы барлық пайда қамтылады. Сондай-ақ, ұлттық валютаның құнсыздануымен байланысты капитал кірісі қамтылған. Әрине, мұндай кірістерге салық салу керек пе, жоқ па деген шешім әр мемлекетте қалады.

12. Бұл бапта капиталға пайда қалай есептелетіні көрсетілмеген, өйткені бұл қолданыстағы ішкі заңнаманың қалауы бойынша қалады. Әдетте, капиталға шаққандағы пайда сату бағасынан құнын шегеру арқылы есептеледі. Құнын есептеу үшін сатып алуға байланысты барлық шығындар және барлық жақсарту шығындары сатып алу бағасына қосылады. Кейбір жағдайларда келтірілген амортизациялық аударымдар шегерілгеннен кейінгі құн ескеріледі. Кейбір салық заңдары құнның орнына басқа базаны мысалы, капиталға салық салу мақсатында активті иеліктен шығарушы бұрын хабарлаған құнды белгілейді.

13. Екі қатысушы мемлекетте капитал пайдасына салық салу базасы біркелкі болмаған жағдайларда ерекше проблемалар туындауы мүмкін. Жоғарыда аталған 12-тармақта аталған ережелерге сәйкес бір мемлекетте есептелген активті иеліктен шығарудан капиталға шаққандағы пайда міндетті түрде осы жерде қолданылатын есепке алу ережелеріне сәйкес басқа Мемлекетте есептелген капиталға шаққандағы пайдаға сәйкес келуі мүмкін емес. Бұл бір мемлекет капиталға салық салуға құқылы болған кезде пайда болуы мүмкін, өйткені ол орналасқан мемлекет, ал екінші мемлекет салық салуға құқылы, өйткені кәсіпорын осы басқа Мемлекеттің резиденті болып табылады.

14. Бұл мәселені келесі мысалмен көрсетуге болады: А мемлекетінің кәсіпорны в мемлекетінде орналасқан жылжымайтын мүлікті сатып алды, А мемлекетінде сақталған бухгалтерлік кітаптарға амортизациялық аударымдар жасай алады, егер мұндай жылжымайтын мүлік өзіндік құннан жоғары бағамен сатылса, капиталға пайда сатылуы мүмкін, сонымен қатар бұрын берілген амортизациялық аударымдар қалпына келтірілуі мүмкін аударымдар. Жылжымайтын мүлік орналасқан және бухгалтерлік кітаптар жүргізілмейтін В мемлекеті жылжымайтын мүліктен түсетін табыстарға салық салу кезінде А мемлекетінде тіркелген амортизациялық аударымдарды ескермеуге тиіс, сондай-ақ В мемлекеті А мемлекетінде сақталатын бухгалтерлік кітаптарда көрсетілген жылжымайтын мүліктің құнын иеліктен шығару сәтіндегі құнмен алмастыра алмайды. Осылайша, В мемлекеті жоғарыда аталған 12-тармақта аталған капиталға түсетін пайдаға қосымша іске асырылған амортизациялық аударымдарға салық сала алмайды.

15. Екінші жағынан, иеліктен шығарушы резиденті болып табылатын А мемлекеті барлық жағдайларда осындай баланстық пайданы А бабы 1-тармағына және 23-бабына сәйкес өз салықтарынан толық босатуға міндетті бола алмайды (салық жеңілдіктері әдісін қолданатын мемлекеттер үшін қандай да бір проблемалар туындауы екіталай).

Егер мұндай баланстық пайда А мемлекетінде бұрын жарияланған және А мемлекетінде салық салуға жататын табысты немесе пайданы азайтқан амортизациялық аударымдарды іске асыруға байланысты болса, онда бұл мемлекет мұндай баланстық пайдаға салық салу құқығынан айырыла алмайды. Бұл жағдай 23 А-бапқа түсініктеменің 44-тармағында қарастырылған жағдайға сәйкес келеді.

16. А мемлекеті мен В мемлекетінің валюталары арасындағы айырбас бағамының өзгеруіне байланысты пайдаға байланысты одан әрі проблемалар туындауы мүмкін. А мемлекетінің валютасы құнсызданғаннан кейін А мемлекетінің кәсіпорындары А мемлекетінің аумағынан тыс активтердің баланстық құнын арттыруға мәжбүр болуы мүмкін. Мемлекет валютасының кез-келген құнсыздануынан басқа, айырбас бағамының әдеттегі ауытқуы валюталық пайда немесе шығын деп аталатындарға әкелуі мүмкін. Мысалы, В мемлекетіндегі жылжымайтын мүлікті сатып алған және сатқан А мемлекетінің кәсіпорнын алайық, егер В мемлекетінің валютасында көрсетілген сату құны мен бағасы тең болса, онда В мемлекетінде капиталға пайда болмайды. Егер В мемлекетінің валютасының құны А мемлекетінің валютасына қатысты активті сатып алу мен сату арасында өссе, пайда осындай кәсіпорынға осы мемлекеттің валютасында есептеледі. Егер осы уақытта В мемлекетінің валютасының құны төмендеген болса, онда иеліктен шығарушы В мемлекетінде танылмайтын шығындарға ұшырайды, мұндай валюталық пайда немесе залал шетел валютасындағы талаптар мен қарыздарға байланысты да туындауы мүмкін. Егер В мемлекетінде орналасқан А мемлекеті кәсіпорнының тұрақты өкілдігінің балансында В мемлекетінің валютасында көрсетілген талаптар мен борыштар көрсетілсе, онда тұрақты өкілдіктің бухгалтерлік кітаптарында төлемдерді жүзеге асыру кезінде ешқандай пайда немесе залал көрсетілмейді. Алайда, айырбас бағамының өзгеруі бас кеңсенің шоттарында көрінуі мүмкін. Егер талап туындаған сәт пен оны өтеу арасында Мемлекет валютасының құны өссе (төмендесе), кәсіпорын тұтастай алғанда пайда табады (шығынға ұшырайды). Егер олардың пайда болуы мен өтелуі арасындағы кезеңде мемлекеттің В валютасы баға бойынша төмендесе (өссе) қарызға қатысты әділ болады.

17. Баптың ережелері мұндай валюталық пайдаға салық салуға байланысты барлық мәселелерді шешпейді. Бұл пайда көп жағдайда активті иеліктен шығарумен байланысты емес; көбінесе ол тіпті бапқа сәйкес капиталға салық салу құқығы берілген мемлекетте анықталмайды. Тиісінше, мәселе, әдетте, тұрақты өкілдігі бар мемлекет салық салуға құқылы ма деген мәселе емес, салық төлеуші резиденті болып табылатын мемлекет салық төлеуден босату әдісін қолданған кезде мұндай валюталық пайдаға салық салудан бас тартуы керек пе сонда, бұл көптеген жағдайларда тек бас кеңседе сақталған кітаптарда көрінеді. Бұл соңғы сұрақтың жауабы тек бапта ғана емес, сонымен қатар 7 және 23 А баптарына да байланысты. Егер нақты жағдайда екі

мемлекеттің пікірлеріндегі айырмашылықтар нақты қосарланған салық салуға әкеп соқтырса, бұл жағдай 25-бапта көзделген өзара уағдаластыққа қол жеткізу рәсімі арқылы шешілуі тиіс.

18. Сонымен қатар, сатылған мүлікке белгіленген баға емес, иеліктен шығарушының көзі тірісінде аннуитет төленген жағдайда қандай бап қолданылуы керек деген сұрақ туындайды. Мұндай аннуитеттік төлемдер, егер олар шығыстардан асып кетсе, мүлікті иеліктен шығарудан түскен пайда немесе 21-бапқа сәйкес " қарастырылмаған кіріс" ретінде қарастырылуы керек пе? Екі пікір де бірдей күштің дәлелдерімен расталуы мүмкін және бұл мәселе бойынша бір шешім қабылдау қиын болып көрінеді. Сонымен қатар, іс жүзінде мұндай проблемалар сирек кездеседі, сондықтан оны Конвенцияға енгізу ережесін белгілеу артық болып көрінеді. Мұндай мәселені қарауға қатыса алатын қатысушы мемлекеттерге 25-бапта көзделген өзара уағдаластыққа қол жеткізу рәсімі арқылы шешім қабылдау құқығы берілуі мүмкін.

19. Осы бап лотереялардағы сыйлықтарға немесе облигацияларға немесе борыштық міндеттемелерге байланысты сыйлықтар мен сыйлықтарға қолданылмайды.

20. баптың 1-4-тармақтары, ең алдымен, мүліктің белгілі бір санаттарын иеліктен шығарудан түскен пайдаға қатысты. Капиталдың барлық басқа пайдасына қатысты 5-тармақ иеліктен шығарушы резиденті болып табылатын мемлекетке салық салу құқығын береді.

21. Капиталдың пайдасына кез-келген мемлекет салық салмайтындықтан, капиталдың пайдасына нақты қосарланған салық салудан аулақ болу орынды деп санауға болады. Демек, қатысушы мемлекеттер өздерінің екіжақты келісімдерін, егер мемлекет Конвенциямен салық салу құқығы берілген басқа мемлекет пайдаланған жағдайда ғана, мемлекет оған ішкі заңмен берілген салық салу құқығынан бас тартуы керек болатындай етіп толықтыра алады. Мұндай жағдайда баптың 5-тармағы тиісті түрде толықтырылуы тиіс. Бұдан басқа, 23 А-бапқа 23 А-бапқа түсініктеменің 35-тармағында ұсынылған өзгерістерді енгізу қажет.

1-тармақ

22. 1-тармақта жылжымайтын мүлікті иеліктен шығарудан түскен пайдаға ол орналасқан Мемлекетте салық салынуы мүмкін делінген. Бұл ереже 6-баптың және 22-баптың 1-тармағының ережелеріне сәйкес келеді. Бұл кәсіпорын активтерінің бір бөлігін құрайтын жылжымайтын мүлікке де қатысты. Жылжымайтын мүлікті анықтауға келетін болсақ, 1-тармақта 6-бапқа сілтеме бар. 13-баптың 1-тармағы қатысушы мемлекеттің резиденті басқа қатысушы мемлекеттегі жылжымайтын мүлікті иеліктен шығарудан алатын пайдаға ғана қатысты. Осылайша, ол 4-баптың мағынасы бойынша резиденті иеліктен шығарушы болып табылатын қатысушы мемлекетте орналасқан немесе үшінші мемлекетте тұрған жылжымайтын мүлікті иеліктен шығару

нәтижесінде алынған пайдаға қолданылмайды; мұндай пайдаға 5-тармақтың ережелері қолданылады (2002 жылға дейінгі 21-баптың 1-тармағының ережелерінің редакциясындағы осы түсініктемеде айтылғандай емес).

23. 1-тармақтың нормалары құнының 50 пайыздан астамы жылжымайтын мүлікте тұратын акцияларды немесе салыстырмалы үлестерді иеліктен шығарудан түскен пайдаға қатысты қолданылатын 4 - тармақтың нормаларымен толықтырылады (төменде келтірілген 28.3-28.12-тармақтарды қараңыз).

2-тармақ

24. 2-тармақта кәсіпорынның тұрақты өкілдігінің коммерциялық мүлкінің құрамына кіретін жылжымалы мүлік қаралады. "Жылжымалы мүлік" термині 1-тармақта қарастырылған жылжымайтын мүліктен басқа барлық мүлікті білдіреді. Ол сондай-ақ гудвилл, лицензиялар, шығарындыларға рұқсаттар және т.б. сияқты материалдық емес мүлікті қамтиды. мұндай активтерді иеліктен шығарудан түскен пайдаға аумағында коммерциялық пайдаға қатысты нормаларға сәйкес келетін тұрақты өкілдік орналасқан Мемлекетте салық салынуы мүмкін (7-бап).

25. Тармақта оның ережелері тұрақты өкілдіктің жылжымалы мүлкін иеліктен шығару кезінде, сондай-ақ осындай (жеке немесе бүкіл кәсіпорынмен) тұрақты өкілдікті иеліктен шығару кезінде қолданылатыны анық көрсетілген. Егер бүкіл кәсіпорын иеліктен шығарылса, онда бұл ереже Тұрақты өкілдіктің коммерциялық меншігінің бір бөлігін құрайтын жылжымалы мүлікті иеліктен шығарудың нәтижесі болып саналатын пайдаға қолданылады. Бұл жағдайда 7-баптың ережелері оларға тікелей сілтеме жасамай, қажетті өзгерістермен қолданылуы керек. Активті бір мемлекеттегі тұрақты өкілдіктен басқа мемлекеттегі тұрақты өкілдікке (немесе бас кеңсеге) беруге қатысты жоғарыдағы 10-тармақты қараңыз.

26. Екінші жағынан, 2-тармақ кәсіпорынға қатысуды иеліктен шығарудан түскен капитал пайдасына әрдайым қолданылмауы мүмкін. Егер кәсіпорын өз қызметін 13-баптың 2-тармағына сәйкес қатысушы мемлекеттің салық заңнамасына сәйкес салық салу мақсаттары үшін ашық болып саналатын ұйым немесе келісім нысанында жүзеге асыратын болса, бұл мемлекетке осы Мемлекетте орналасқан кәсіпорынның тұрақты өкілдігінің коммерциялық меншігінің бір бөлігін құрайтын жылжымалы мүлікті иеліктен шығару нәтижесінде алынған кірістерге, тіпті бұл кірістер кәсіпорынды тұтастай иеліктен шығару нәтижесінде пайда болған жағдайларда да салық салуға рұқсат етіледі (сонымен қатар 1-баптың 2-тармағын және 1-бапқа түсініктеменің 2-16-тармақтарын қараңыз). Алайда, егер кәсіпорын өз қызметін мемлекет қатысушы мемлекеттердің бірінің резидент-жеке салық төлеушісі ретінде қарастыратын ұйым немесе келісім түрінде жүзеге асырса, бұл мемлекет осындай ұйымға немесе келісімге қатысуды иеліктен шығаруды осы баптың 4 немесе 5-тармақтары қолданылатын

компанияның акциялары сияқты қарауға тиіс. 23 А және 23 В баптарына түсініктеменің 32.4-32.7-тармақтарында екі қатысушы мемлекеттің ішкі заңнамасында осыған байланысты айырмашылықтар болған жағдайлар қаралады.

27. Кейбір мемлекеттер, егер иеліктен шығарушының өз аумағында тұрақты өкілдігі болса, олардың аумағындағы көздерден туындайтын барлық капитал пайдасына олардың ішкі заңнамасына сәйкес салық салынуы керек деп санайды. 2-тармақ кейде " тұрақты өкілдіктің тартылыс күші" деп аталатын тұжырымдамаға негізделмейді. Тармақта жай ғана тұрақты өкілдіктің коммерциялық пайдасының құрамына кіретін жылжымалы мүлікті иеліктен шығарудан түскен пайдаға тұрақты өкілдік орналасқан Мемлекетте салық салынуы мүмкін екендігі көзделеді. Барлық басқа жылжымалы мүлікті иеліктен шығарудан түскен пайдаға 5-тармақта көзделгенге сәйкес иеліктен шығарушы резиденті болып табылатын мемлекетте ғана салық салынады. Жоғарыда келтірілген түсініктемелер 7-бапқа түсініктемеде көрсетілгендермен сәйкес келеді.

27.1 1 тармақтың мақсаттары үшін мүлік "экономикалық" иелік ету Комитеттің бабында 7-баптың 2-тармағын қолдану мақсатында пайданы тұрақты өкілдіктердің шотына жатқызу деп аталатын қағидаттарға сәйкес осы тұрақты өкілдікке берілсе тұрақты өкілдіктің коммерциялық пайдасының құрамына кіретін болады, [1 Profits to Permanent Establishments Attribution, OECD, Paris, 2010. (Пайданы тұрақты өкілдіктерге жатқызу, ЭЫДҰ, Париж, 2010 ж.)] (атап айтқанда, бабының I-бөлігінің 72-97 - тармақтарын қараңыз). Осы тармақтың контекстінде мүлікке "экономикалық" иелік ету жеке кәсіпорынның пайдасына салық салу мақсаттары үшін иелік етудің баламасын білдіреді, оған байланысты пайда мен ауыртпалық (мысалы, борыштық талапты иеленуге қатысты пайыздар құқығы және борыштық талап құнының өсуінен немесе төмендеуінен ықтимал пайда немесе залал). Мүліктің бухгалтерлік есеп мақсаттары үшін Тұрақты өкілдік балансында тіркелгені фактісі оның іс жүзінде осы тұрақты өкілдікпен байланысты екендігі туралы қорытынды жасау үшін жеткіліксіз болады.

27.2 Сақтандыру қызметімен айналысатын кәсіпорынның тұрақты өкілдігі болған жағдайда, мүліктің іс жүзінде тұрақты өкілдікпен байланысты екендігін айқындау оның шотына жатқызылған инвестициялық активтер сомасынан тұрақты өкілдіктің табысын айқындау кезінде осы мүліктен түсетін табыс немесе пайда ескерілетініне қатысты Комитет бабының IV-бөлігінде баяндалған ұсынымдар ескеріле отырып жүргізілуге тиіс (атап айтқанда, IV-бөлімнің 165 - 170-тармақтарын қараңыз). Бұл ұсыныстар жалпы сипатта болады, сондықтан салық органдары икемді және прагматикалық тәсілді қолдануды қарастыруы керек, бұл кәсіпорынның тұрақты өкілдікке қатысты нақты активтерді анықтау мақсатында осы ұсыныстарды ақылға қонымды және дәйекті қолдануын ескереді.

3-тармақ

28. 2-тармақтың ережесінен алып тастау халықаралық қатынаста пайдаланылатын теңіз және әуе кемелері және осындай кемелер мен әуе кемелерін

пайдалануға жататын жылжымалы мүлік үшін көзделеді. Әдетте, мұндай активтерді иеліктен шығарудан түскен табысқа тек осындай кемелер мен ұшақтарды пайдаланатын кәсіпорын мемлекетінде салық салынады. Бұл ереже 8-баптың және 22-баптың 3-тармағының ережелеріне сәйкес келеді. Аумағында кәсіпорынның басқару органдарының нақты орналасқан жері орналасқан мемлекетке айрықша салық салу құқығын беруді қалайтын қатысушы мемлекеттер екіжақты келісімдер шеңберінде 3-тармақты 8-бапқа түсініктеменің 2-тармағында ұсынылған Ережеге сәйкес ауыстыра алады.

28.1 3-тармақ, егер мүлікті иеліктен шығаратын кәсіпорын өзінің көлік қызметі үшін де, теңіз немесе әуе кемелерін чартерлік шарттарда жалға алу кезінде де, толық жабдықталған, жеткізілген және персоналмен жабдықталған теңіз немесе әуе кемелерін өзі пайдаланса қолданылады. Алайда, бұл теңіз немесе әуе кемелеріне иелік ететін кәсіпорын оларды пайдаланбаған жағдайларда қолданылмайды (мысалы, егер кәсіпорын мүлікті басқа тұлғаға жалға берсе, егер бұл 8-бапқа түсініктеменің 5-тармағына сәйкес бербоут-чартер шарттарында кездейсоқ жалдау болып табылмаса). Мұндай жағдайда мүліктің немесе онымен байланысты жылжымалы мүліктің шынайы иесі алатын пайда 2 немесе 5-тармақтарда қамтылатын болады.

28.2 [Алынып тасталды]

4-тармақ

28.3 Аеліктен шығарудың 365 күн кезең ішінде кез келген уақытта қатысушы мемлекетте орналасқан жылжымайтын мүліктен өз құнының 50 пайызынан астамын тікелей немесе жанама алатын акцияларды немесе салыстырмалы үлестерді иеліктен шығарудан түсетін пайдаға осы Мемлекетте салық салынуы мүмкін екенін көздей отырып, 4-тармақ осындай мүлікті иеліктен шығарудан түсетін табыстарға 1-тармақтың күшіне енетін негізгі жылжымайтын мүлікті иеліктен шығарудан түскен акцияларға немесе салыстырмалы үлестерге және табыстарға осы Мемлекетте бірдей салық салынады.

28.4 4-тармақ осы акциялар құнының немесе салыстырмалы қатысу үлестерінің бір бөлігі бастапқы мемлекеттегі жылжымайтын мүліктен басқа мүліктен алынған болса да , ол қолданылатын акцияларға немесе салыстырмалы қатысу үлестеріне қатысты барлық пайдаға салық салуға мүмкіндік береді. Акциялардың немесе салыстырмалы қатысу үлестерінің иеліктен шығарылғанға дейінгі 365 күн ішінде кез келген уақытта олардың құнының 50 пайыздан астамын қатысушы мемлекеттегі жылжымайтын мүліктен тікелей немесе жанама түрде алатынын анықтау, әдетте, мұндай жылжымайтын мүліктің құнын компанияға, заңды тұлғаға немесе келісімге тиесілі барлық мүліктің құнымен қарыздарды немесе басқа міндеттемелерді есепке алмағанда салыстыру арқылы жүзеге асырылады (олар тиісті жылжымайтын мүлікке ипотекамен қамтамасыз етілген бе, жоқ па).

28.5 2017 жылға дейін 4-тармақ акциялар иеліктен шығарылған жағдайда ғана қолданылды, бірақ түсініктемеде мемлекеттер акцияларды шығармайтын серіктестіктер немесе трасттар сияқты егер бұл үлестердің құны негізінен алынған болса жылжымайтын мүліктен басқа ұйымдардағы қатысу үлестерін иеліктен шығарудан түскен пайданы қамту үшін оның қолданылу аясын кеңейте алады. 2017 жылы осы мақсат үшін "салыстырмалы акцияларға" сілтеме қосылды. Сонымен бірге, бұл тармаққа акциялар немесе салыстырмалы акциялар өз құнын тек иеліктен шығару сәтінде ғана емес, иеліктен шығарылғанға дейінгі 365 күн ішінде кез келген уақытта жылжымайтын мүліктен алатын жағдайларды қамту үшін түзетулер енгізілді. Бұл өзгеріс осы акциялар құнының үлесін немесе қатысушы мемлекеттегі жылжымайтын мүліктен алынған қатысу үлестерін азайту мақсатында акциялар немесе осы кәсіпорындағы басқа салыстырмалы қатысу үлестері сатылғанға дейін активтер кәсіпорынға берілетін жағдайларды реттеу үшін енгізілді.

28.6 өздерінің екіжақты келісімдерінде көптеген мемлекеттер осы тармақтың қолданылу аясын кеңейтеді немесе тарылтады. Мысалы, мемлекеттер осы Ережені қолдану үшін жылжымайтын мүліктен тікелей немесе жанама түрде алынуы керек акциялар немесе салыстырмалы акциялар құнының пайызын көбейтуі немесе төмендетуі мүмкін. Мұны тек "50 пайызды" осы мемлекеттер келісетін пайызға ауыстыру арқылы жасауға болады. Кейбір мемлекеттер енгізуге келісуі мүмкін тағы бір өзгеріс – бұл ережені иеліктен шығарушының ұйымға қатысуының белгілі бір деңгейіне ие болған жағдайларда қолдануды шектеу.

28.7 Сонымен қатар, кейбір мемлекеттер бұл тармақ компаниялардың акцияларын немесе Мемлекеттердің бірінің бекітілген қор биржасында көрсетілген ұйымдардағы немесе келісімдердегі қатысу үлестерін иеліктен шығарудан алынған пайдаға қатысты, компанияны қайта құру барысында акцияларды немесе салыстырмалы үлестерді иеліктен шығарудан алынған пайдаға немесе егер акциялар немесе салыстырмалы үлестер өз құнын алатын жылжымайтын мүлік іскерлік қызмет жүргізілетін жылжымайтын мүлік (мысалы, шахта немесе қонақ үй) болса қолданылмауы керек деп санайды. Мемлекеттер осы ерекшеліктердің біреуін немесе бірнешеуін қарастыруы мүмкін.

28.8 Тағы бір ықтимал ерекшелік зейнетақы қорлары мен ұқсас ұйымдарға тиесілі акцияларға немесе салыстырмалы үлестерге қатысты. Көптеген мемлекеттердің ішкі заңнамасына сәйкес зейнетақы қорлары мен осыған ұқсас ұйымдар өздерінің инвестициялық кірістеріне салық төлеуден босатылады. Осы субъектілердің ішкі және шетелдік инвестицияларына қатысты бейтарап режимді қамтамасыз ету мақсатында кейбір мемлекеттер екіжақты негізде 4-тармақта аталған акциялар немесе салыстырмалы үлестер бойынша капиталға түсетін пайданы қамтитын басқа мемлекеттің резидент-субъектісі алған кірістер көз қағидаты бойынша салық салудан босатылады деп көздейді. Мұны істегісі келетін мемлекеттер 18-бапқа түсініктеменің

69-тармағында қамтылған Ережеге сәйкес тұжырымдалған ережені екіжақты негізде келісе алады.

28.9 Тармақ кез келген уақытта акцияларды немесе салыстырмалы акцияларды иеліктен шығаруға дейінгі 365 күн ішінде осы акциялар немесе салыстырмалы акциялар өз құнының 50 пайызынан астамын жылжымайтын мүліктен тікелей немесе жанама түрде алған кезде қолданылатындықтан, бұл тармақ акциялар жылжымайтын мүлік иеліктен шығарылған күннен кейін 365 күн ішінде иеліктен шығарылған кезде қолданылады, оның құны осы тармақтың мақсаттары үшін ескеріледі, оны компания немесе басқа субъект иеліктен шығарды. Кейбір мемлекеттер бұл жағдайда жылжымайтын мүлікті иеліктен шығаруға ол орналасқан мемлекеттегі 1-тармаққа сәйкес салық салынатындықтан, 4-тармақты акцияларды немесе салыстырмалы үлестерді кейіннен иеліктен шығарудан түскен пайдаға қолдану керектігін анықтаған кезде осы мүліктің құнын ескеру орынды емес деп санайды. Мысалы, R мемлекетінің резиденті X жеке тұлғасы R мемлекетінің резиденті ХСО компаниясының барлық акцияларына иелік етеді делік, ХСО-ның негізгі активі s мемлекетінде орналасқан жылжымайтын мүлік болып табылады. Қаңтарда мүлік ХСО-ға сатылады және S мемлекеті 1-тармаққа сәйкес пайдаға салық салады. 00 соңында X жойылады, бұл S мемлекетінің ішкі заңнамасына сәйкес салық салу мақсатында ХСО акцияларын иеліктен шығаруға әкеледі. Бұл жағдайда кейбір мемлекеттер иеліктен шығарылған жылжымайтын мүліктің құны X жойылуы нәтижесінде иеліктен шығарылған акцияларға 4-тармақты қолдану кезінде ескерілмеуі керек деп санайды, бұл мемлекеттер 4-тармақты келесі мазмұндағы Ережемен ауыстыру туралы екіжақты негізде уағдаласа алады:

4. Қатысушы мемлекеттің резиденті серіктестіктегі немесе сенімгерліктегі үлестер сияқты акцияларды немесе салыстырмалы үлестерді иеліктен шығарудан алған пайдаға , егер иеліктен шығарылғанға дейінгі 365 күн ішінде кез келген уақытта осы акцияларға немесе салыстырмалы үлестерге жылжымайтын мүліктен өз құнының 50 пайызынан астамы тікелей немесе жанама түрде алынған болса, басқа қатысушы мемлекетте салық салынуы мүмкін, оның анықтамасы осы басқа мемлекеттегі 6-бапта келтірілген (жылжымайтын мүлікті немесе оның бір бөлігін қоспағанда, осы кезең мен акцияларды немесе салыстырмалы үлестерді иеліктен шығару кезеңі арасында иеліктен шығарылған, осы акциялар құнының немесе салыстырмалы үлестердің бірде-бір бөлігі осы жылжымайтын мүліктен немесе оның кейіннен иеліктен шығарылған бөлігінен тікелей немесе жанама түрде алынғанға дейін).

Осы ұсынылған Ережеде көзделген алып тастау байланысты Тараптар арасындағы сатуды ұйымдастыру арқылы бұзылуы мүмкін деп алаңдайтын мемлекеттер байланысты емес Тараптар арасында жасалған иеліктен шығаруға дейін оны қолдану аясын шектеу мүмкіндігін қарастыруы мүмкін. Бұдан басқа, ішкі салық заңнамасы иеліктен шығарудың белгілі бір түрлері кезінде капиталға түсетін пайданы танымайтын

мемлекеттер мұндай иеліктен шығаруды ұсынылған ережеге енгізілген алып тастау саласынан алып тастауға құқылы.

28.10 Тағы бір ықтимал ерекшелік жылжымайтын мүліктің инвестициялық трастындағы акциялар мен салыстырмалы үлестерге қатысты (REIT анықтамасы үшін 10-баптың 67.1-67.7-тармақтарын қараңыз). Жылжымайтын мүлікке тікелей инвестицияларды ауыстыруды иеліктен шығару ретінде қарастырылуы мүмкін REIT-тегі ірі инвестордың үлесі иеліктен шығарылған жағдайда 4-тармақтан ерекшелік жасау орынсыз болып көрінгенімен, REIT-тегі шағын инвестордың үлесін иеліктен шығару үшін 4-тармақтан алып тастау орынды деп саналуы мүмкін.

28.11 10-бапқа түсініктеменің 67.3-тармағында талқыланғандай, REIT-тегі шағын инвестордың үлесін жылжымайтын мүлікке жанама меншік ретінде емес, кепілдік ретінде қарастырған жөн. Осыған байланысты, іс жүзінде кең таралған REIT-тегі шағын үлестерге пайда көзі принципі бойынша салық салуды қолдануды басқару өте қиын болар еді. Сонымен қатар, REIT, өз құнын негізінен жылжымайтын мүліктен алатын басқа ұйымдардан айырмашылығы, олардың пайдасының көп бөлігін бөлуге міндетті, капитал салығы қолданылатын (басқа ұйымдармен салыстырғанда) айтарлықтай қалдық пайда болуы екіталай.Осы көзқараспен бөлісетін мемлекеттер екіжақты негізде "осы басқа Мемлекетте салық салынуы мүмкін" деген сөз тіркесінің алдына "егер ұйым REIT болса, барлық акциялардың немесе ұйымның қатысу үлестерінің 10 пайызынан азын құрайтын акцияларға немесе қатысу үлестеріне тікелей немесе жанама иелік ететін тұлғаға тиесілі акцияларды немесе салыстырмалы үлестерді қоспағанда" сияқты сөздерді қосуға келісе алады.

28.12 Алайда, кейбір мемлекеттер 4-тармақ өз құнын негізінен жылжымайтын мүліктен алатын кәсіпорындағы акцияларды немесе ұқсас қатысу үлестерін иеліктен шығарудан түскен кез келген пайдаға қолдануға арналған және әсіресе REIT оның кірісіне салық салынбайтындығын ескере отырып бұл тармақты қолдануға қатысты REIT пен қоғамдық кәсіпорынды ажыратуға ешқандай негіз болмас еді деп санайды. Бұл мемлекеттер қор биржасында тіркелген ұйымдардағы акцияларды немесе ұқсас қатысу үлестерін иеліктен шығару үшін ерекшелік болмаса (жоғарыдағы 28.7-тармақты қараңыз), REIT қатысу үлестері үшін арнайы ерекшелік болмауы керек деп санайды.

28.13 Кейбір мемлекеттердің ішкі заңнамасы оларға 4-тармақтың қолданысына жататын табыстарға салық салуға мүмкіндік бермейтіндіктен, босату әдісін қолданатын мемлекеттер осы тармақтың қосылуы осы табыстардың екі есе босатылуына әкелмейтініне көз жеткізуі керек. Бұл мемлекеттер бұл пайданы босату аясынан алып тастауды және 23 А және 23 В баптарына түсініктеменің 35-тармағында ұсынылғандай жеңілдіктер әдісін қолдануды қалауы мүмкін.

5-тармақ

29. 1, 2, 3 және 4-тармақтарда көрсетілмеген кез келген мүлікті иеліктен шығарудан түскен табыстарға келетін болсақ, 5-тармақ оларға иеліктен шығарушы резиденті

болып табылатын мемлекетте ғана салық салуға жататынын көздейді. Бұл 22-бапта көрсетілген ережелерге сәйкес келеді.

30. Осы бапта компания акцияларын иеліктен шығарудан түскен табыстарға (4-тармақта көрсетілген компания акцияларын қоспағанда), бағалы қағаздарға, облигацияларға, борыштық міндеттемелерге және т.б. қатысты арнайы ережелер қамтылмаған. Бап компания резиденті болып табылатын мемлекетке 10-бапта көзделген мөлшерлемелер бойынша мұндай бөлулерге салық салуға кедергі келтірмейді: мұндай салық салуға жол беріледі, өйткені бұл айырмашылық 10-баптың 3-тармағында қамтылған және егер осы Мемлекеттің ішкі заңнамасы мұндай айырмашылықты акциялар бойынша табыс ретінде қарастырса, оған түсініктеменің 28-тармағында түсіндірілетін "дивидендтер" ұғымының анықтамасына кіреді. 23 А және 23 В баптарына түсініктеменің 32.1-32.7-тармақтарында түсіндірілгендей, егер эмитент-компания мемлекеті дивиденд сапасының айырмашылығын қарастырса, акционердің резиденттік мемлекеті, егер мұндай айырмашылық өзінің ішкі заңнамасына сәйкес капиталға шаққандағы пайданы білдірсе де, қосарланған салық салудан босатуды қамтамасыз етуге міндетті. Егер борышкер облигацияларды немесе борыштық міндеттемелерді номиналды құнынан немесе облигациялар немесе борыштық міндеттемелер шығарылған құннан жоғары бағамен өтесе, дәл осындай түсіндіруді қолдануға болады; мұндай жағдайда айырмашылық пайыздарды білдіруі мүмкін, сондықтан 11-бапқа сәйкес пайыз көзі мемлекетінде шектеулі салық салынуы мүмкін (11-бапқа түсініктеменің 20 және 21-тармақтарын қараңыз).

32. Қызметкерге немесе директорлар кеңесінің мүшесіне берілген акциялар опционын пайдалану кезінде сатып алынған акцияларды иеліктен шығару нәтижесінде алынуы мүмкін капиталға шаққандағы пайданы 15 немесе 16-баптарда қамтылған акциялар опционынан алынған пайдадан ажырату қажет. Бұл айырмашылықтың принциптері 15-бапқа түсініктеменің 12.2-12.5-тармақтарында және 16-бапқа түсініктеменің 3-тармағында талқыланады.

Түсініктемеге ескертулер

32.1 3.1-тармаққа қатысты *Австрия мен Германия* жаңа келісім күшіне енген кезде бұл елдер жаңа Салық келісімі күшіне енген күнге дейін осы елдерде алынған капитал өсіміне салық салу құқығынан айырыла алмайды деген пікірде.

Бапқа ескертпелер

33. *Испания* акцияларды немесе басқа құқықтарды иеліктен шығарудан түскен пайдаға егер мұндай акцияларға немесе құқықтарға иелік ету Испаниядағы жылжымайтын мүлікті тікелей немесе жанама түрде пайдалану құқығын берсе салық салу құқығын сақтайды.

34. *Швеция* мұндай иеліктен шығарудан он жыл бұрын кез келген уақытта *Швецияның* тұрғыны болған жеке тұлғаның мүлікті иеліктен шығарудан түскен пайдаға салық салу құқығын өзіне қалдырады.

35. *Финляндия* фин компанияларындағы акцияларды немесе басқа корпоративтік құқықтарды иеліктен шығарудан түскен пайдаға егер мұндай акцияларға немесе басқа корпоративтік құқықтарға иелік ету *Финляндияда* орналасқан және компанияға тиесілі жылжымайтын мүлікті пайдалану құқығын берсе салық салу құқығын өзіне қалдырады.

36. *Франция* 5-тармақтың ережелерімен келісе алады, бірақ *Францияның* резидент компаниясына Елеулі қатысудың бөлігі болып табылатын акцияларды немесе құқықтарды иеліктен шығарудан түскен пайдаға салық салуға қатысты өз заңнамасының ережелерін қолдану мүмкіндігін сақтағысы келеді.

37. *АҚШ* құны көшпелі салық салу режиміне сәйкес салық салынатын жеке тұлғаның мүлік базасын ұлғайтуды көздейтін норманы енгізу құқығын өзіне қалдырады.

38. *Жаңа Зеландия* 3 және 5-тармақтарға қатысты өз пікірінде қалады.

39. *Чили* өз компанияларындағы акцияларды немесе басқа корпоративтік құқықтарды иеліктен шығарудан түскен пайдаға салық салу құқығын өзіне қалдырады.

40. *Түркия* өзінің заңнамасына сәйкес өз аумағында жылжымалы капиталды және 2-тармақта айтылған мүліктен басқа кез келген мүлікті иеліктен шығару нәтижесінде капиталға пайда салу құқығын өзіне қалдырады.

41. Осы баптың 5-тармағына қарамастан, егер акцияларды сату бағасы *Дания* заңнамасына сәйкес дивидендтер болып саналса, *Дания* 10-баптың 2-тармағына сәйкес дивидендтер ретінде осы сату бағасына салық салу құқығын өзіне қалдырады.

42. *Латвия* теңіз түбін, оның жер қойнауын және олардың табиғи ресурстарын барлауға немесе пайдалануға байланысты қатысушы мемлекеттің қайраңында жүзеге асырылатын қызметке байланысты капиталға пайдаға қатысты ережелерді арнайы бапқа енгізу құқығын өзіне қалдырады.

43. *Дания, Ирландия, Норвегия және Ұлыбритания* арнайы бапқа қайраңдағы көмірсутектерді барлау мен пайдалануға байланысты капитал кірісіне қатысты ережелерді енгізу құқығын өзіне қалдырады.

43.1 *Греция* арнайы бапқа қайраңды барлау мен пайдалануға байланысты және осыған байланысты капитал пайдасына қатысты ережелерді енгізу құқығын өзіне қалдырады.

44. *Дания, Норвегия және Швеция* Scandinavian Airlines system (SAS) әуе көлігі консорциумы алатын капитал кірісіне қатысты арнайы ережелерді қосу құқығын өзіне қалдырады.

45. *Корея* резидент болып табылатын компанияға елеулі қатысудың бір бөлігін құрайтын акцияларды немесе басқа құқықтарды иеліктен шығарудан түскен пайдаға салық салу құқығын өзіне қалдырады.

46. *АҚШ* жылжымайтын мүлікке шетелдік инвестициялар туралы Заңға сәйкес белгілі бір жылжымайтын мүлік кірістеріне салықты қолдану құқығын сақтағысы келеді.

47. Кеме қатынасында қалыптасқан өзінің ерекше жағдайын ескере отырып, *Греция* Конвенцияның халықаралық қатынастағы Кемелерді иеліктен шығарудан түскен пайдаға және осындай кемелерді пайдалануға байланысты жылжымалы мүлікке қатысты ережелеріне қатысты іс-қимыл еркіндігін сақтайды.

48. *Ирландия* мұндай иеліктен шығарылғанға дейін бес жыл ішінде кез келген уақытта *Ирландияның* тұрғыны болған жеке тұлғаның мүлікті иеліктен шығарудан түскен пайдаға салық салу құқығын өзіне қалдырады.

49. *Мексика Мексиканың* резиденті болып табылатын компанияның акцияларын немесе салыстырмалы үлестерін иеліктен шығарудан түскен пайдаға салық салуға қатысты өз заңнамасының ережелерін қолдану мүмкіндігін сақтау туралы өз пікірінде қалады.

50. *АҚШ* контейнерлерді иеліктен шығарудан түскен кірістерді осы баптың 3-тармағының қолданылу аясына қосу құқығын өзіне қалдырады.

51. *Бельгия, Люксембург, Нидерланды және Швейцария* 4-тармақты өз келісімдеріне қоспау құқығын өзіне қалдырады.

ТӘУЕЛСІЗ ДЕРБЕС ҚЫЗМЕТТЕРГЕ САЛЫҚ САЛУҒА ҚАТЫСТЫ 14-БАПҚА ТҮСІНІКТЕМЕ

[14-бап "ЭЫДҰ үлгілік салық Конвенциясының 14-бабына қатысты мәселелер" тақырыбындағы бап негізінде 2000 жылғы 29 сәуірде үлгілік салық конвенциясынан алынып тасталды (2000 жылғы 27 қаңтарда Бюджет-қаржы мәселелері жөніндегі комитет бекіткен және R(16)-1 бетінде ЭЫДҰ Үлгілік салық конвенциясының толық нұсқасының II томына енгізілген). Бұл шешімде 7-бапта қолданылған тұрақты өкілдік тұжырымдамалары мен 14-бапта қолданылған тұрақты база немесе 7 немесе 14-бап қолданылатын пайда мен салықты есептеу әдістері арасында ешқандай болжамды айырмашылықтар жоқ екендігі баса айтылды. Сонымен қатар, 7-бапқа қарағанда 14-баптың қандай қызметке жататыны әрдайым анық бола бермейді. 14-бапты алып тастаудың салдары кәсіптік қызмет көрсетуден немесе тәуелсіз сипаттағы басқа қызметті жүзеге асырудан алынатын табыс қазір 7-бапта коммерциялық пайда шеңберінде қаралуда.]

ЖАЛДАУ БОЙЫНША ТАБЫСҚА САЛЫҚ САЛУҒА ҚАТЫСТЫ 15-БАПҚА ТҮСІНІКТЕМЕ[29]

1-тармақ

1. 1-тармақ жалдау бойынша жұмыстан түсетін табысқа (зейнетақыдан басқа) салық салуға қатысты жалпы ережені белгілейді, оған сәйкес мұндай табысқа жалдау бойынша жұмыс нақты жүзеге асырылатын Мемлекетте салық салынуға жатады. Қызметтер жалдау бойынша жұмысты жүзеге асыру тәртібімен ұсыныла ма, жоқ па деген мәселе кейде 8.1-тармақта және одан әрі талқыланатын қиындықтарды тудыруы мүмкін. Жалдау бойынша жұмыс жалдамалы жұмыскер жалдамалы еңбектен түсетін табыс төленетін жұмыстарды орындау кезінде физикалық түрде қатысатын жерде жүзеге асырылады. Мұның салдарының бірі Уағдаласушы мемлекеттің басқа мемлекеттегі көздерден жалдау бойынша жұмысы үшін сыйақы алатын резидентіне осындай сыйақыға қатысты осы басқа мемлекетте оның жұмысының нәтижелері осы басқа мемлекетте пайдаланылады деген негізде ғана салық салуға жатпайтындығы болып табылады.

2. Халықаралық тасымалдарда пайдаланылатын теңіз және әуе кемелері экипажы мүшелерінің сыйақысы (15-баптың 3-тармағы), зейнетақылар (18-бап), сондай-ақ мемлекеттік қызметшілердің сыйақысы мен зейнетақылары (19-бап) ғана жалпы ережеден ерекшелік болып табылады. Компаниялардың директорлар кеңесі мүшелерінің жұмысқа байланысты емес сыйақысы 16-баптың күшіне енеді.

2.1 Жалпы мүше елдер "жалақы, жалақы және басқа да осыған ұқсас сыйақы түрлері" терминін жалдау жұмыстарына байланысты алынған заттай төлемдерді (мысалы, акцияларды сатып алу, үйді немесе автокөлікті пайдалану, денсаулықты немесе өмірді сақтандыру және клубқа мүшелік) қамтиды деп түсінеді.

2.2 Осы бапта көзден алынған мемлекет тарапынан салық салуға қатысты көзделген шартта жалақы және басқа да осыған ұқсас сыйақы түрлері осы Мемлекетте жалдау бойынша жұмысты жүзеге асыру нәтижесінде алынуы тиіс делінген. Бұл ереже осы кірістерді қашан төлеуге, есептеуге немесе басқа жолмен жалдамалы қызметкердің қарамағына алуға болатынына қарамастан қолданылады.

2.3 Кейбір жағдайларда жалақының, жалақының немесе сыйақының басқа ұқсас түрінің қай бөлігі осы Мемлекетте жалдау жұмысы арқылы алынғанын анықтау қиын болуы мүмкін. Төмендегі 12.6-дан 12.13-ке дейінгі тармақтар басқа мемлекеттерде жалдау жұмысын жүзеге асыратын жалдамалы жұмысшыларға опциондар ұсынуға қатысты осы мәселеге арналған. Мәселе жұмыспен қамтуды тоқтатқаннан кейін төленген төлемдер жағдайында да туындауы мүмкін. Мұндай төлемдер әр түрлі трансшекаралық жағдайларда салық келісімшартына қатысты сұрақтар, оның ішінде мұндай төлемдер трансшекаралық жұмысшыларға, яғни мансап барысында әр түрлі елдерде жұмыс істеген жұмысшыларға немесе жұмыстан шығарылғанға дейін шетелге жіберілген және репатриацияланған жұмысшыларға жасалатын жағдайларды тудыруы мүмкін. Осы төлемдерді сипаттау үшін қолданылатын терминологияға қарамастан, төлемнің "жалақы немесе басқа да осыған ұқсас сыйақы" екенін және төлемнің немесе оның бір бөлігінің жалдау жұмысынан алынған деп саналу дәрежесін анықтау үшін

әрбір жағдайдың фактілері мен жағдайларына негізделген әрбір осындай төлемнің нақты сипатын анықтау маңызды. Келесі тармақтарда жалдамалы еңбек қызметі тоқтатылғаннан (жұмыстан шығарылғаннан) кейін жиі жасалатын төлемдердің әртүрлі түрлеріне қатысты осы мәселелер талқыланады.

---

[29]2000 жылға дейін 15-баптың атауы "тәуелсіз жеке қызметтерге" қатысты 14-баптың атауынан айырмашылығы "Тәуелді жеке қызметтерге" қатысты болды. Соңғы баптың күшін жою нәтижесінде (ЭЫДҰ үлгілік салық Конвенциясының толық нұсқасының II томындағы 14 - баптың тарихын қараңыз) 15-баптың атауы "Жұмыспен қамту" болып өзгертілді-бұл термин көбінесе осы бап қолданылатын қызметті сипаттау үшін қолданылады. Бұл өзгеріс баптың қолданылу аясына ешқандай әсер етпеуі керек еді.]

2.4 Жұмыстан шығарылғанға дейін атқарылған жұмысы үшін жұмыстан шығарылғаннан кейін төленетін кез келген сыйақы (мысалы, жұмыстың соңғы кезеңіндегі жалақы немесе сыйлықақы немесе осы кезеңде жасалған сатулар үшін комиссиялар) тиісті жалдау бойынша еңбек қызметі жүзеге асырылған мемлекеттен алынған болып есептеледі.

2.5 Жалдау бойынша жұмыстың соңғы жылы ішінде жинақталған пайдаланылмаған демалыс күндері / еңбекке жарамсыз күндері үшін төлем демалыс немесе еңбекке жарамсыз күндеріне алған жұмыс кезеңі үшін сыйақының бөлігі болып табылады. Жалдау бойынша еңбек қызметі аяқталғаннан кейін жалдамалы қызметкер өткен жылдары пайдаланылмаған демалыс және еңбекке жарамсыз күндерді төлеуге құқылы болуы мүмкін. Керісінше дәлелдейтін фактілер мен мән-жайлар болмаған жағдайда, жұмыстан шығарылғаннан кейін өткен жылдары пайдаланылмаған демалыс және еңбекке жарамсыз күндері үшін өтемақы ретінде алынған төлем қызметкердің осы кезеңдегі жұмыс орнына пропорционалды түрде бөлінген жалдау бойынша жұмыстың соңғы 12 айында құқығы болған жәрдемақы болып саналуы керек. Басқа тұжырым негізделетін бір жағдай, салық төлеушінің еңбек кітапшасына сүйене отырып, бұл демалыс және еңбекке жарамсыз күндері өткен жалдау жұмыстарының нақты кезеңдеріне қатысты екендігі және төлем осы жалдау кезеңдері үшін сыйақы болып табылатындығы анықталды. Алайда, мемлекеттер бұрынғы жалдамалы қызметкерге оларды есептеу кезінде осы демалыс және еңбекке жарамсыз күндері үшін бұрын салық салынуы мүмкін екенін ескеруі керек. Мысалы, мемлекеттің ішкі салық заңнамасына сәйкес, осы мемлекеттің аумағында орындалатын жалдау жұмыстарының кезеңдеріне байланысты берілген демалыс және еңбекке жарамсыз күндері тиісті жалдау жұмыстары жүргізілген қаржы жылы ішінде салық салынатын жәрдемақы ретінде қарастырылады және тиісті салық салынады делік. Мұндай жағдайда бұрынғы жалдамалы жұмысшының тұратын мемлекеті демалыс күндері / еңбекке жарамсыз

күндері үшін кейінгі төлем кезінде осындай төлем үшін қосарланған салық салудан босатуды ұсынуы керек, сондай-ақ бұрынғы жалдамалы жұмысшы жалдау бойынша соңғы жыл ішінде жұмыс істей алатын кез-келген мемлекет пайдаланылмаған демалыс күндері үшін кез-келген төлемдерді ескеруі керек / есептеу әдісі бойынша салық салынып үлгерген алдыңғы жылдардағы еңбекке жарамсыз күндері соңғы жыл ішінде жүзеге асырылған жалдау жұмыстарына жатпады.

2.6 Кейбір жағдайларда жұмыс беруші (заң бойынша немесе келісімшарт бойынша) жалдамалы қызметкерді жұмыстан шығарар алдында алдын-ала хабардар етуге міндетті. Егер қызметкерге мұндай хабарламадан кейін жұмыс істемеуге нұсқау берілсе және оған алдағы жұмыстан босату туралы ескерту кезеңі үшін сыйақы төленсе, мұндай сыйақы жалдау жұмысына қатысты анық алынған, сондықтан "жалдау жұмысының нәтижесінде алынған" сыйақы болып табылады және 1-тармақтың қолданысына жатады. Бұл жағдайда алынған сыйақы жалдау бойынша қызметкер ескерту кезеңінде жұмыс істеген деп болжауға болатын мемлекеттен келеді деп санау керек. Ескерту кезеңінде жалдамалы жұмысшының қай жерде жұмыс істегенін анықтау барлық қолданыстағы фактілер мен жағдайларға негізделуі керек. Көп жағдайда бұл қызметкер жұмыстан шығарылғанға дейін айтарлықтай уақыт жұмыс істеген соңғы орын болады; сонымен қатар, қызметкер жұмысты жүзеге асыра алатын, бірақ іс жүзінде айтарлықтай уақыт аралығында жұмыс істемейтін мемлекетте жалдау бойынша жұмыстың болжамды кезеңін ескеру мүлдем мүмкін емес.

2.7 Келесі жағдай – жұмыс беруші (заң бойынша немесе келісімшарт бойынша) жұмысы тоқтатылған жалдамалы қызметкерге жұмыстан шығу жәрдемақысын (" жұмыстан босату төлемі" деп те аталады) төлеуге міндетті. Мұндай төлем көбінесе, бірақ әрдайым емес, жұмыс берушіні жалдау бойынша өткен жұмыс кезеңін ескере отырып есептеледі. Өзгеге нұсқайтын фактілер мен мән-жайлар болмаған жағдайда, мұндай жұмыстан шығу жәрдемақысы жұмыстың соңғы 12 айында осы кезеңдегі жұмыс орнына барабар бөлінетін осы бапта көзделген сыйақы ретінде қарастырылуы тиіс; осылайша, бұл жалдау бойынша осындай жұмыс үшін алынған сыйақыны білдіреді және 1-тармақтың соңғы ұсынысына сәйкес келеді.

2.8 Жалдау жұмысы тоқтатылған жеке тұлғаның еңбек шартын, заңды немесе ұжымдық шартты бұза отырып, жалдау жұмысы тоқтатылды деп айтуға заңды негіздері болуы мүмкін; жұмыстан босату жағдайларына байланысты шығындарды өтеуді талап ету үшін басқа да заңды негіздер болуы мүмкін. Бұл жеке тұлға тиісті шарттық немесе заңды міндеттемелерді бұзғаны үшін өтемақы ретінде сот шешімін немесе есеп айырысуды ала алады. Салық шартының режимі өтемақы тағайындау нәтижесінде қандай залал өтелетініне байланысты болады. Мысалы, жұмыстан босату туралы ескерту мерзімі жеткіліксіз болғандықтан немесе заңға немесе келісімшартқа сәйкес талап етілетін жұмыстан шығу төлемі төленбегендіктен келтірілген залал қарастырылуы керек ауыстыру осы залалды өтейтін сыйақы ретінде. Алайда,

кемсітушілік немесе беделге нұқсан келтіру сияқты негіздерде келтірілген айыппұлдар немесе шығындар басқаша қарастырылуы керек; бұл төлемдер әдетте 21-бапқа сәйкес келеді.

2.9 Еңбек шартының немесе есеп айырысу ережелеріне сәйкес, жұмыстан шығарылғаннан кейін бұрынғы жалдамалы қызметкер өзінің бұрынғы жұмыс берушісінің бәсекелесі үшін жұмыс істемеу міндеттемесі үшін төлем ала алады. Бұл міндеттеме әрдайым дерлік уақытпен шектеледі және көбінесе географиялық. Мұндай төлем жалдау жұмысымен тікелей байланысты болса да, демек, "жалдау жұмысынан алынған сыйақы" болса да, көп жағдайда ол жұмыстан шығарылғанға дейін орындалған жалдау жұмысынан алынған сыйақыны білдірмейді. Осы себепті оған әдетте төлем алынған кезде алушы тұратын мемлекетте ғана салық салынады. Алайда, егер жұмыстан шығарылғаннан кейінгі мұндай төлем негізінен жалдау кезінде орындалатын қызмет үшін сыйақы болса (бұл, мысалы, бәсекелес үшін жұмыс істемеу міндеттемесінің мәні аз немесе бұрынғы жалдамалы жұмысшыға ұқсамайтын жағдайда болуы мүмкін), төлем тиісті мерзімде орындалған қызмет үшін алынған сыйақы ретінде қарастырылуы керек жалдау бойынша жұмыс кезеңі. Сонымен қатар, кейбір мемлекеттерде жалдамалы жұмысшының жалдамалы жұмыс барысында ай сайынғы жалақысының бір бөлігі жұмыстан шығарылғаннан кейін белгілі бір уақыт ішінде бәсекелеске жұмыс істемеу міндеттемесі үшін өтемақы болып табылады, сондықтан жұмыстан шығарылғаннан кейін мұндай міндеттеме үшін жеке төлем жасалмайды; мұндай жағдайда осы тармақтың бірінші бөлігінің ережелері қолданылмайды және сыйақының бір бөлігі, жұмысқа қабылдау кезінде алынған, осы міндеттемеге қатысты, осы сыйақының қалған бөлігі сияқты қарастырылуы керек.

2.10 18-бапқа түсініктеменің 4-6-тармақтарында түсіндірілгендей, жалдау жұмысы тоқтатылғаннан кейін бұрынғы жалдамалы қызметкердің зейнетақы жарналарына немесе зейнетақы құқықтарына қатысты түрлі төлемдер жүргізілуі мүмкін. Осы түсініктеменің 6-тармағына сәйкес, "нақты төлемді зейнетақыға ұқсас басқа сыйақы ретінде немесе 15-баптың күшіне енген жұмыс үшін түпкілікті сыйақы ретінде қарау керек пе бұл факт мәселесі". Бұл тармақта 18-баптың қолданысына енбейтін төлем ретінде "зейнетақы жарналарын өтеу (мысалы, уақытша жұмысқа орналасқаннан кейін) " мысалы келтірілген. Мұндай жарналарды өтеу алдыңғы жалдау жұмысын тоқтатқаны үшін қосымша сыйақыны білдіретін дәрежеде ол 15-баптың күшіне енеді және мұндай жұмыс тоқтатылған кезде жалдау жұмысы орындалған мемлекеттен алынған ретінде қарастырылуы керек.

2.11 Төлемдер жұмыстан шығарылғаннан кейін сыйақыны кейінге қалдыру туралы түрлі келісімдерге сәйкес жүргізілуі мүмкін. Мұндай төлем 15-бапта көзделген сыйақы ретінде қаралуға тиіс және ол осы мемлекетте өткен жалдау жөніндегі жұмыстың нақты кезеңімен байланысты болуы мүмкін дәрежеде осы Мемлекетте жүзеге асырылатын жалдау жөніндегі жұмыстың нәтижесінде алынған болып есептелуге тиіс.

Көптеген мемлекеттер жалдамалы жұмыс үшін сыйақы салығын кейінге қалдыруға жол бермейтіндіктен, бұл сыйақыны төлеу кейінге қалдырылса да, мемлекеттер үшін жұмыстан шығарылғаннан кейін алынған кейінге қалдырылған сыйақы төлемдері бойынша салықтарға қатысты қосарланған салық салуды болдырмау маңызды болады.

2.12 Жалдау бойынша жұмыстан босатылғаннан кейін жалпы ынталандыру өтемақысы мен акцияларға опциондар есебінен түрлі төлемдер жасалуы мүмкін. Әрбір осындай төлемнің шарттық режимі өзінің сипаттамаларына байланысты болатынына қарамастан, акцияларға арналған опциондарға Жеке қатысты 12-12.15-тармақтарда баяндалған қағидаттар көтермелеу өтемақысының басқа нысандарын қарауға көмектеседі.

2.13 жалдау жөніндегі қызметкер жалдау бойынша жұмысын тоқтатқаннан кейін белгілі бір кезеңге Медициналық және өмірді сақтандыруға құқылы болуы мүмкін. Ол сондай-ақ жұмысқа орналасу жөніндегі кеңесшінің немесе кадрлар агенттігінің қызметтері сияқты басқа да жәрдемақыларға құқылы болуы мүмкін. Өзгеге нұсқайтын фактілер немесе мән-жайлар болмаған жағдайда, мұндай жәрдемақылар жалдау жұмысы тоқтатылған кезде (және, демек, мұндай жәрдемақыларды төлеу міндеті туындаған кезде) жалдау жұмысы орындалған мемлекеттен туындайтын баптың қолданысына жататын сыйақы ретінде қарастырылуы тиіс.

2.14 Жұмыстан босату кезінде немесе одан кейін жасалуы мүмкін төлемнің тағы бір түрі – жалдау жұмысын жүзеге асыру барысында алған жарақатына немесе еңбекке жарамсыздығына байланысты болашақ табысын жоғалтқаны үшін өтемақы төлемі. Мұндай төлемге қатысты салық шартының режимі ол жасалған құқықтық контекстке байланысты болады. Мысалы, қызметкердің жалдамалы өтемақы қоры сияқты әлеуметтік қамсыздандыру жүйесіндегі төлемдер 18, 19 немесе 21-баптарға сәйкес келуі мүмкін (18-баптың түсініктемесінің 24-тармағын қараңыз). Зейнетақы төлемін құрайтын төлем 18-баптың күшіне енеді. Жалдамалы қызметкердің жұмыс берушіден өндірістік еңбекке жарамсыздыққа немесе жарақатқа байланысты залалды өтеуді талап етуге заңды негіздері бар болғандықтан төленетін төлем әдетте 21-баптың күшіне енеді . Жұмыс берушінің еңбек шартының талаптарына сәйкес төлеген төлемі, егер еңбекке жарамсыздық немесе жарақат жұмысқа байланысты болмаса немесе жұмыс беруші бұл еңбекке жарамсыздық немесе жарақат үшін жауап бермесе де, жұмыстан шығу жәрдемақысы сияқты қарастырылуы керек: басқаша көрсететін фактілер мен жағдайлар болмаған жағдайда, мұндай төлем сыйақы ретінде қарастырылуы керек осы кезеңдегі жұмыс орнына пропорционалды түрде бөлінген жұмыстың соңғы 12 айында баптың қолданысына енеді. Алайда, жұмыс барысында төленетін қысқа мерзімді еңбекке жарамсыздық бойынша төлем жұмыс кезінде ауырған күндер үшін төленетін төлем сияқты қарастырылуы керек; мұндай төлем 15-баптың (әртістер мен спортшыларға қатысты 17-бап) қолданысына енеді және жалдамалы қызметкер әдетте осы уақытқа дейін жұмыс істеген Мемлекетте салық салынады.

2.15 Жұмыстан шығарылғаннан кейін сатушы болашақ комиссиялардың жоғалуына байланысты төлем ала алады. Мұндай төлемге қатысты салық шартының режимі төлем жүргізілетін құқықтық контекстке байланысты болады. Жағдайларға байланысты, бұл төлем сатушының алдыңғы сатылымдарға байланысты құқығы бар кейінге қалдырылған сыйақыны білдіруі мүмкін немесе сатушы жұмыс берушіге әкелген клиентке компанияның кез келген болашақ сатылымынан комиссия алуға құқығы бар еңбек шартының ережесіне сәйкес жасалуы мүмкін; екі жағдайда да төлем комиссияларды алуға құқық берген жалдамалы еңбек қызметтері үшін сыйақы ретінде қарастырылуы керек. Егер сатушы сол жұмыс берушіде жұмысын жалғастыра берсе, болашақ комиссиялардың өтемақысын білдіретін төлем заңсыз жұмыстан босату немесе жұмыстан шығу төлемінің нысаны үшін өтемақы болуы мүмкін; бұл жағдайда төлем тиісті түрде қарастырылуы керек.

2.16 Жұмыстан шығаруға әкелетін өтпелі Келісім шеңберінде жалдау жөніндегі қызметкер осы жалдау жөніндегі қызметкер жұмыс істемейтін кезең үшін жалақыны толық немесе азайтылған көлемде ала алады. Егер жалақыны жұмыс беруші жалдау бойынша жұмыс тоқтатылмаған болса да, жұмыс беруші жұмыс істемеуі керек кезең үшін төлесе, жалақы жалдау жұмыстарына байланысты әлі де алынады, сондықтан " жалдау жұмысынан алынған" сыйақы болып табылады және 1-тармаққа сәйкес келеді. Мұндай жағдайда алынған сыйақыны осы кезеңде жалдау бойынша қызметкер жұмыс істеді деп болжауға болатын мемлекеттен алынған деп қарастыру керек және көп жағдайда жалдау жұмысы аяқталған дейін жалдау жұмысы орындалған мемлекет болып табылады.

2-тармақ

3.2-тармақта 1-тармақта белгіленген ережеден жалпы ерекшелік қамтылады. Бұл ерекшелік жалдау қызметтерін көрсететін барлық жеке тұлғаларға (сату жөніндегі өкілдерге, құрылыс жұмысшыларына, инженерлерге және т.б.), олардың сыйақысы, атап айтқанда, мемлекеттік қызметшілерге немесе әртістер мен спортшыларға қолданылатын басқа баптардың ережелеріне сәйкес келмейтіндей дәрежеде қолданылады.

4.Сыйақы салықтан босатылуға жатуы үшін осы тармақта белгіленген үш шарт орындалуы керек. Бірінші шарт – босату 183 күндік кезеңмен шектеледі. Бұдан басқа, бұл мерзімді "тиісті қаржы жылында басталатын немесе аяқталатын кез келген он екі айлық кезеңде" асыра алмау көзделеді. Бұл 1963 жылғы Конвенция мен 1977 жылғы үлгілік Конвенцияның жобасынан айырмашылығы, онда 183 күндік кезеңді "тиісті қаржы жылында" асырмау керек деп көзделген және егер Уағдаласушы мемлекеттердің қаржы жылдары сәйкес келмесе, кейде жұмыстарды ұйымдастыру мағынасында мүмкіндіктер туғызуға мүмкіндік беретін мұндай тұжырым қиындықтар туғызды мысалы, жұмысшылар осы мемлекетте бір жылдың соңғы 5,5 айында және келесі жылдың алғашқы 5,5 айында қалды. 2-тармақтың а) тармақшасының қолданыстағы

тұжырымы салық салуды болдырмау үшін мұндай мүмкіндікті пайдалануға мүмкіндік бермейді. Мұндай тұжырымдаманы қолданған кезде кезекті он екі айдың барлық мүмкін кезеңдерін, тіпті басқалармен белгілі бір дәрежеде қабаттасатын кезеңдерді де ескеру қажет. Мысалы, егер қызметкер бір мемлекетте 150 күн болса — 2001 жылдың 1 сәуірі мен 2002 жылдың 31 наурызы аралығында және 2001 жылдың 1 тамызы мен 2002 жылдың 31 шілдесінен бастап 210 күн бойы болса, қызметкер жоғарыда аталған екінші он екі айлық кезең ішінде 183 күннен астам уақыт бойы болған деп есептеледі, тіпті ол қарастырылып отырған бірінші кезеңдегі ең аз қатысу критерийіне сәйкес келмесе де және бұл бірінші кезең екінші кезеңмен ішінара қабаттасады.

5.Мүше елдер 183 күндік кезеңді есептеу үшін әртүрлі формулаларды қолданғанымен, осы тармақтың мәтініне сәйкес келетін бір ғана әдіс бар: "физикалық қатысу күндерін" анықтау әдісі. Бұл әдісті қолдану оңай, өйткені адам елде бар немесе жоқ. Салық төлеушіге, егер салық органдары үшін дәлелдемелер қажет болса, қатысуын құжатпен растау өте қарапайым. Осы әдіске сәйкес келесі күндер есепке алынады: күннің бір бөлігі, келу күні, кету күні және жұмысты орындау мемлекетінде өткізілген барлық басқа күндер, соның ішінде сенбі және жексенбі, ұлттық мерекелер, жұмысқа дейінгі, жұмыс уақытында және одан кейінгі демалыс, қысқа үзілістер (кәсіптік даярлық, ереуілдер, локауттар, кешіктірулер жеткізілімде), еңбекке жарамсыз күндері (егер олар адамның елден кетуіне кедергі жасамаса және басқа жағдайда ол салықтан босату критерийлеріне сәйкес келсе), сондай-ақ отбасы мүшелерінің қайтыс болған немесе еңбекке жарамсыз күндері. Алайда, жұмыстарды орындау мемлекетінен тыс орналасқан екі пункт арасындағы жүру жолы бойынша транзитпен жұмыстарды орындау мемлекетінде өткізілген күндер есептен шығарылады. Осы қағидаттардан демалыс, іссапар немесе кез-келген басқа себеп бойынша жұмыстарды орындау мемлекетінен тыс жерде өткізілген барлық толық күн есепке алынбайды. Салық төлеуші мемлекет аумағында болатын кез-келген күн, оның бір бөлігі, тіпті аз болса да, 183 күндік кезеңді есептеу үшін осы мемлекетте болған күн болып саналады.

5.1 Салық төлеуші бастапқы Мемлекеттің резиденті болып табылатын күндерді есептеулерде ескеруге болмайды. А) тармақшаны 2-тармақтың бірінші бөлігінің контекстінде қарау керек, онда "бір Уағдаласушы мемлекеттің резиденті екінші Уағдаласушы мемлекетте жүзеге асырылатын жалдау жөніндегі жұмысқа қатысты алатын сыйақыға" сілтеме беріледі, ол бір мемлекетте тұратын және жұмыс істейтін адамға қолданылмайды. А) тармақшасында табылған "алушы орналасқан" деген сөздер осындай сыйақыны алушыға жатады, ал дереккөз мемлекетінде болған кезеңде адам екінші Уағдаласушы мемлекетте жүзеге асырылатын жалдау бойынша жұмысы үшін Уағдаласушы мемлекеттің резиденті алатын сыйақыны алушы болып есептелмейді. Бұл тұжырымды келесі мысалдармен көрсетуге болады:

- Мысал 1. 1 қаңтардан 1 желтоқсанға дейін Х адам С мемлекетінде тұрады және оның резиденті болып табылады. 2002 жылдың 1 қаңтарында жұмыс беруші Х-ны

жалдайды, ол R мемлекетінің резиденті болып табылады және бұл адам R мемлекетіне көшіп, оның резиденті болады. Бұдан әрі X тұлғасын оның жұмыс берушісі 2002 жылғы 15-31 наурыз аралығында мемлекетке іссапарға жібереді. Бұл жағдайда X тұлғасы С мемлекетінде 292 күн бойы -2001 жылғы 1 сәуірден 2002 жылғы 31 наурызға дейін қатысады, бірақ ол 2001 жылғы 1 сәуірден 31 желтоқсанға дейін Мемлекеттің резиденті болғандықтан, бұл бірінші кезең мақсаттар үшін а) тармақшасында көрсетілген кезеңдерді есептеу ескерілмейді.

- Мысал 2. 2001 жылғы 15-31 қазан аралығында Y тұлғасы - Р мемлекетінің резиденті С мемлекетінде осы елде "АСО" фирмасының бизнесін кеңейтуге дайындық үшін қатысады, сонымен қатар Р мемлекетінің резиденті 2002 жылғы 1 мамырда Y тұлғасы С мемлекетіне көшеді, онда ол резидент болады және фирманың жаңадан құрылған еншілес компаниясының менеджері ретінде жұмыс істейді. Бұл жағдайда Y тұлғасы С мемлекетінде 184 күн бойы — 2001 жылғы 15 қазаннан 2002 жылғы 14 қазанға дейін қатысады, алайда ол С мемлекетінің резиденті болып табылатындықтан 2002 жылғы 1 мамырдан 14 қазанға дейінгі кезеңде бұл соңғы кезең а) тармақшасында көрсетілген кезеңдерді есептеу мақсаттары үшін есепке алынбайды.

6. Екінші шарт-сыйақы төлейтін жұмыс беруші жалдау жұмысы жүзеге асырылатын Мемлекеттің резиденті болмауы керек. Кейбір мүше елдер, алайда, 2-тармақта көзделген алып тастауды жұмыс беруші жалдамалы қызметкердің тұрақты тұратын мемлекетінің резиденті болып табылмайтын жағдайларда тарату мүмкін емес деп санауы мүмкін, өйткені мұндай жағдайда мұндай қызметкердің жалдамалы еңбегінен түсетін табысты анықтауда немесе жұмыс берушінің ұстап қалу жөніндегі міндеттемелерін орындауды қамтамасыз етуде әкімшілік қиындықтар туындауы мүмкін салықтар. Осындай пікірмен бөлісетін уағдаласушы мемлекеттер өз қалауы бойынша 2-тармақтың b) тармақшасының мынадай баламалы тұжырымын екіжақты тәртіппен қабылдай алады:

b) Сыйақыны жұмыс беруші немесе аталған бірінші Мемлекеттің резиденті болып табылатын жұмыс берушінің атынан төлейді; және

6.1 Қаржылық ашық серіктестіктер жағдайында екінші шартты қолдану белгілі бір қиындықтар туғызады, өйткені мұндай серіктестіктерді 4-бапқа сәйкес Уағдаласушы мемлекеттің резиденттері деп санауға болмайды (4-бапқа түсініктеменің 8.8-тармағын қараңыз). Мұндай серіктестік "жұмыс беруші" бола алатындығы анық болғанымен (әсіресе кейбір елдердің ішкі заңнамасындағы осы терминнің анықтамаларына сәйкес, мысалы, жұмыс беруші жалақы салығын төлеуге жауапты тұлға ретінде анықталған кезде), серіктестікке қатысушылардың жағдайына қарамастан, бұл шартты серіктестік деңгейінде қолдану бұл шартты мүлдем мағынасыз етеді.

6.2 2-тармақтың b) және в) тармақшаларының мақсаты мен міндеті еңбек кірістерін қаржы көзі болатын мемлекетіндегі салықтан шегеруге жататын табысқа жатқызуға жол берілмейтіндей шамада жалдау бойынша қысқа мерзімді жұмыс көзінен салық

салуды болдырмау болып табылады, өйткені жұмыс берушіге бұл мемлекетте салық салынбайды, өйткені ол оның табысы болып табылмайды резидент және онда тұрақты өкілдігі жоқ. Бұл тармақшалар сондай-ақ жұмыс беруші резидент болып табылмайтын және осы Мемлекетте тұрақты өкілдігі болмаған кезде осы Мемлекетте жалдау бойынша қысқа мерзімді жұмысқа қатысты көзден салық шегерімі талаптарын енгізу шамадан тыс әкімшілік ауыртпалық ретінде қарастырылуы мүмкін екендігімен негізделуі мүмкін. Оның мазмұны мен мақсатына сәйкес келетін б) тармақшаны нақты түсіндіруге қол жеткізу үшін қаржылық ашық серіктестіктерге қатысты бұл тармақ серіктестікке қатысушылар деңгейінде қолданылады деп санаған жөн. Осылайша, " жұмыс беруші" және "резидент" терминдері в) тармақшасында қаржылық ашық серіктестік деңгейінде емес, серіктестік деңгейінде қолданылады.

6.3 Мұндай тәсіл салық Конвенциясының басқа ережелері серіктестікке қарағанда жекелеген серіктестер деңгейінде қолданылуы тиіс тәсілге сәйкес келеді. Мұндай түсініктеме жолдастардың әртүрлі мемлекеттерде өмір сүруінде қиындықтар тудыруы мүмкін болса да, мұндай қиындықтарды өзара келісу процедурасы арқылы шешуге болады, мысалы, серіктестіктегі үлестердің бақылау пакетін иеленетін серіктестікке қатысушылар тұратын мемлекетті (яғни салық шегерімінің негізгі бөлігі талап етілетін мемлекет) анықтайды.

7. Үшінші шартқа сәйкес, егер жұмыс берушінің жалдау бойынша жұмыс жүзеге асырылатын мемлекетте тұрақты өкілдігі болса, онда сыйақы төлеу жөніндегі шығыстар мұндай тұрақты өкілдікті көтермеген жағдайда ғана салықтан босату беріледі. "Шығыстарды көтереді" деген тіркесті осы баптың в) тармақшасының негізгі мақсаты тұрғысынан түсіндіру керек, ол 2-тармақта көзделген алып тастау 7-баптың қағидаттарына жататын салық шегеріміне және сыйақы сипатына әкеп соғуы мүмкін сыйақыға қолданылмауын қамтамасыз етуден тұрады.

7.1 Жұмыс берушінің тұрақты өкілдікке жататын пайданы есептеу кезінде сыйақы үшін салық шегерімін іс жүзінде талап еткені немесе талап етпегені міндетті түрде жеткілікті дәлел болып табылмайды, өйткені сыйақыға қатысты өзге негіздерде қолданылатын шегерім тұрақты өкілдікке қатысты пайданы айқындау кезінде ескерілуге тиіс пе, жоқ па, тиісті тексеру критерийі болып табылады. Мұндай критерий, мысалы, көз еліндегі тұрақты өкілдікті салық салудан босату салдарынан сома іс жүзінде ұсталмаса да немесе жұмыс беруші өзі құқығы бар салық шегерімін талап етпеу туралы шешім қабылдаса да сақталады. Бұл критерий, егер сыйақы тек өзінің табиғатына байланысты шегерілмесе (мысалы, мемлекет акцияларды қызметкерлердің акционерлік опционына сәйкес шығару мұндай шегерімге әкелмейді деген ұстанымды ұстанған кезде) және ол тұрақты өкілдікке жатпайтындықтан сақталады.

7.2 7-баптың 2-тармағына сәйкес тұрақты өкілдікке жататын пайданы айқындау мақсаттары үшін бір Уағдаласушы мемлекеттің кәсіпорнының қызметкеріне осы екінші Мемлекетте орналасқан кәсіпорынның тұрақты өкілдігінің пайдасына екінші

мемлекетте көрсетілген жалдау қызметтері үшін төленетін сыйақы жағдайларды ескере отырып, кәсіпорынның басқа бөлігі тұрақты өкілдікке көрсететін қызметтер үшін тікелей шегерімге немесе шартты алымды шегеруге әкелуі мүмкін. Соңғы жағдайда, 7-баптың 2-тармағына сәйкес қолданылатын жеке және тәуелсіз кәсіпорынның заңды фантастикасы талап ететін шартты алым тұрақты өкілдікке қатысты пайданы анықтаудың жалғыз мақсаты үшін осы тармақта көзделген механизм ғана болғандықтан, бұл фантастика сыйақының тұрақты өкілдікпен төленетінін анықтауға әсер етпейді.

8. 2-тармақ пен 7-бапқа сәйкес алып тастауды қамтамасыз етудің принциптері арасында тікелей байланыс бар. 7-бап бір Уағдаласушы Мемлекеттің кәсіпорнына, егер оның осы екінші Мемлекетте шаруашылық қатысуы тұрақты өкілдік ету үшін жеткілікті деңгейге жеткен болса, екінші Мемлекетте салық салынбауға тиіс деген қағидатқа негізделеді. 15-баптың 2-тармағында көзделген алып тастау егер бұл жалдамалы қызметкерлердің қызметі басқа мемлекетте салыстырмалы түрде қысқа мерзім ішінде жүзеге асырылса осы қағиданы осындай кәсіпорынның жалдамалы қызметкерлеріне салық салуға таратады. B) және c) тармақшалары бұл ерекшелік жалдамалы жұмыс қызметтері осы Мемлекеттің резиденті болып табылатындығына немесе онда осындай қызметтер жататын тұрақты өкілдігі болуына байланысты пайдасына бір мемлекетте салық салынатын кәсіпорынға ұсынылатын жағдайларда қолдануға арналмағанын түсіндіреді.

8.1 Кейбір жағдайларда бір мемлекетте екінші мемлекеттің резидент - жеке тұлғасы көрсеткен қызметтер осы бірінші Мемлекеттің кәсіпорнына (немесе осы Мемлекетте тұрақты өкілдігі бар кәсіпорынға), 15-бап қолданылатын жалдау қызметтері немесе тәуелсіз кәсіпорын ұсынатын қызметтер болып табылатындығын анықтауда қиындықтар туындауы мүмкін. 7-бап немесе жалпы алғанда, алып тастауды қолдану кезінде қолданылады. Бұған дейін түсініктеме келісімдер 15 — баптың 2-тармағында көзделген алып тастаудан пайда табудың негізгі мақсатымен құрылымдалған жағдайларды реттегенімен, ұқсас мәселелер мәмілелерге салық салудан бас тартуға байланысты емес көптеген басқа жағдайларда туындауы мүмкін екендігі анықталды және осы мәселелерді жан-жақты талқылауды қамтамасыз ету үшін түсініктемеге өзгертулер енгізілді.

8.2 Кейбір мемлекеттерде, егер қандай да бір айла-шарғы жасау куәліктері болмаса, ресми шарттық қатынастарға салық салу мақсаттарына қатысты күмән келтіруге болмайды және бұл мемлекеттер өздерінің ішкі заңнамасына сәйкес жалдау бойынша жұмыс қызметтері ресми еңбек жалдау қатынастары болған кезде ғана көрсетіледі деп есептейтін болады.

8.3 Егер дәл осындай жағдай байқалатын мемлекеттер мұндай тәсіл 2-тармақта көзделген алып тастаудан пайда табуға әкелуі мүмкін деп алаңдаса, байқаусызда әрекет

ету жағдайларында (мысалы, жұмыс күшін жалға беру деп аталатын жағдайларда), олар екіжақты тәртіппен шамамен былайша тұжырымдалған ережені қабылдай алады:

Осы баптың 2-тармағы Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резиденті екінші Уағдаласушы Мемлекетте жүзеге асырылатын және жұмыс беруші немесе осы екінші Мемлекеттің резиденті болып табылмайтын жұмыс берушінің атынан төленген жалдау бойынша жұмысы үшін алған сыйақыға қатысты қолданылмайды, егер:

a) Алушы осындай жалдау жұмысы барысында жұмыс беруші болып табылмайтын тұлғаға қызмет көрсетеді және бұл тұлға осы қызметтердің қалай ұсынылатынын қадағалауды, басшылықты және бақылауды тікелей немесе жанама түрде жүзеге асырады; және

b) Бұл қызметтер осы тұлға жүзеге асыратын кәсіпкерлік қызметтің ажырамас құрамдас бөлігі болып табылады.

8.4 Алайда, көптеген мемлекеттерде жеке тұлға көрсететін қызметтерді еңбек жалдау қатынастары (еңбек шарты) шеңберінде көрсетілген қызметтер ретінде қарастыру қажет болған жағдайларды бөлу мақсатында әртүрлі заңнамалық және сот ережелері мен критерийлері (мысалы, "форманы ұстаудың үстемдігі" ережесі) әзірленді . Екі тәуелсіз кәсіпорын арасында қызмет көрсетуге арналған шарт (қызмет көрсетуге арналған шарт) бойынша көрсетілетін болып есептеледі. Мұндай саралау 15-баптың ережелерін, атап айтқанда 2-тармақтың b) және c) тармақшаларының ережелерін қолдану кезінде өзектілігін сақтайды. 8.11-тармақта көрсетілген шектеу сақталған жағдайда және егер нақты Конвенцияның мәнмәтінінде өзгеше айтылмаса, онда қаржы көзі болатын мемлекетінің ішкі заңнамасы жеке тұлғаның қызметтері осы мемлекетте еңбек жалдау қатынастары шеңберінде ұсынылғанын анықтайды және дәл осы ұйғарым осы мемлекеттің Конвенцияны қолдануын реттейді.

8.5 Кейбір жағдайларда жеке тұлғаның кәсіпорынға көрсеткен қызметтерін ішкі салық заңнамасы мақсатында жалдау қызметтері деп санауға болады, тіпті егер бұл қызметтер бір жағынан сатып алушы кәсіпорын мен адамның өзі немесе Адаммен ресми еңбек қатынастары бар басқа кәсіпорын арасында қызмет көрсетудің ресми шарты шеңберінде ұсынылса да, немесе екінші жағынан, осы адам қызмет көрсету үшін басқа ресми шарт жасасқан.

8.6 Мұндай жағдайларда қолданылатын ішкі заңнама осы қызметтердің ресми шарттарда қалай сипатталатынын елемеуі мүмкін. Жеке тұлға мен кәсіпорын арасындағы еңбек жалдау қатынастарының болу фактісін анықтау үшін бұл заңнамада жеке тұлға ұсынатын қызметтердің сипатына және оларды осы кәсіпорын жүзеге асыратын кәсіпкерлік қызметке қосуға баса назар аударылуы мүмкін.

8.7 15-бап сілтеме жасайтын жалдау жөніндегі жұмыс ұғымын конвенцияны қолданатын мемлекеттің ішкі заңнамасына сәйкес айқындау қажет болғандықтан (8.11-тармақта көрсетілген лимит сақталған жағдайда және егер нақты Конвенция контекстінде өзгеше көзделмесе) бұдан мынадай: жалдау жөніндегі қызметтер сияқты

қызметтерді қарайтын мемлекет 15-бапты тиісінше қолдану. Бұдан қызметтер көрсетілген кәсіпорын 2-тармақтың b) және c) тармақшаларының мақсаттары үшін оның жұмыс берушісі болып саналу үшін жеке тұлғамен еңбек жалдау қатынастарында болады деген логикалық қорытынды жасауға болады. Бұл тұжырым 15-баптың 2-тармағының мақсаттары мен міндеттеріне сәйкес келеді, өйткені бұл жағдайда жалдау қызметтері осы қызметтер орындалған мемлекеттің резидентіне көрсетілген деп айтуға болады.

8.8 8.2-тармақта көрсетілгендей, конвенцияны қолданатын мемлекеттің ішкі құқығы ресми шарттық қатынастарды сұраққа қоюға мүмкіндік бермеген және, демек, мемлекетке бейрезиденттерін ресми түрде жалдамалы қызметкері болып табылатын жеке тұлғаның жергілікті кәсіпорынға көрсететін қызметтері еңбек жалдау (еңбек) қатынастары шеңберінде ұсынылады деп есептеуге мүмкіндік бермейтін жағдайларда да жергілікті кәсіпорынмен көрсетілетін қызметтер шарты) бұл мемлекеттің 29-баптың 9-тармағында танылғандай, теріс пайдаланылған жағдайларда 2-тармаққа сәйкес алып тастауды қолданудан бас тарту мүмкіндігі бар (сондай-ақ 1-бапқа түсініктеменің 54-80-тармақтарын қараңыз).

8.9 [Алынып тасталған]

8.10 Осылайша, алдыңғы тармақтарда сипатталған тәсіл қызмет жүзеге асырылатын мемлекетке теріс пайдалану жағдайларында, сондай-ақ ішкі заңнамада белгіленген еңбек жалдау тұжырымдамасына сәйкес бейрезиденттің ресми түрде жалдамалы қызметкері болып табылатын жеке тұлға жергілікті кәсіпорынға көрсететін қызметтер мынадай жағдайларда 2-тармақты қолданудан бас тартуға мүмкіндік береді осы жергілікті кәсіпорынмен еңбек жалдау қатынастары (қызметтердің еңбек шарты) шеңберінде. Бұл тәсіл жеке тұлғаның резиденттік мемлекетінде қосарланған салық салудан босатудың қамтамасыз етілуін қамтамасыз етеді, тіпті егер бұл мемлекет өзінің ішкі заңнамасына сәйкес осы тұлға мен қызмет көрсетілетін кәсіпорын арасында еңбек жалдау қатынастары бар деп санамаса да. Шын мәнінде, егер тұрақты болатын Мемлекет бастапқы мемлекеттің ішкі салық заңнамасындағы еңбекке жалдау тұжырымдамасы немесе Конвенцияны теріс пайдалануды білдіретін схемалардың болуы осы мемлекетке Конвенцияға сәйкес жеке тұлғаның еңбек кірістеріне салық салуға мүмкіндік беретінін мойындаса, ол 23А және 23Б баптарына енгізілген міндеттемелерге сәйкес қосарланған салық салудан босатуды ұсынуы керек (осы баптарға түсініктемелердің 32.1-ден 32.7-ге дейінгі тармақтарын қараңыз). 25-баптың 1-тармағында көзделген өзара келісу рәсімі тұрақты болатын мемлекет басқа мемлекеттің жоғарыда сипатталған тәсілді дұрыс қолданғанына сәйкес келмейтін, сондықтан басқа мемлекет Конвенцияға сәйкес тиісті табысқа салық салған деп есептемейтін жағдайларда қолданылуы мүмкін.

8.11 Алайда, ұлттық заңнамаға сәйкес ресми шарттық қатынастардың болуын ескермеу керек деген тұжырым объективті критерийлер негізінде жасалуы керек.

Мысалы, мемлекет өзінің ішкі құқығына сәйкес, тиісті фактілер мен мән-жайлар бұл қызметтердің екі тәуелсіз кәсіпорын арасында жасалған қызмет көрсету шарты негізінде ұсынылатындығын анық көрсеткен жағдайларда қызметтер жалдау бойынша ұсынылады деп есептей алмайды. 15-баптың 2-тармағына сәйкес ұсынылатын салық салудан босату, егер мемлекеттерге еңбек жалдау қатынастары айқын болмаған жағдайларда жалдау қызметтері ретінде белгілі бір қызметтерді қарауға рұқсат етілсе немесе резидент емес жүзеге асыратын жұмыстар бойынша кәсіпорынға жұмыс беруші мәртебесінен бас тартса, бұл кәсіпорын өз персоналы арқылы қызмет көрсететіні анық болса, мағынасыз болады резидент жүзеге асыратын жұмыстарға қатысты қандай да бір кәсіпорынға. Керісінше, егер жеке тұлға көрсететін қызметтерді мемлекет екі кәсіпорын арасындағы қызмет көрсету шартына сәйкес емес, еңбек жалдау қатынастары аясында көрсетілетін қызметтер ретінде тиісті түрде қарастыра алса, онда бұл мемлекет жеке тұлға осы тұлғаның ресми жұмыс берушісі болып табылатын кәсіпорынның экономикалық қызметін жүргізбейді деп қисынды түрде сенуі керек; бұл тәсіл, мысалы, кәсіпорынның бір немесе басқа жеке тұлға өз қызметін жүзеге асыратын жерде тұрақты өкілдігі бар-жоғын анықтау мақсатында маңызды болуы мүмкін.

8.12 Жеке тұлға ұсынатын қызметтерді мемлекет екі кәсіпорын арасында жасалған қызмет көрсету шартына сәйкес емес, еңбек жалдау қатынастары шеңберінде көрсетілетін қызметтер ретінде заңды түрде қарастыра алатыны әрдайым айқын бола бермейді. Бұл жағдайда мемлекеттер арасындағы кез келген келіспеушіліктер мынадай қағидаттар мен мысалдарды (қажет болған жағдайда өзара келісу рәсімін пайдалана отырып) ескере отырып шешілуі тиіс. 8.13 Жеке тұлға ұсынатын қызметтердің сипаты маңызды фактор болып табылады, өйткені қызметкер жұмыс беруші жүзеге асыратын экономикалық қызметтің ажырамас бөлігі болып табылатын қызметтерді ұсынады деп болжау қисынды. Сондықтан кәсіпорынның экономикалық қызметінің ажырамас бөлігі осы кәсіпорынға жеке тұлға ұсынатын қызметтер болып табылатындығын анықтау маңызды. Осы мақсатта жеке тұлғаның жұмыс нәтижелері үшін қандай кәсіпорын жауапты немесе тәуекелді анықтайтын негізгі фактор болады. Алайда, бұл талдау жеке тұлға тікелей кәсіпорынға қызмет көрсеткен жағдайда ғана өзекті болатыны анық.

Мысалы, жеке тұлға мердігерлік жұмыс істейтін өндірушіге немесе шаруашылық операциялары сыртқы мердігерлікке берілген кәсіпорынға осы тұлғаның қызметтерін қарастырылып отырған өнімдерді немесе қызметтерді алатын кәсіпорындарға ұсынбайтын жағдайларда.

8.14 Жеке тұлға көрсететін қызметтердің сипатын оның ресми жұмыс берушісі мен қызмет көрсетілетін кәсіпорын жүзеге асыратын шаруашылық қызметпен салыстыру формальды шарттық қатынастардан өзгеше еңбек жалдау қатынастарын көрсететін жағдайларда, бұл шындыққа сәйкес келетіндігін анықтау үшін келесі қосымша факторлар маңызды болуы мүмкін:

- жеке тұлғаға жұмысты орындау тәсілдеріне қатысты нұсқаулар беруге кімнің өкілеттігі бар;

- жұмыс орындалатын орынды кім бақылайды және жауап береді;

— жеке тұлғаның сыйақысын қызмет көрсетілетін кәсіпорыннан ресми жұмыс беруші тікелей алады (8.15-тармақты қараңыз, төменде);

- жеке тұлғаның қарамағына жұмыс істеу үшін қажетті құралдар мен материалдарды кім береді;

- жұмысты орындайтын адамдардың саны мен біліктілігін кім анықтайды;

- жұмысты орындау үшін жеке тұлғаны таңдауға және осы мақсат үшін онымен жасалған шарттық қатынастарды бұзуға кім құқылы;

- осы жеке тұлғаның жұмысына байланысты тәртіптік санкциялар салуға кімнің құқығы бар;

- жеке тұлғаның демалыс күндері мен жұмыс кестесін кім анықтайды.

8.15 Ресми түрде бір кәсіпорынның жалдамалы қызметкері болып табылатын жеке тұлға басқа кәсіпорынға қызмет көрсеткен кезде, осы екі кәсіпорын арасында жасалған қаржылық схемалар айқын маңызға ие, дегенмен олар міндетті түрде осы тұлғаның ресми жұмыс берушісі тікелей қызмет көрсетілетін кәсіпорыннан сыйақы алатынын анықтау мақсатында сенімді дәлел бола алмайды. Мысалы, егер жеке тұлғаның ресми жалдаушысы-кәсіпорын алатын төлем қызметкерге сыйақы, қосымша төлемдер мен жеңілдіктер және осы тұлғаның басқа кәсіпорынға көрсеткен қызметтеріне байланысты басқа да шығындар болса, онда пайда элементі жоқ немесе пайда элементі осындай сыйақының, қосымша төлемдер мен жеңілдіктердің пайыздық үлесі ретінде есептеледі және персоналға арналған басқа да шығыстар бұл жеке тұлғаның сыйақысын оның ресми жұмыс берушісі қызмет көрсетілетін кәсіпорыннан тікелей алатындығының белгісі деп санауға болады. Мұндай жағдайды қарастыруға болмайды, бірақ егер қызметтер үшін алынатын төлемнің жеке тұлғаның сыйақысына ешқандай қатысы болмаса немесе егер бұл сыйақы "қол созым жерде" қағидатына сәйкес келетін жағдайда, іс жүзінде қызмет көрсету (мысалы, консалтингтік фирма клиентке белгілі бір келісімшартты орындауға бір қызметкердің жұмсаған уақыты үшін сағаттық тариф негізінде роялти алған кезде және бұл роялти сол фирманың әртүрлі шығындарын ескереді), шарты болып табылатын ақы белгілеу кезінде ескерілетін көптеген факторлардың бірі болса, егер екі кәсіпорын туыс болса. Айта кету керек, жеке тұлғаның ресми жұмыс берушісі тікелей қызмет көрсетілетін кәсіпорыннан сыйақы ала ма, жоқ па, бұл адам көрсететін қызметтерді мемлекет заңды түрде еңбек жалдау қатынастары шеңберінде көрсетілген деп санауға болатындығын анықтауда маңызды болып табылатын көмекші факторлардың бірі ғана болып табылады. емес екі кәсіпорын арасында жасалған қызмет көрсету шартына сәйкес.

8.16 1-мысал: Aco, А мемлекетінің резидент компаниясы, В мемлекетінің резидент компаниясы ВСО-мен оқыту қызметтерін көрсетуге келісімшарт жасайды. Aco

адамдарды әртүрлі компьютерлік бағдарламаларды қолдануға үйретуге мамандanған, ал Bco өз қызметкерлерін жаңадан сатып алынған бағдарламалық жасақтаманы пайдалануға үйретуді қалайды. X, A мемлекетінде тұратын Aco қызметкері келісім-шарт шеңберінде оқу курстарын өткізу үшін B мемлекетіндегі Bco кеңсесіне жіберіледі.

8.17 Бұл жағдайда в мемлекеті X-тің Bca-мен еңбек қатынастарында екенін немесе Aco A және B мемлекеттері арасындағы Конвенцияның мақсаттары үшін X-тің жұмыс берушісі емес екенін растай алмайды. X ресми түрде Aco қызметкері болып табылады, оның қызметтері 8.13 және 8.14-тармақтарда көрсетілген факторларды ескере отырып, Aco коммерциялық қызметінің ажырамас бөлігін құрайды. Bco ұсынатын қызметтер екі кәсіпорын арасында жасалған шартқа сәйкес Aco атынан ұсынылады. Осылайша, X мемлекетте болған жағдайда Б кез келген тиісті он екі айлық кезең ішінде 183 күннен аспайды және АҚО мемлекетте x сыйақысына шығыстарды көтеретін тұрақты өкілдігі жоқ болса, X сыйақысына 15-баптың 2-тармағында көзделген ерекшелік қолданылатын болады.

8.18 2-мысал: Cco, c мемлекетінің резидент компаниясы, Dco, D мемлекетінің резидент компаниясы кіретін компаниялар тобының бас компаниясы. Cco топтың өнімдері үшін жаңа халықаралық маркетингтік стратегияны әзірледі. Бұл стратегияны топтың өнімдерін сататын Dco компаниясы жақсы түсінетініне және ұстанатынына көз жеткізу үшін Cco стратегияны әзірлеуге қатысқан қызметкерлерінің бірі X-ті Dco штаб-пәтеріне төрт ай бойы Dco-ға маркетинг бойынша кеңес беру және Dco коммуникациялар бөлімінің дүниежүзілік маркетингтік стратегияны түсініп, ұстануын қамтамасыз ету үшін жібереді.

8.19 Бұл жағдайда Cco қызметі топтың халықаралық маркетингтік қызметін басқаруды қамтиды, ал x қызметтері осы қызметтің ажырамас бөлігі болып табылады. Dco компанияға маркетингтік кеңес беру функциясын орындау үшін қызметкерді оңай жалдай алады деп айтуға болады, бірақ мұндай функцияны кеңесші жиі орындайтыны анық, әсіресе салыстырмалы түрде қысқа уақыт ішінде арнайы білім қажет болғанда. Сонымен қатар, топтың халықаралық маркетингтік стратегиясының сақталуын бақылау функциясы Dco емес, Cco бизнесіне жатады. Осылайша, 15-баптың 2-тармағында көзделген алып тастау осы алып тастау үшін басқа шарттар сақталған жағдайда қолданылуы керек.

8.20 3-мысал: трансұлттық корпорация бірқатар еншілес компаниялар арқылы бүкіл әлем бойынша қонақүйлерге иелік етеді және басқарады. Eco, осы еншілес компаниялардың бірі, қонақүйге иелік ететін және басқаратын E мемлекетінің резиденті. X-осы қонақүйде жұмыс істейтін Eco қызметкері. Fco, топтың басқа еншілес компаниясы, шет тілдерін білетін қызметкерлер жетіспейтін F штатындағы қонақүйге иелік етеді және басқарады. Осы себепті X бес айға Fco қонақ үйінің қабылдау бөлмесінде жұмыс істеуге жіберіледі. Fco іссапар шығындарын x төлейді, ол ресми

түрде Eco жалдаған және Төлеген болып қалады және Eco-ға тиісті кезеңдегі X сыйақыларына, әлеуметтік жарналарға және басқа да еңбек жеңілдіктеріне негізделген басқару сыйақысын төлейді.

8.21 Бұл жағдайда F мемлекетіндегі қонақүйдің қабылдау бөлмесінде жұмыс істеу, егер оны 8.13 және 8.14 тармақтарында көрсетілген факторларға байланысты қарастырылса, Eco емес, осы қонақүйді басқару бойынша Fco қызметінің ажырамас бөлігі ретінде қарастырылуы мүмкін. Жоғарыда сипатталған тәсілге сәйкес, егер F мемлекетінің ішкі заңнамасына сәйкес X қызметтері Fco еңбек қатынастары шеңберінде көрсеткен болып саналса, F мемлекеті Fco X жұмыс берушісі болып табылады деп қисынды түрде есептей алады және 15-баптың 2-тармағынан алып тастау қолданылмайды.

8.22 4-мысал: Gco-G мемлекетінің резидент компаниясы. Ол бизнестің жоғары мамандандырылған персоналға деген уақытша қажеттіліктерін қанағаттандыру қызметімен айналысады. Hco-құрылыс алаңдарында инженерлік қызмет көрсететін H мемлекеттік резидент компаниясы. H мемлекетіндегі келісімшарттардың бірін орындау үшін Hco -ға бес ай мерзімге инженер қажет. Осы мақсатта ол Gco компаниясына жүгінеді. Gco x штатында тұратын инженер x-ны жалдайды және оны бес айлық еңбек шарты бойынша жұмысқа алады. Gco мен Co арасындағы жеке келісімшартқа сәйкес, Gco осы кезеңде Hco компаниясына X қызметін ұсынуға келіседі. Осы шарттарға сәйкес Gco X төлейді сыйақылар, әлеуметтік жарналар, іссапар шығындары және жұмысқа орналасуға байланысты басқа да жеңілдіктер мен төлемдер.

8.23 Бұл жағдайда x инженерлік қызмет көрсетеді, ал Gco компаниясы Бизнестің қысқа мерзімді қажеттіліктерін қанағаттандырумен айналысады. Өзінің сипаты бойынша X көрсететін қызметтер оның ресми жұмыс берушісінің Кәсіпкерлік қызметінің ажырамас бөлігі болып табылмайды. Алайда бұл қызметтер Hco инженерлік фирмасы қызметінің ажырамас бөлігі болып табылады. 8.13 және 8.14-тармақтарда келтірілген факторларды ескере отырып, H мемлекеті жоғарыда сипатталған тәсіл кезінде 15-баптың 2-тармағынан алып тастау осы мемлекетте көрсетілетін инженердің қызметтері үшін сыйақыға қатысты қолданылмайды деп есептей алады.

8.24 5-мысал: Ico-инженерлік қызмет көрсетуге маманданған I мемлекеттің резидент компаниясы. Ico-да бірнеше инженерлер тұрақты негізде жұмыс істейді. Jco, J мемлекетінде тұратын кішігірім инженерлік фирма, J мемлекетіндегі құрылыс алаңында келісімшартты орындау үшін уақытша инженерлік қызметтерді қажет етеді. Ico Jco-мен ICO-ның резиденті болып табылатын және Ico келісімшарттарында уақытша жұмыс істемейтін ICO инженерлерінің бірі Jco келісімшарты бойынша төрт ай бойы Jco аға инженерлерінің бірінің тікелей басшылығымен және бақылауымен жұмыс істейді деп келіседі. Jco Ico-ға осы инженердің тиісті кезеңдегі сыйақысына, әлеуметтік жарналарына, іссапар шығындарына және басқа да еңбек жеңілдіктеріне тең соманы, сондай-ақ 5 пайыздық комиссияны төлейді. Jco сонымен қатар ICO-ны осы уақыт

аралығында инженердің жұмысына байланысты кез-келген ықтимал шағымдарды өтеуге келіседі.

8.25 Бұл жағдайда, тіпті Ico инженерлік қызмет көрсетумен айналысса да, J штатындағы құрылыс алаңында инженер орындайтын жұмыс Ico емес, Jco атынан жүзеге асырылатыны анық. Ico -ның инженерлік жұмысқа тікелей бақылауы және бақылауы, Ico -ның осы жұмыс үшін жауапкершілікті өз мойнына алуы және тиісті кезеңдегі инженердің еңбекақы төлеу шығындары инженердің Ico -мен еңбек қатынастарында екендігі туралы қорытындыны растайтын факторлар болып табылады. Жоғарыда сипатталған тәсілге сәйкес J мемлекеті осылайша 15-баптың 2-тармағынан алып тастау осы мемлекетте көрсетілетін инженердің қызметтері үшін сыйақыға қатысты қолданылмайды деп есептей алады.

8.26 6-мысал: Kco, К мемлекетінің резидент компаниясы және L co, L мемлекетінің резидент компаниясы, сол көпұлтты компаниялар тобының бөлігі болып табылады. Бұл топ қызметінің көп бөлігі функционалдық принцип бойынша құрылған, бұл топтың әртүрлі компанияларының қызметкерлерінен әртүрлі мемлекеттерде орналасқан және топтың басқа компанияларында жұмыс істейтін менеджерлердің басшылығымен бірлесіп жұмыс істеуді талап етеді. X-Kco компаниясында жұмыс істейтін K-мемлекетінің тұрғыны; ол көпұлтты топтағы кадрлық функцияларды бақылауға жауапты аға менеджер. X Kco-да жұмыс істейтіндіктен, Kco топтың адам ресурстарына арналған шығындар орталығы ретінде әрекет етеді; мерзімді түрде бұл шығындар әр компаниядағы қызметкерлер саны сияқты әртүрлі факторларды ескеретін формула негізінде топтағы компаниялардың әрқайсысына қолданылады. X топтың басқа компанияларының кеңселері орналасқан басқа штаттарға жиі баруы керек. Соңғы бір жыл ішінде X Lco-дағы қызметкерлерге қатысты мәселелерді шешу үшін L штатында үш ай болды.

8.27 Бұл жағдайда X орындайтын жұмыс Kco өзінің көпұлтты тобы үшін жүзеге асыратын қызметтің бөлігі болып табылады. Бұл қызмет, корпоративті коммуникация, стратегия, қаржы және салықтар, қазынашылық, ақпаратты басқару және құқықтық қолдау сияқты басқа да іс-шаралар сияқты, көбінесе компаниялардың үлкен тобында орталықтандырылған. Осылайша, X орындайтын жұмыс Kco бизнесінің ажырамас бөлігі болып табылады. Осылайша, 15-баптың 2-тармағынан алып тастау осы алып тастау үшін басқа шарттар сақталған жағдайда l мемлекетіндегі жұмысы үшін X алған сыйақыға қолданылуы тиіс.

8.28 Егер жоғарыда көрсетілген қағидаттар мен мысалдарға сәйкес қандай да бір мемлекет осы мемлекеттің аумағында жеке тұлға көрсететін қызметтер екі кәсіпорын арасында жасалған қызметтер көрсетуге арналған шарт бойынша емес, еңбек жалдау қатынастары шеңберінде ұсынылатынын заңды түрде есептесе, екі юрисдикциядағы кәсіпорындар қосарланған салық салуды болдырмаудың түпкі мақсатына қарамастан екі юрисдикциядағы кәсіпорындар болып қалу қаупі туындауы мүмкін (жоғарыдағы

8.10-тармақты қараңыз) берілген жеке тұлғаның сыйақы көзінен салықты ұстап қалуға міндетті. Нормаларды сақтау саласындағы мұндай қиындықты салық әкімшілігінің есебінен ішінара азайтуға болады, бұл ішкі еңбек жалдау нормалары мен практикасының жұмыс берушілерге түсінікті және түсінікті және оларға оңай қол жетімді екендігіне кепілдік береді. Сонымен қатар, егер тұрақты мемлекет кәсіпкерлерге салық салынатын соманы екі еселенген салықтан босатуды ескере отырып тез түзетуге мүмкіндік берсе, бұл мәселені шешуге болады, бұл белгілі бір жалдамалы қызметкерге қатысты болуы мүмкін.

3-тармақ

9. 3-тармақ халықаралық тасымалдарда пайдаланылатын теңіз немесе әуе кемелері экипажы мүшелерінің сыйақысына қолданылады және мұндай сыйақыға резиденті жалдамалы жұмыскер болып табылатын мемлекетте ғана салық салынуы тиіс делінген. Қызметкерді жалдау бойынша тұратын мемлекетте айрықша салық салу қағидаты осы тармаққа 2017 жылы енгізілген өзгеріс арқылы енгізілді. Бұл түзетудің мақсаты осындай экипаж мүшелерінің сыйақыларына салық салуға қатысты нақты және әкімшілік жеңілдетілген ережені ұсыну болды.

9.1 Сонымен бірге халықаралық тасымалдардың анықтамасы оның үшінші мемлекет кәсіпорны пайдаланатын теңіз немесе әуе кемесімен тасымалдауға да қолданылуын қамтамасыз ету үшін өзгертілді. 3-бапқа түсініктеменің 6.1-тармағында түсіндірілгендей, бұл соңғы өзгеріс үшінші Мемлекеттің кәсіпорны пайдаланатын теңіз немесе әуе кемесінің бортында жалдау бойынша жұмыстан сыйақы алатын Уағдаласушы мемлекеттің резидентіне 15-баптың 3-тармағын қолдануға мүмкіндік береді.

9.2 Алайда, егер жалдау бойынша жұмысты Уағдаласушы мемлекеттің резиденті тек басқа мемлекеттің аумағында пайдаланылатын теңіз немесе әуе кемесінің бортында жүзеге асырса, қызметкердің тұрақты тұратын мемлекетіне айрықша салық салу құқығын беру орынды болмас еді. "Тек қана екінші Уағдаласушы Мемлекетте пайдаланылатын теңіз немесе әуе кемесінің бортынан басқа" деген тіркес осы тармақтың жалдау жөніндегі осындай қызметкерге қолданылмайтындығына кепілдік береді, бұл жалдау бойынша осы қызметкердің сыйақысына салық салу баптың 1 және 2-тармақтарының ережелеріне жатады дегенді білдіреді.

9.3 Жоғарыдағы 9-тармақта көрсетілгендей, 3-тармақ теңіз және әуе кемелері экипажының мүшелеріне қолданылады. Мұны "теңіз немесе әуе кемесінің тұрақты құрамының мүшесі ретінде" жүзеге асырылатын жұмысқа сілтеме көрсетеді. Бұл сөздердің теңіз немесе әуе кемесін қалыпты пайдалану кезінде орындалатын кез келген жалдау жұмысын, соның ішінде, мысалы, круиздік кемедегі мейрамхана қызметкерлерінің қызметін немесе жалдау жұмысын тоқтатқанға дейін тек бір рейсте жұмыс істейтін стюардессаның қызметін қамту үшін жеткілікті кең мағынасы бар; алайда, олар теңізде немесе әуе кемесінде жүзеге асырылуы мүмкін, бірақ оның

жұмысымен байланысты емес жалдау қызметін қамтымайды (мысалы, круиздік кеменің жолаушыларына тұрғын үй мен автокөлікті сақтандыруды сататын сақтандыру компаниясының қызметкері).

9.4 8-бапқа түсініктеменің 15-тармағында түсіндірілгендей, өзендер, каналдар мен көлдер арқылы тасымалдауға халықаралық қатынастағы теңіз және әуе тасымалдарына қатысты осындай режимді қолданғысы келетін мемлекеттер ішкі су тасымалдарымен айналысатын кемелерді пайдаланудан түсетін пайданы қамту үшін 8-баптың қолданылу аясын кеңейте алады. Содан кейін бұл мемлекеттер 15-баптың 3-тармағын осы кемелерде жұмыс істейтін жалдамалы қызметкерлерді марапаттауға қолданғысы келуі мүмкін. Алайда, ішкі су көлігімен айналысатын кеменің бортында жұмыс істейтін жалдамалы қызметкер алатын сыйақы жағдайында 3-тармақ кемені жалдамалы қызметкер резиденті болып табылатын мемлекеттің кәсіпорны пайдаланған жағдайда ғана қолданылуы тиіс. Шынында да, бір Уағдаласушы мемлекеттен басқа Мемлекеттің резиденті болып табылатын, бірақ бірінші аталған мемлекеттің (немесе бірінші аталған мемлекет ішкі су көлігімен айналысатын кемелерді пайдаланудан алынған пайданы салық салудан босатуға келіспеген үшінші мемлекет), кәсіпорнында жұмыс істейтін қызметкерлерді жалдау бойынша алған сыйақыны салық салудан босатуды талап ету орынсыз болар еді, егер бұл сыйақы тек осы бірінші аталған мемлекетте жүзеге асырылатын қызметке қатысты болса. Уағдаласушы мемлекеттер бұл мәселені өз екіжақты шартына ішкі су тасымалдарымен айналысатын кемелер экипаждарына қатысты жеке ережені енгізу арқылы шеше алар еді, ол мынадай түрде тұжырымдалатын еді: Осы баптың және 1-баптың алдыңғы ережелеріне қарамастан, жеке тұлға Уағдаласушы Мемлекеттің резиденті болып табыла ма, жоқ па, кеменің тұрақты құрамының мүшесі ретіндегі бір Уағдаласушы мемлекетте ішкі су тасымалдарын жүзеге асыратын және екінші Мемлекеттің кәсіпорны пайдаланатын кеменің бортында жүзеге асырылады жұмысына қатысты алатын сыйақы, тек осы басқа мемлекетте салық салынады. Алайда, мұндай сыйақыға, егер оны осы мемлекеттің резиденті алған болса, аталған бірінші мемлекетте де салық салынуы мүмкін.

9.5 8-бапқа түсініктеменің 2-тармағында көрсетілгендей, кейбір мемлекеттер теңіз және әуе тасымалынан түскен пайдаға айрықша салық салу құқығын тұрғылықты мемлекетке емес, кәсіпорынды нақты басқару орны орналасқан мемлекетке беруді жөн көруі мүмкін. Егер Уағдаласушы мемлекеттер осы тәсілді ұстанатын болса, егер осы ережелер пайдаланылса, жоғарыдағы 9.4 және төмендегі 9.6-тармақтарға енгізілген баламалы ережелерге осындай өзгеріс енгізілуі тиіс.

9.6 Кейбір мемлекеттер халықаралық тасымалдарда пайдаланылатын теңіз немесе әуе кемесінің бортында жұмыс істейтін қызметкердің жалдамалы сыйақысына осындай теңіз немесе әуе кемесін пайдаланатын кәсіпорын мемлекеті де, сондай-ақ осындай қызметкердің тұратын мемлекеті де салық салуға рұқсат беруді жөн көреді. Мұны істегісі келетін мемлекеттер келесі мазмұндағы 3-тармақты құра алады:

Осы баптың және 1-баптың алдыңғы ережелеріне қарамастан, жеке тұлға Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табыла ма, жоқ па, теңіз немесе әуе кемесінің тұрақты құрамының мүшесі ретінде жүзеге асырылатын жұмысқа қатысты алатын сыйақыға Уағдаласушы мемлекеттің кәсіпорны халықаралық тасымалдарда пайдаланатын теңіз немесе әуе кемесіне салық салынады тек осы Уағдаласушы мемлекетте ғана салық салынады. Алайда, егер мұндай сыйақыны екінші Уағдаласушы мемлекеттің резиденті алса, оған осы екінші мемлекетте де салық салынуы мүмкін.

9.7 Мұндай тәсілді қолданғысы келетін кейбір мемлекеттер Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резиденті болып табылатын жалдау жөніндегі қызметкерлерге қатысты 3-тармақтың қолданылуын шектеуді қалауы мүмкін, мұны мынадай тұжырымды пайдалана отырып жасауға болады:

Осы баптың алдыңғы ережелеріне қарамастан, халықаралық тасымалдарда пайдаланылатын теңіз немесе әуе кемесінің бортында жүзеге асырылатын теңіз немесе әуе кемесінің тұрақты құрамының мүшесі ретіндегі жұмысы үшін Уағдаласушы мемлекеттің резиденті алатын сыйақыға тек осы vемлекетте ғана салық салынады. Алайда, егер теңіз немесе әуе кемесін екінші Уағдаласушы мемлекеттің кәсіпорны пайдаланса, мұндай сыйақыға басқа мемлекетте де салық салынуы мүмкін.

9.8 Жоғарыдағы 9.6-тармақтағы балама Ережеге сәйкес, кәсіпорынның Уағдаласушы мемлекеті қызметкердің жалдамалы сыйақысына салық салуға басым құқығы бар. Егер жалдау жөніндегі қызметкер екінші Уағдаласушы Мемлекеттің резиденті болып табылса, сыйақыға осы Мемлекеттің 23 А немесе 23 В-баптың ережелеріне сәйкес қосарланған салық салудан босату жөніндегі міндеттемесін ескере отырып, осы екінші Мемлекетте де салық салынуы мүмкін.

9.9 Бұл балама ереже теңіз немесе әуе кемесін басқаратын кәсіпорын мемлекетінде салық салуға мүмкіндік беретіндіктен, ол халықаралық тасымалдарда пайдаланылатын теңіз немесе әуе кемелерінде көп жұмыс істейтін жалдамалы жұмысшылардың жағдайын шешуге көмектеседі және өз аумағынан тыс жерде жалдау жұмыстарын орындаудан алынған табыстардан шағын салықтар алмайтын немесе өндіріп алмайтын мемлекеттердің резиденттері болу пайдалы болуы мүмкін. Алайда, бұл ереже Уағдаласушы мемлекеттердің өздерінің ішкі заңнамаларына сәйкес халықаралық тасымалдарда пайдаланылатын теңіз немесе әуе кемелерінің бортында жұмыс істейтін қызметкерлерге осы теңіз немесе әуе кемелерін пайдаланатын кәсіпорындар осы мемлекеттердің кәсіпорындары болғандықтан ғана сыйақы төлеуге мүмкіндігі бар деп болжайды. Егер олай болмаса, бұл ережені қосарланған салық салудан босату әдісімен бірге қолдану салық салынбау қаупін тудыруы мүмкін. Мысалы, жоғарыда аталған ереже Р және С мемлекеттері арасындағы шартқа енгізілген делік, сондықтан Р мемлекеті босату әдісін ұстанады, ал Р мемлекетінің резиденті болып табылатын жалдамалы қызметкер Р мемлекеті мен С мемлекетінің кәсіпорны болып табылатын авиакомпания орындайтын үшінші мемлекеттер арасындағы рейстерде жұмыс істейді.

Бұл жағдайда, егер С мемлекетінің ішкі заңнамасы с мемлекетіне с мемлекетінің резиденті болып табылмайтын және онда жұмыс істемейтін авиакомпанияның жалдамалы қызметкерлерінің сыйақысына салық салуға мүмкіндік бермесе, С мемлекеті өзіне берілген салық құқығын пайдалана алмайды, бірақ Р мемлекеті мұндай сыйақыны салықтан босатуға міндетті болады, өйткені Конвенцияның ережелеріне сәйкес С мемлекеті бұл сыйақыға салық салуға құқылы.

9.10 8-бапқа түсініктеменің 3-тармағында түсіндірілгендей, егер кеме қатынасы кәсіпорнын нақты басқару орны кеменің бортында болса, осы түсініктеменің 2-тармағындағы баламалы жағдайда "нақты басқару орнына" сілтеме қолданылуы көзделуі мүмкін. Бірқатар елдердің ішкі заңнамасына сәйкес, егер кеме осындай мемлекеттің туымен пайдаланылса ғана, кемелер бортында жалдау бойынша жұмысқа байланысты резидент емес экипаж мүшелері алатын сыйақыдан салық алынады. Осы себепті осы мемлекеттер арасында жасалған конвенциялар мұндай сыйақыға салық салу құқығы кеменің туына мемлекетке беріледі деп көздейді.

10. Мемлекеттік шекараны кесіп өтетін жүк көліктері мен пойыздарда жұмыс істейтін шекара маңындағы жұмысшылардың немесе жалдамалы жұмысшылардың табысына салық салуға қатысты арнайы норма жоқ екенін атап өткен жөн, өйткені тікелей мүдделі мемлекеттер жергілікті жағдайларға байланысты туындайтын мәселелерді шешкен жөн. Екінші жағынан, көптеген мемлекеттер мұндай салық салу құқығын пайдалана алмайды және мұндай жағдайларда бұл ереже алдыңғы тармақта сипатталғандай салық салынбайтын жағдайға әкелуі мүмкін. Алайда, өзінің ішкі заңнамасында салық салудың осындай қағидаты бар мемлекеттер кеменің бортында кеменің туын мемлекетке жалдау жөніндегі жұмысты жүзеге асыруға байланысты сыйақыға салық салу құқығын беру туралы екіжақты тәртіппен уағдаласа алады.

11. Практикалық тәжірибе алу үшін келген профессорлар немесе жалдау бойынша жұмыс істейтін студенттер алатын сыйақыға қатысты арнайы ереже жоқ. Көптеген конвенцияларда осындай жағдайларды реттейтін белгілі бір ережелер бар, олардың негізгі мақсаты салықтан шектеулі босату арқылы мәдени байланыстарды ынталандыру болып табылады. Кейде салықтан босату ішкі салық заңнамасында қарастырылған. Арнайы нормалардың болмауы, егер Тараптар мұны қалаулы деп санаса, мұндай нормаларды екіжақты конвенцияларға енгізуге кедергі ретінде түсіндірілмеуі тиіс.

Қызметкерлерге ұсынылатын опциондарға қатысты салық режимі

12. Елдердегі жұмысшыларға компанияның акцияларын сатып алуға арналған опциондарға салық салуға қатысты әр түрлі ережелер төменде талқыланатын ерекше проблемалар туғызады. Бұл мәселелердің көпшілігі жалдамалы жұмысшыларды марапаттаудың басқа түрлеріне, әсіресе жұмыс берушінің немесе онымен байланысты компанияның акцияларының құнына негізделген мәселелерге қатысты туындаса да, олар қор опциондарына қатысты ең өткір болып табылады. Бұл көбінесе қор

опциондарына сол уақытта салық салынатындығына байланысты (мысалы, опционды сату немесе акцияларды сату кезінде), бұл жалдамалы қызметкерлер осындай опциондар сыйақы алатын Қызметтерді ұсынған сәттен өзгеше.

12.1 2.2-тармақта атап өтілгендей, бұл бап дереккөз мемлекетіне осы Мемлекетте жүзеге асырылатын жалдау жұмысынан алынатын сыйақы болып табылатын қор опциондарынан түсетін табыстың бір бөлігіне салық салуға мүмкіндік береді, тіпті егер салық қызметкер осы Мемлекетте жалдау бойынша жұмыс істемейтін мерзімде алынса да.

12.2 Бұл бап қызметкерлердің оларға берілген қор опциондарынан алатын кірістеріне қолданылғанымен, бұл табысқа қашан салық салынатынына қарамастан, қызметкердің осы табысын опционды орындау кезінде сатып алынған акцияларды иеліктен шығарудан алынуы мүмкін капитал өсімінен ажырату қажеттілігі туындайды. Дәл осы бап, 13-бап емес, опционның өзінен бастап оны орындау, сату немесе басқа иеліктен шығару сәтіне дейінгі кез келген кіріске қатысты қолданылады (мысалы, жұмыс беруші немесе эмитент оны жойған немесе сатып алған жағдайда). Алайда, опционды орындау немесе иеліктен шығару фактісі бойынша қызметкердің табысы сатылды деп есептеледі және сатып алынған акциялардан капиталдың кез келген кейінгі өсімі (яғни, опцион орындалғаннан кейін жиналатын акциялардың құны) қызметкер өзінің акционер-инвесторы ретінде алған болып саналады және 13-баптың күшіне енеді. Шын мәнінде, қызметкер жалдау жұмысы үшін алған опционды орындау кезінде мұндай опцион өзінің жұмысын тоқтатады және оны алушы акционер мәртебесіне ие болады (және әдетте мұндай мәртебеге қол жеткізу үшін ақша салады). Алайда, егер іске асырылған опцион қызметкерге жалдау бойынша белгіленген жұмыс кезеңінің соңына дейін құқықтары оған түпкілікті өтпейтін акцияларды сатып алу құқығын берген жағдайда, опцион іске асырылғаннан кейінгі жалдау бойынша жұмыстың белгіленген кезеңі өткенге дейін, егер бар болса, құнның өсуіне қатысты осы бапты қолдану заңды.

12.3 Баптың опционды жүзеге асырғаннан немесе иеліктен шығарғаннан кейін алынған жеңілдіктерге қолданылмайтындығы, ішкі заңнамаға сәйкес жұмыспен қамтылғандардан түсетін табысқа салық салу осы жаттығу немесе иеліктен шығару кезінде жүзеге асырылуы керек дегенді білдірмейді. Жоғарыда айтылғандай, бапта тиісті табысқа қаржы көзі болатын мемлекет тарапынан қашан салық салынуы мүмкін екендігі туралы ешқандай шектеулер қойылмаған. Осылайша, қаржы көзі болатын мемлекеті опцион берілген кезде, опцион жүзеге асырылған кезде (немесе иеліктен шығарылған), акция сатылған кезде немесе кез келген басқа уақытта тиісті табысқа салық салуы мүмкін. Алайда, қаржы көзі болатын мемлекет опционды жүзеге асыру кезінде сатып алынған акцияларды кейіннен ұстауға байланысты емес, тек опционның өзіне қатысты жеңілдіктерге салық сала алады (алдыңғы тармақтың соңғы сөйлемінде сипатталған жағдайларды қоспағанда).

12.4 1-тармақ опцион орындалғанға, сатылғанға немесе басқа иеліктен шығарылғанға дейін алынған кез-келген пайдаға қатысты деп түсіндірілуі керек болғандықтан, мұндай пайда немесе оның кез-келген бөлігі ішкі салық салу мақсатында қалай сипатталатыны маңызды емес. Нәтижесінде, қаржы көзі болатын мемлекетке опцион жүзеге асырылған, сатылған немесе басқа жолмен иеліктен шығарылған уақытқа дейін есептелген жеңілдіктерге салық салуға мүмкіндік беру үшін түсіндірілетін болса да, мұндай жеңілдіктерге қалай салық салу керектігін шешу сол мемлекетке қалдырылады, мысалы, жұмыс табысынан немесе капитал өсімінен. Егер шығарылған мемлекет, мысалы, егер қызметкер осы елдің резиденті болуды тоқтатқан уақытта опционға капитал өсіміне салық салуды шешсе, онда бұл салыққа осы бапқа сәйкес рұқсат етіледі. Мұны резидент мемлекетте де жасауға болады. Мысалы, бұл мемлекет іске асырылғаннан кейін алынған үлестің құнының өсуіне салық салуға айрықша құқылы болса да, бұл Конвенцияның 13-бабына сәйкес келетін болып есептелетіндіктен, ол өзінің ішкі заңнамасына сәйкес капитал өсімі ретінде емес, еңбекпен табылған табыс сияқты өсімге салық салу туралы шешім қабылдауы мүмкін.

12.5 Қызметкерге акцияларға опцион беру нәтижесінде пайда болатын жеңілдіктер, әдетте, басқа баптарда қамтылған табыстарға қолданылмайтын 21-баптың да, тіпті егер опцион еңбек қатынастары тоқтатылғаннан немесе зейнетке шыққаннан кейін жүзеге асырылса да тек зейнетақыларға және басқа да осыған ұқсас сыйақыларға қолданылатын 18-баптың да қолданысына жатпайды.

12.6 1-тармақ шығарылған мемлекетке осы мемлекетте жүзеге асырылатын еңбек қызметі нәтижесінде алынған жалақыға, еңбекақыға және басқа да осындай сыйақыларға салық салуға мүмкіндік береді. Қызметкердің акцияларына опционның белгілі бір мемлекетте жүзеге асырылатын еңбек қызметінен алынатындығын және қаншалықты дәрежеде екенін анықтау әрбір жағдайда осы опционға байланысты шарттық талаптарды қоса алғанда, барлық тиісті фактілер мен мән-жайлар негізінде (мысалы, берілген опцион орындалуы немесе иеліктен шығарылуы мүмкін шарттар) жүргізілуі тиіс. Ол үшін келесі жалпы принциптерді ұстану керек.

12.7 Бірінші қағида, жалпы ереже бойынша, қызметкердің акцияларды сатып алу опционы жұмыс кезеңінен кейін көрсетілген кез-келген қызметке байланысты деп саналмауы керек, бұл қызметкердің опционды орындау құқығын алу шарты ретінде қажет. Осылайша, егер акцияларды сатып алу опционы қызметкерге сол жұмыс берушіге (немесе қауымдастырылған кәсіпорынға) үш жыл ішінде еңбек қызметтерін көрсету шартымен ұсынылса, онда опционнан алынған қызметкерге төленетін жәрдемақы, әдетте, осы үш жылдық кезеңнен кейін көрсетілген қызметтерге қатысты болмауы керек.

12.8 Дегенмен, жоғарыда аталған қағиданы қолданған кезде қызметкердің акцияларына опционды пайдалану құқығын алу үшін талап етілетін жұмыс кезеңі мен опционды іске асырудан кейінге қалдыру (бұғаттау кезеңі) болып табылатын уақыт

кезеңін ажырату маңызды. Осылайша, мысалы, қызметкерге үш жыл бойы сол жұмыс берушіде (немесе қауымдастырылған кәсіпорында) жұмыс істеуді жалғастыру шартымен ұсынылатын опцион осы үш жыл ішінде көрсетілген қызметтер үшін алынған деп саналуы мүмкін, ал опцион келесі жұмысқа орналасудың қандай да бір шартсыз қызметкерге белгілі бір күні ұсынылатын, бірақ оның шарттары бойынша үш жыл өткеннен кейін ғана орындалуы мүмкін, осы жылдар ішінде жүзеге асырылатын еңбек қызметіне байланысты деп есептелмеуі тиіс, мұндай опционның пайдасын алушы алады, тіпті егер ол оны алғаннан кейін бірден жұмыстан шығып, оны орындағанға дейін үш жыл күтсе де есептелетін болады.

12.9 Сондай-ақ, еңбек қызметі кезеңі опционды орындау құқығын алу үшін шарты ретінде талап етілетін жағдай, яғни опционға құқықтар беру және егер ол еңбек қатынастары тоқтатылғанға дейін (немесе одан кейін қысқа мерзім ішінде) орындалмаса, құқық берілген опцион жоғалуы мүмкін жағдай арасындағы айырмашылықты анықтау маңызды. Соңғы жағдайда, опционның артықшылығы құқықтар берілгеннен кейін көрсетілетін қызметтерге қатысты деп саналмауы керек, өйткені қызметкер пайданы алып қойған және оны кез келген уақытта жүзеге асыра алады. Егер жұмысқа орналасу тоқтатылған болса, берілген опционнан айырылуы мүмкін шарт жәрдемақыны алудың шарты емес, керісінше, бұрыннан алынған жәрдемақы кейіннен жоғалуы мүмкін шарт болып табылады. Бұл айырмашылықты келесі мысалдар көрсетеді:

– 1-мысал: 1-жылдың 1 қаңтарында қызметкерге акцияларды сатып алуға опцион беріледі. Опционды сатып алу қызметкердің сол жұмыс берушіде 3-жылдың 1 қаңтарына дейін жұмыс істеуін жалғастыруына байланысты. Опцион, егер осы шарт орындалса, 3-ші жылдың 1 қаңтарынан 10-шы жылдың 1 қаңтарына дейін жүзеге асырылады ("Американдық" опцион[30] деп аталады). Бұл ретте бұрын пайдаланылмаған кез келген опцион еңбек қатынастары тоқтатылғаннан кейін жоғалады деп көзделеді. Бұл мысалда опционды орындау құқығы үшінші жылдың 1 қаңтарында (яғни, құқықтар берілген күні) сатып алынды, өйткені опционды орындау құқығын алу үшін қызметкерге қосымша жұмыс кезеңі қажет емес.

---

[30]"Американдық" опцион бойынша акцияларды сатып алу құқығы белгілі бір мерзімде (әдетте бірнеше жыл) жүзеге асырылуы мүмкін, ал Еуропалық опцион бойынша бұл құқық тек белгілі бір уақытта (яғни белгілі бір күні) жүзеге асырылуы мүмкін

– 2-мысал: 1-жылдың 1 қаңтарында қызметкерге акцияларды сатып алуға опцион беріледі. Опцион 5-жылдың 1 қаңтарында орындалуы мүмкін ("Еуропалық" опцион деп аталады). Опцион 5-жылдың 1 қаңтарында, егер еңбек қатынастары осы күнге дейін тоқтатылмаса ғана жүзеге асырылуы мүмкін деген шартпен берілді. Бұл мысалда

опционды орындау құқығы бесінші жылдың 1 қаңтарына дейін, яғни жүзеге асырылған күнге дейін алынбайды, өйткені опционды орындау құқығын алу үшін (яғни опционға құқықтар беру үшін) осы күнге дейін жұмыс қажет.

12.10 Бұл бірінші қағида қолданылмауы мүмкін жағдайлар бар. Осындай жағдайлардың бірі қызметкерге жұмысқа орналасу, басқа елге ауысу немесе оған маңызды жаңа міндеттер жүктеу кезінде ешқандай шарттарсыз акцияларға опцион беру болуы мүмкін және әр жағдайда опцион қызметкері белгілі бір болашақ кезеңде орындайтын жаңа функциялармен нақты байланысты болады. Бұл жағдайда тіпті егер опционды орындау құқығы олар орындалғанға дейін алынған болса да, опцион осы жаңа мүмкіндіктерге қатысты деп санау орынды болуы мүмкін. Сондай-ақ опцион техникалық тұрғыдан күшіне енген жағдайлар да бар, бірақ бұл опцион қызметкерге қажетті жұмыс кезеңі аяқталғанға дейін күшіне енбейтін акцияларды сатып алу құқығын беретін жағдайлар бар. Мұндай жағдайларда опционның артықшылығы опционды беру мен акцияларды беру арасындағы барлық кезеңде көрсетілген қызметтерге қатысты екенін ескеру орынды болады.

12.11 Екінші қағида – қызметкердің акцияларына арналған опцион тек осындай опцион алушының белгілі бір мерзім ішінде осындай қызметтерді көрсеткені үшін сыйақы беруге арналған шамада оны ұсынғанға дейін көрсетілген қызметтерге қатысты деп есептелуі керек. Бұл, мысалы, сыйақы белгілі бір кезеңдегі қызметкердің бұрынғы жұмыс нәтижелеріне негізделген немесе жұмыс берушінің бұрынғы қаржылық нәтижелеріне негізделген және қызметкерді осы қаржылық нәтижелерге қатысты белгілі бір кезең ішінде жұмыс беруші немесе қауымдастырылған кәсіпорын жалдаған жағдайда болуы мүмкін.

Сонымен қатар, кейбір жағдайларда өткен жұмыс кезеңінде қызметкерлерге арналған акцияларға арналған опциондар жоспарының қатысушылары осы кезеңдегі сыйақыларының бір бөлігі кейінірек акцияларға опциондар беру арқылы жоспар арқылы төленеді деп күткен объективті дәлелдер болуы мүмкін. Басқа факторларға байланысты мұндай дәлелдер акцияларға опционның өткен жұмыс кезеңіне жататындығын және қаншалықты дәрежеде екенін анықтау мақсатында өте маңызды болуы мүмкін.

12.12 Егер қызметкердің акцияларына опционды іске асыру құқығын алу үшін жұмыс кезеңі талап етілсе, бірақ мұндай талап белгілі бір жағдайларда, мысалы, жұмыс берушінің бастамасы бойынша еңбек қатынастары тоқтатылған кезде немесе қызметкер зейнеткерлік жасқа толған кезде қолданылмаса, акцияларға опцион бойынша жәрдемақы осы мән-жайлар расымен орын алған кезде іс жүзінде көрсетілген қызметтер кезеңіне ғана қатысты деп есептелуге тиіс.

12.13 Соңында, кейбір факторлар қызметкердің акцияларына опционның өткен еңбегі үшін беретінін көрсетуі мүмкін жағдайлар болуы мүмкін, бірақ басқа факторлар оның болашақ еңбегіне қатысты екенін көрсетеді. Күмән туындаған жағдайда,

қызметкерлердің акцияларына опциондар, әдетте, болашақ жұмыс нәтижелеріне ынталандыру ретінде немесе құнды қызметкерлерді ұстап қалу тәсілі ретінде берілетінін мойындау керек. Осылайша, қызметкерлердің акцияларына опциондар, ең алдымен, болашақ қызметтермен байланысты. Алайда, мұндай қорытынды жасамас бұрын, барлық тиісті фактілер мен жағдайларды ескеру қажет және опционның алдыңғы және болашақ қызметтердің біріктірілген нақты кезеңдерімен байланысты екендігі дәлелденуі мүмкін жағдайлар болуы мүмкін (мысалы, опциондар қызметкердің өткен жылдағы белгілі бір тиімділік мақсаттарына қол жеткізуі негізінде беріледі, бірақ олар қызметкер тағы үш жыл бойы жұмысын жалғастырған жағдайда ғана қол жетімді болады).

12.14 Егер алдыңғы қағидаттар негізінде акцияларға опцион бірнеше мемлекетте жүзеге асырылатын еңбек қызметі нәтижесінде алынған деп есептелсе, осы бапты және 23 А және 23 В баптарын қолдану мақсатында әрбір мемлекетте жүзеге асырылатын еңбек қызметі нәтижесінде акцияларға опцион бойынша пайданың қандай бөлігі алынғанын айқындау қажет. Мұндай жағдайда акцияларға арналған опционға қатысты жұмысқа орналасу жөніндегі жәрдемақы белгілі бір елде осы елдегі еңбек қызметі жүзеге асырылған күндер санына, акцияларға опцион алынған еңбек қызметі жүзеге асырылған күндердің жалпы санына пропорционалды түрде алынған деп есептелуі керек. Осы мақсатта опциондар жоспарына қатысты жұмыс күндерін ғана ескеру қажет , мысалы, сол жұмыс берушіге немесе басқа жұмыс берушілерге көрсетілетін қызметтер, олардың жұмысы опционды орындау құқығын алу үшін қажетті жұмыс кезеңі ретінде ескерілетін болады.

12.15 Мүше елдер екіжақты контексте нақты тәсілге келісе отырып, жоғарыда аталған принциптерді (12.7-ден 12.14-ке дейінгі тармақтарда) әр жағдайда қолданудан бас тарта алады. Мысалы, опционның орындалуына салық салатын негізгі екі ел опционның кірісін ең алдымен болашақ қызметтерге қатысты опционның кірісін екі мемлекеттегі қызметкер опционның ұсынылған күні мен орындалған күні арасындағы қызметтерге жатқызудың жалпы қағидаты ретінде келісе алады. Осылайша, қызметкер белгілі бір уақыт аралығында жұмыс берушіге қызмет көрсеткенге дейін орындалуы мүмкін емес опциондар болған жағдайда, екі мемлекет ұсынылған күні және опционның орындалу күні арасындағы кезеңде жұмыс берушіге әрбір мемлекетте жұмыскер жұмыс істеген күндер саны негізінде опционнан түскен кірісті әрбір мемлекетке жатқызатын тәсіл туралы келісе алады. Тағы бір мысал, жұмысшылардың акцияларына опциондарға салық салу ережелері ұқсас екі елдің, Уағдаласушы мемлекеттердің біріне, тіпті егер опцион жатқызылатын еңбек қызметтерінің аз бөлігі басқа мемлекетте көрсетілсе де еңбек жеңілдіктеріне салық салуға айрықша құқықтар беретін ережелерді қабылдауы болуы мүмкін. Әрине, мүше елдер мұндай тәсілдерді қолдануда абай болу керек, өйткені егер жұмыспен қамтудың бір бөлігі ұқсас тәсілді қолданбайтын үшінші мемлекетте жүзеге асырылса, олар қосарланған салық салуға

немесе қосарланған салық салуға әкеп соғуы мүмкін. Әрине, мүше елдер мұндай тәсілдерді қабылдауда абай болулары керек, өйткені егер еңбек қызметінің бір бөлігі ұқсас тәсілді қолданбайтын үшінші мемлекетте жүзеге асырылса, олар қосарланған салық салуға немесе қосарланған салық салынбауға әкелуі мүмкін.

Түсініктемеге берілген ескертпелер

13. *Франция* 8.13-тармақты ресми шарттық қатынастардың болуына күмән келтіру үшін өздігінен жеткілікті деп түсіндіруге болмайды деп санайды. Егер 8.13-тармаққа сәйкес жеке тұлға көрсететін қызметтер осы қызметтер көрсетілетін кәсіпорын қызметінің ажырамас бөлігін құраса, онда жағдайды 8.14-тармақтың ережелеріне сәйкес талдауы қажет.

13.1 6.2-тармаққа қатысты Германия серіктестікті жұмыс беруші ретінде қарастыру керек деген пікірді ұстанады. (ЭЫДҰ-ға мүше мемлекеттердің көпшілігінің ұлттық заңнамасына сәйкес, егер бұл мемлекеттер серіктестікке салық салмаса да). Бұл жағдайда серіктестіктің резиденттігі 4-баптың 1-тармағында аталған критерийлердің біріне сәйкес серіктестікке салық салынатын сияқты гипотетикалық түрде анықталуы керек.

Бапқа берілген түсіндірмелер

14. *Словения* әр түрлі жағдайларды ескере отырып, оқытушылардың, профессорлардың және зерттеушілердің жағдайын қарастыратын бапты қосуға және 15 -баптың 1-тармағына сәйкес өзгертулер енгізу құқығын өзіне қалдырады.

15. *Дания, Норвегия* және *Швеция* Scandinavian Airlines System (SAS) әуе тасымалы консорциумы халықаралық қатынаста пайдаланатын әуе кемесінің бортында жұмыс істеуге байланысты алынатын сыйақыға қатысты арнайы ережелерді қосу құқығын өздеріне қалдырады.

16. *Норвегия,* келісімшарт жасасқан мемлекеттердің бірінің жалданбалы қызметкерлерінің екінші келісімшарт жасасқан мемлекетте жұмыс істеген кезінде табатын кірістеріне 2-ші абзацта нақты сілтеме енгізу құқығын өзіне қалдырады, бұл 2-ші абзацтағы ерекшеліктің "Халықаралық жұмыс күшін жалдау" жағдайларына қолданылмайтынын түсіндіру мақсатында (жоғарыдағы 8-ші абзацты қараңыз).

17. *Ирландия, Норвегия* және *Ұлыбритания* жағалаудағы көмірсутек барлау және пайдалану, сондай-ақ онымен байланысты қызметтерден түсетін кірісті реттейтін арнайы бапқа ережелер енгізу құқығын өздеріне қалдырады.

18. *Латвия,* келісімшарт жасасқан мемлекетте теңіз түбін, оның астындағы қабаттарды және олардың табиғи ресурстарын барлау немесе пайдалану жөніндегі қызметтермен байланысты тәуелді жеке қызметтерден алынатын кірісті реттейтін арнайы бапқа ережелер енгізу құқығын өзіне қалдырады.

19. Швейцария 2-ші абзацтың а) тармағындағы өз ұстанымын сақтайды және өз конвенцияларына "тиісті қаржы жылында" деген сөздерді "тиісті қаржы жылында басталатын немесе аяқталатын кез келген он екі айлық мерзімде" деген сөздердің орнына енгізуді қалайды

20. *Грекия* теңіз тасымалымен байланысты өзінің ерекше жағдайын ескере отырып, халықаралық тасымалдаудағы кеме экипаждарының сыйақысына қатысты Конвенциядағы ережелер бойынша әрекет ету еркіндігін сақтайды.

21. *Грекия* оффшорлық қызметке байланысты жұмыспен қамтудан түсетін табысқа қатысты арнайы ережелерді енгізу құқығын өзіне қалдырады.

22. *Түркия*, 3-тармаққа қатысты, Түркияда орналасқан кәсіпорынның резиденті халықаралық тасымалдауда жұмыс істейтін кемеде немесе әуе кемесінде жүзеге асырылған жұмыспен қамтуға байланысты алынған сыйақыға салық салу құқығын өзіне қалдырады.

ДИРЕКТОРЛАРДЫҢ СЫЙАҚЫЛАРЫНА САЛЫҚ САЛУҒА ҚАТЫСТЫ

16-БАПҚА ТҮСІНДІРМЕ

1. Бұл бап Уағдаласушы мемлекеттің резиденті, жеке немесе заңды тұлға болсын, басқа Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатын компанияның директорлар кеңесінің мүшесі ретінде алатын сыйақыға қатысты. Қызметтердің қай жерде орындалатынын анықтау кейде қиын болуы мүмкін болғандықтан, бұл қызмет компанияның резидент мемлекетте көрсетілетін қызметтер ретінде қарастырады.

1.1 Мүше мемлекеттер "сыйақылар мен басқа да ұқсас төлемдер" терминін компанияның директорлар кеңесінің мүшесі ретінде алынған материалдық игіліктерді қамтитын түрде түсінеді (мысалы, акцияларға опциондар, резиденттікті немесе автокөлікті пайдалану, медициналық немесе өмірді сақтандыру және клуб мүшелігі).

2. Компанияның директорлар кеңесінің мүшесі көбінесе компаниямен басқа да функцияларды атқарады, мысалы, қарапайым қызметкер, кеңесші, кеңесші және т.б. Бұл баптың аталған адамға осындай басқа функциялар үшін төленетін сыйақыға қолданылмайтыны түсінікті.

3. Кейбір елдерде функциялары бойынша директорлар кеңесіне ұқсас функцияларды атқаратын компаниялардың органдары бар. Уағдаласушы мемлекеттер 16-бапқа сәйкес келетін ережеге сәйкес компаниялардың осындай органдарын екіжақты конвенцияларға еркін енгізу құқығына ие.

3.1. Қызметкерлерге берілген акцияларға опциондарға қатысты 15-бапқа қатысты түсіндірмеде 12-ден 12.15-тармақтарында талқыланған көптеген мәселелер компаниялардың директорлар кеңесінің мүшелеріне берілген акцияларға опциондар жағдайында да туындайды. Акцияларға опциондар Уағдаласушы мемлекеттің резидентіне сол тұлға ретінде басқа мемлекеттің резиденті болып табылатын

компанияның директорлар кеңесінің мүшесі ретінде берілсе де, бұл басқа мемлекет директордың сыйақысын немесе осыған ұқсас төлемді құрайтын акцияларға опциондар бойынша жеңілдіктердің бір бөлігіне салық салуға құқылы болады (жоғарыдағы 1.1-тармақты қараңыз), тіпті егер салық кейінірек осы адам осы директорлар кеңесінің мүшесі болмаған кезде алынса да. Бап Директорлар кеңесінің мүшесіне берілген акциялар опционынан алынған пайдаға қатысты болса да, бұл пайдаға қашан салық салынатынына қарамастан, бұл пайданы опцион орындалған кезде сатып алынған акцияларды иеліктен шығару нәтижесінде алынуы мүмкін капитал өсімінен ажырата білу қажет. Бұл бап, 13-бап емес, опцион жүзеге асырылғанға, сатылғанға немесе басқа жолмен иеліктен шығарылғанға дейін (мысалы, компания немесе эмитент күшін жойғаннан немесе сатып алғаннан кейін) оның өзінен алынған кез келген жеңілдіктерге қолданылады. Алайда, опцион жүзеге асырылғаннан немесе иеліктен шығарылғаннан кейін, осы бапқа сәйкес салық салынатын жеңілдіктер жүзеге асырылды және сатып алынған акциялардан кейінгі кез-келген пайда (яғни, сатудан кейін есептелетін акциялардың құны) директорлар кеңесінің мүшесі инвестор-акционер ретінде алынады және 13-бапта қамтылады. Шынында да, дәл осы жаттығу кезінде директордың өз қызметінде алған опционы жоғалады және алушы акционер мәртебесін алады (және әдетте бұл үшін ақша салады).

Бапқа берілген түсіндірмелер

4. *Эстония* мен *Латвия* осы бапқа сәйкес Директорлар кеңесі мүшесінің немесе резидент компанияның кез келген басқа ұқсас органға берілетін кез келген сыйақысына салық салу құқығын өзіне қалдырады.

5. *Америка Құрама Штаттары* мұндай алымдарға салынатын кез келген салықты қаржы көзі болатын мемлекетте көрсетілген қызметтерден алынған табыспен шектеуді талап етеді.

6. Бельгия 16-бапта көрсетілген адамның күнделікті қызметі үшін алатын сыйақысына, сондай-ақ акционерлік капиталы бар компанияны қоспағанда, компанияның серіктесі компаниядағы жеке қызметі үшін алатын сыйақысына 15-баптың ережелеріне сәйкес салық салынуы керек деп мәлімдеу құқығын өзіне қалдырады.

7. Грекия грек жауапкершілігі шектеулі серіктестігінің немесе грек серіктестігінің менеджері ретінде әрекет ететін серіктестің сыйақысына 16-Бапты қолдану құқығын өзіне қалдырады.

ОЙЫН-САУЫҚ ИНДУСТРИЯСЫНЫҢ ҚЫЗМЕТКЕРЛЕРІ МЕН СПОРТШЫЛАРҒА САЛЫҚ САЛУҒА ҚАТЫСТЫ

17-БАПҚА ТҮСІНДІРМЕ

1-тармақ

1. 1-тармақта Уағдаласушы мемлекеттің резиденттері болып табылатын ойын-сауық қызметкерлері мен спортшыларға олардың жеке қызметі жүзеге асырылатын басқа Уағдаласушы мемлекетте, мейлі ол іскерлік немесе еңбек сипатында болсын, салық салынуы мүмкін екендігі қарастырылған. Бұл ереже 7-баптағы (осы баптың 4-тармағына сәйкес басымдыққа ие) және тиісінше 15-баптың 2-тармағындағы ережелерге қатысты ерекшелік болып табылады.

2. Бұл ереже шетелде өнер көрсететін ойын-сауық қызметкерлері мен спортшыларға салық салу кезінде жиі туындайтын практикалық қиындықтарды болдырмауға мүмкіндік береді. Сонымен қатар, тым қатаң ережелер кейбір жағдайларда мәдени алмасуларға кедергі келтіруі мүмкін. Осы кемшілікті жою үшін мүдделі мемлекеттер жалпы келісім бойынша 1-тармақтың қолданылуын кәсіпкерлік қызметпен шектей алады. Бұған қол жеткізу үшін 1 және 2-тармақтардағы "15-баптың ережелеріне қарамастан" деген сөздерді "15-баптың ережелеріне сәйкес" деген сөздермен ауыстыру жеткілікті. Мұндай жағдайда жұмысқа орналасу кезінде өнер көрсететін ойын-сауық қызметкерлері мен спортшылар автоматты түрде 15-бапқа сәйкес келеді және осылайша осы баптың 2-тармағында көзделген жеңілдіктерге құқылы болады.

3. 1-тармақ ойын-сауық қызметкерлері мен спортшыларға қатысты. "Ойын-сауық қызметкерлері" нақты анықтама беру мүмкін емес, бірақ 1-тармақта осындай деп саналатын адамдардың мысалдары келтірілген. Бұл мысалдарды толық деп санауға болмайды. Бір жағынан, "ойын-сауық қызметкерлері" термині теледидарлық жарнамадағы сахна орындаушысын, киноактерді немесе актерді (мысалы, бұрынғы спортшыны қоса алғанда) анық қамтиды. Бұл бап, егер ойын-сауық сипаты болса, саяси , әлеуметтік, діни немесе қайырымдылық сипаттағы іс-шаралардан алынған кірістерге де қатысты болуы мүмкін. Екінші жағынан, бұл конференцияның спикеріне (мысалы, сөз сөйлегені үшін ақы алатын бұрынғы саясаткерге), сол сияқты өнер көрсететін модельге (мысалы, сән көрсетілімі немесе фотосессия кезінде киім ұсынатын модельге) ойын-сауық немесе әкімшілік немесе көмекші персонал ретінде емес (мысалы, фильмнің операторлары, продюсерлер, режиссерлер, хореографтар, техникалық қызметкерлер, эстрадалық топтың жол экипажы және т. б.) қатысты емес. Оның аралығында мүдделі адамның іс-әрекетінің жалпы тепе-теңдігін қайта қарау қажет болатын сұр аймақ бар.

4. Жеке тұлға бір уақытта шоуды басқаруы және оған қатысуы, сондай-ақ телевизиялық бағдарламаны немесе фильмді басқара алуы және түсіре алуы және оған қатыса алуы мүмкін. Мұндай жағдайларда, орындау өтетін мемлекетте жеке тұлғаның іс жүзінде не істейтінін қарастыру қажет. Егер оның осы мемлекеттегі қызметі негізінен орындаушылық сипатта болса, онда бап оның осы мемлекетте алған барлық кірістеріне қолданылады. Алайда, егер орындаушылық элемент оның осы мемлекеттегі істеп жатқан ісінің елеусіз бөлігі болса, онда барлық кіріс бұл баптан тыс болады. Басқа жағдайларда кірісті бөлу қажет болады.

5. "Спортшылар" терминіне нақты анықтама берілмегенімен, бұл дәстүрлі спорттық іс-шараларға қатысушылармен шектелмейді (мысалы, жүгірушілер, секірушілер, жүзушілер). Ол сондай-ақ, мысалы, гольф ойыншыларын, шабандоздарды, футболшыларды, крикетшілерді және теннисшілерді, сондай-ақ автошабандоздарды да қамтиды.

6. Бұл бап сонымен қатар бильярд пен снукер, шахмат және бридж турнирлері сияқты ойын-сауық ретінде қарастырылатын басқа да іс-шаралардан түсетін табысқа қатысты.

7. Көркем өнер қайраткерлері немесе спортшылардың қатысуын ұйымдастырғаны үшін импресариолар және т.б. алған кірістер осы баптың қолдану аясына кірмейді, бірақ олар ойын-сауық қызметкерлері немесе спортшы атынан алған кез келген кіріс, әрине, осы бапқа жатады.

8. 1-тармақ тікелей және жанама түрде жеке ойын-сауық қызметкерлері немесе спортшының қойылымынан алынған табысқа қолданылады. Кейбір жағдайларда табыс жеке тұлғаға, оның импресариосына немесе агентіне нақты көрсеткіштерге қатысты тікелей төленбейді. Мысалы, оркестр мүшесіне әрбір жеке қойылым үшін төлем алудың орнына жалақы төленуі мүмкін: спектакль өтетін Уағдаласушы мемлекет 1-тармаққа сәйкес музыканттың жалақысының осындай спектакльге сәйкес келетін үлесіне салық салуға құқылы. Сол сияқты, егер ойын-сауық қызметкерлері немесе спортшы, мысалы, жеке тұлғадан тұратын компанияда жұмыс істейтін болса, қойылым өтетін мемлекет жеке тұлғаға төленетін кез келген сыйақының тиісті үлесіне салық салуы мүмкін. Сонымен қатар, егер мемлекеттегі ішкі заңнама осындай ұйымдарды " қарастырса" және кірісті тікелей жеке тұлғаға есептелетін ретінде қарастырса, 1-ші тармақ осы мемлекетке өз аумағында өткен қойылымдардан алынған кірісті, ұйымның пайдасына жеке тұлға үшін есептелген кірісті салық салуға мүмкіндік береді, тіпті бұл кіріс факті бойынша жеке тұлғаға еңбекақы ретінде төленбесе де.

8.1 Тармақ табысты кім төлейтініне қарамастан қолданылады. Мысалы, ол белгілі бір спорттық іс-шараға байланысты команда немесе жеке тұлға ала алатын ұлттық федерация, қауымдастық немесе лига төлейтін сыйлықтар мен марапаттарды қамтиды.

9. ойын-сауық қызметкерлері мен спортшылар өздерінің нақты қойылымдары үшін төлемдерден басқа, көбінесе роялти немесе демеушілік немесе жарнамалық төлемдер түрінде кіріс алады. Жалпы алғанда, басқа баптар тиісті елдегі кірістер мен қызмет нәтижелері арасында тығыз байланыс болмаған кезде қолданылады. Мұндай тығыз байланыс әдетте бар деп танылады, егер бұл қызметті жүзеге асырмаған жағдайда кіріс алынады деп негізді түрде ойлау мүмкін болмаса. Бұл байланыс табыс әкелетін оқиғаның мерзіміне (мысалы, кәсіби гольф ойыншысы өзі қатысатын турнир кезінде берген сұхбаты үшін алған төлемі) немесе кірісті төлеу сипатына байланысты табыс (мысалы, жұлдызды теннисшіге ол қатысатын турнирді жарнамалайтын плакаттардағы суретін пайдаланғаны үшін төлем) болуы мүмкін. Зияткерлік меншік құқығы үшін

роялти әдетте 17-бапқа қарағанда, 12-бапта қамтылады (12-бапқа түсініктеменің 18-тармағын қараңыз), бірақ жалпы жарнама мен демеушілік алымдар 12-баптың шеңберінен тыс болады. 17-бап жарнамадан немесе демеушіліктен түсетін табысқа және т.б. қолданылады, бұл белгілі бір мемлекеттегі көрсетілімдермен тығыз байланысты (мысалы, теннисшіге матч кезінде теннис жейдесіне демеушінің логотипін, сауда белгісін немесе фирмалық атауын кигені үшін төленетін төлемдер). Мұндай тығыз байланыс белгілі оқиғаларға немесе нақты емес бірнеше оқиғаларға қатысуды қамтитын келісімшарттық шарттардан айқын көрінуі мүмкін; соңғы жағдайда, осы оқиғалардың біреуі немесе бірнешеуі орын алатын Уағдаласушы мемлекет тиісті жарнамалық немесе демеушілік кірістердің бір бөлігіне салық салуы мүмкін (мысалы, бірқатар анықталмаған қойылымдарды қамтитын сыйақы жағдайында; 9.2 және 9.3 тармақтарын қараңыз). Мұндай көрсетілімдерге жатқызуға болмайтын ұқсас кірістер сәйкесінше 7-баптың немесе 15-баптың стандартты ережелеріне сәйкес келеді. Орындауы тоқтатылған жағдайда алынған төлемдер де 17-баптың қолдану шеңберінен тыс болып табылады және жағдайға байланысты 7 немесе 15-баптарға жатады. Сауда-саттыққа қатысты әр түрлі төлемдер жасалуы мүмкін; ойын-сауық қызметкерлеріне немесе спортшыға көпшілік алдында өнер көрсетумен тығыз байланысты, бірақ роялти болып табылмайтын сауда-саттықтан түскен кірістің үлесін төлеу, әдетте, 17-бапқа сәйкес келеді, ал сол елдегі қойылымдармен тығыз байланысты емес, роялти болып табылмайтын сатылымдардан алынған сауда-саттық төлемдері, әдетте 7-бапқа сәйкес келеді (немесе қызметкер осындай кіріс алса, 15-бапқа).

1.1. Жоғарыда келтірілген мысалдардан басқа, адамның белгілі бір кіріс түрінің ойын-сауық қызметкерлері немесе спортшы ретінде сол адамның жеке қызметінен алынғанын анықтау қиын болатын бірнеше жағдайлар бар. Мұндай жағдайларды шешу үшін келесі принциптер пайдалы болуы мүмкін:

- "Ойын-сауық қызметкерлері немесе спортшыға" сілтеме тіпті бір іс-шараның бір бөлігі ретінде әрекет ететін кез келген адамды қамтиды. Сондықтан 17-бап ақшалай спорттық сыйлықты жеңіп алған әуесқой спортшыға немесе актер болып табылмайтын, бірақ өмірінде бір рет телевизиялық жарнамаға немесе фильмге түскені үшін ақы алатын адамға қатысты болуы мүмкін.

- Алдыңғы абзацтарда атап өткеніміздей, ойын-сауық қызметкерлері немесе спортшының қызметі тек берілген мемлекеттегі көңіл көтеру немесе спорттық іс-шараға қатысумен шектелмейді, сондай-ақ, мысалы, сол мемлекетте өтетін жарнама немесе сұхбаттармен тығыз байланысты.

- Ойын-сауық немесе спорттық іс-шараны тек хабарлау немесе оған пікір білдіру, егер репортер өзі қатыспаса, артист немесе спортшының қызметі болып табылмайды. Мысалы, бұрынғы немесе жарақат алған спортшының өзі қатыспайтын спорттық іс-шара трансляциясы кезінде пікір білдіргені үшін алатын қаламақысы 17-баптың қолданысына жатпайды. Дайындық, мысалы, репетициялар мен жаттығулар, эстрада

артистері мен спортшылардың әдеттегі қызметінің бір бөлігі болып табылады. Егер ойын-сауық қызметкерлері немесе спортшы репетицияларға, жаттығуларға немесе осындай дайындыққа жұмсалған уақыт үшін қандай да бір мемлекетте еңбекақы алса (бұл жалданбалы ойын-сауық қызметкерлері мен спортшылар үшін жиі кездеседі, бірақ, мысалы, белгілі бір репетицияларға қатысуды талап ететін опера әншісі сияқты өзін-өзі жұмыспен қамтыған тұлғалар үшін де болуы мүмкін), тиісті еңбекақы, сондай-ақ қойылымдарға, репетицияларға және жаттығуларға (немесе осындай дайындыққа) қатысты осы мемлекетке сапар жасау үшін жұмсалған уақыт үшін алынған еңбекақы да баптың қолданысына жатады. Бұл, сондай-ақ, осындай репетициялар, жаттығулар немесе осындай дайындықтар нақты қоғамдық қойылымдармен байланысты болмауына қарамастан, қолданылады (мысалы, маусым алдындағы жаттығу жинақтарына қатысуға байланысты төленетін еңбекақы баптың қолданысына жатады).

9.2 Ойын-сауық қызметкерлері мен спортшылар жиі әртүрлі мемлекеттерде өз қызметтерін жүзеге асырады, сондықтан олардың кірісінің қай бөлігінің қай мемлекетте атқарылған қызметтен алынғанын анықтау қажет. Мұндай шешім әр істің фактілері мен мән-жайларына негізделуі керек болғанымен, бұл мақсат үшін мынандай жалпы принциптер маңызды болады:

- Мемлекетте ойын-сауық қызметкерлері немесе спортшы жүзеге асыратын нақты іс-шаралармен тығыз байланысты табыс элементі осы мемлекетте жүзеге асырылатын іс-шаралардан (мысалы, осы мемлекетте өтіп жатқан спорттық жарыстың жеңімпазына төленетін сыйлық осы мемлекетте өтетін турнирге немесе жаттығу кезеңіне қатысу үшін төленетін күнделікті жәрдемақы; музыкантқа мемлекетте берілген концерт үшін төленетін төлем) алынған болып саналады.

- 15-бапқа қатысты түсіндірменің 1-ші тармағында көрсетілгендей, еңбек қызметі жұмысшының еңбек ақысы төленетін қызметті орындау кезінде физикалық түрде қатысқанда жүзеге асырылады. Егер ойын-сауық қызметкерлері немесе спортшы ұжымда, труппада немесе оркестрде жұмыс істегенде, оған алатын еңбекақысы немесе қаламақысы белгілі бір уақыт кезеңінде (мысалы, оқыту немесе жаттығу сияқты әртүрлі іс-шараларды қамтитын жылдық жалақы; командамен, труппамен немесе оркестрмен саяхаттау; матчқа немесе көпшілік алдында сөйлеуге қатысу және т.б.) орындалуы тиіс әртүрлі қызметтерді қамтитын болса, онда егер еңбекақының немесе оның бір бөлігінің басқа түрде бөлінуі туралы ешқандай көрсеткіш болмаса, осы жалақыны немесе қаламақыны өнерпаз немесе спортшының еңбек келісімшартына сәйкес осы қызметті орындау үшін өткізілген жұмыс күндері негізінде бөлу орынды болады.

9.3. Келесі мысалдар осы принциптерді көрсетеді:

- 1-мысал: Өзін-өзі жұмыспен қамтитын әнші үшін әр түрлі мемлекеттерде өткізілетін концерттер үшін белгіленген баға және әр концерттегі билеттер сатылымының 5% төленеді. Бұл жағдайда белгілі бір соманы әр мемлекетте өткізілген

концерттер санына негізделіп бөлу орынды болады, ал билет сатылымдарына негізделген төлемдерді концерттер өткен жеріне байланысты бөлу керек.

- 2-мысал: Велошабандоз командада жұмыс істейді. Еңбек шартына сәйкес, ол командамен бірге саяхаттап, команда ұйымдастыратын кейбір қоғамдық баспасөз конференцияларында сөз сөйлеп, әртүрлі елдерде өтетін жаттығулар мен жарыстарға қатысуы керек. Оған белгілі бір жарыстардағы нәтижелері бойынша белгіленген жылдық жалақы және бонустар төленеді. Бұл жағдайда жалақыны жұмыспен байланысты қызмет (мысалы, сапарлар, тренингтер, жарыстар, көпшілік алдында сөйлеу) жүзеге асырылатын әр мемлекетте болатын жұмыс күндерінің санына қарай бөлу және сыйақыларды тиісті жарыстардың өткізілетін орындарына бөлу орынды болар еді.

9.4 Ойын-сауық қызметкерлерінің немесе спортшының қойылымын бір уақытта трансляциялау үшін төленген төлемдер, тікелей орындаушыға немесе оның пайдасына (мысалы, орындаушының жұлдызды компаниясына жасалған төлем) 17-баптың қолдану аясына жатады (12-бапқа қатысты түсіндірмедегі 18-ші тармақты қараңыз, онда қойылым жазбаларын кейінгі сату немесе көпшілік алдында ойнау үшін төлемдер де қарастырылады). Алайда, егер төлем үшінші тарапқа (мысалы, хабар тарату құқығының иесіне) төленсе және бұл төлем орындаушыға пайда әкелмесе, төлем орындаушының жеке іс-әрекетімен байланысты емес, сондықтан ойын-сауық қызметкерлері немесе спортшы ретінде өзінің жеке іс-әрекетінен алған кірісі болып табылмайды. Мысалы, егер футбол турнирін ұйымдастырушы іс-шарада барлық зияткерлік меншік құқықтарына ие болса және сол сияқты іс-шараға байланысты хабар тарату құқықтары үшін төлемдер алса, 17-бап бұл төлемдерге қолданылмайды; сол сияқты, 17-бап қатысушы командалар арасында бөлінетін және ойыншылар арасында қайта бөлінбейтін және ойыншылардың игілігі үшін басқаша төленбейтін осы төлемдердің кез келген үлесіне қолданылмайды. Мұндай төлемдер 12-бапта қарастырылған роялти бола ма, жоқ па, басқалармен қатар, мұндай хабар тарату құқықтарының заңды сипатына, атап айтқанда, тиісті авторлық құқық туралы заңға байланысты болады.

9.5 Әдетте ойын-сауық қызметкерлері мен спортшылар тікелей немесе жанама түрде (мысалы, ойын-сауық қызметкерлері немесе спортшының танымал компаниясына төлем арқылы) табыстарының маңызды бөлігін "имидждік құқықтарын" пайдалану немесе пайдалану құқығы үшін төлем ретінде алады, мысалы, олардың аты, қолтаңбасы немесе жеке бейнесін пайдалануға қатысты. Егер ойын-сауық қызметкерлерінің немесе спортшының бейнелік құқықтарын пайдалану ойын-сауық қызметкерлерінің немесе спортшылардың осы мемлекеттегі өнер көрсетуімен тығыз байланысты болмаса, онда тиісті төлемдер әдетте 17-баптың әрекетіне жатпайды (жоғарыда 9-тармақты қараңыз). Алайда, Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатын ойын-сауық қызметкерлеріне немесе бір спортшыға немесе осы ойын-сауық

қызметкерлерін немесе спортшыны бейнелеу құқығын пайдаланған үшінші адамға немесе басқа тұлғаға жасалған төлемдер мәні бойынша 17-баптың қолданысына жататын және екінші Уағдаласушы мемлекетте жүзеге асырылатын ойын-сауық қызметкерлерінің немесе спортшының қызметі үшін сыйақы болып табылатын жағдайлар болады. Мұндай жағдайларда мән-жайларға байланысты 1 немесе 2-тармақтың ережелері қолданылатын болады.

10. Бапта қарастырылып отырған кірісті қалай есептеу керектігі туралы ештеңе айтылмаған. Келісімшарт жасасушы мемлекеттің ішкі заңнамасы шығындар бойынша кез келген шегерімдердің көлемін анықтауы керек. Ішкі заңдар бұл салада әр түрлі, ал кейбіреулері ойын-сауық қызметкерлері мен спортшыларға төленген жалпы сомаға негізделген төмен мөлшерлеме бойынша салық салуды көздейді. Мұндай ережелер топтарға немесе тіркелген командаларға, труппаларға және т.б. төленген кірістерге де қатысты болуы мүмкін. Алайда кейбір мемлекеттер жалпы сомаға салық салу кейбір жағдайларда, тіпті қолданыстағы мөлшерлеме төмен болса да, орынсыз деп саналуы мүмкін. Бұл vемлекеттер салық төлеушіге таза негізде салық салу мүмкіндігін бергісі келуі мүмкін. Мұны келесі сұлба бойынша жасалған элементті қосу арқылы жасауға болады:

Егер бір Уағдаласушы мемлекетте тұрақты тұратын адам 1 немесе 2-тармақта аталған табысты табатын болса және мұндай табысқа екінші Уағдаласушы мемлекетте жалпы негізде салық салынатын болса, бұл тұлға [мерзімін Уағдаласушы мемлекеттер белгілейді] ішінде басқа мемлекеттен табысқа осы екінші мемлекетте таза негізде салық салынуын жазбаша түрде сұрай алады. Мұндай өтінішке басқа мемлекет рұқсат беруі керек. Осындай резиденттің басқа мемлекеттегі салық салынатын табысын шегерімдер ретінде айқындау кезінде басқа мемлекетте жүзеге асырылатын қызметтің мақсаттары үшін жұмсалған және сол немесе ұқсас шарттарда осындай немесе ұқсас қызметті жүзеге асыратын басқа Мемлекеттің резидентіне қолжетімді басқа мемлекеттің ішкі заңнамасына сәйкес шегерілетін шығыстарға жол беріледі.

10.1 Кейбір мемлекеттер 17-бапты Уағдаласушы мемлекетте басқаша салық салуға жатпайтын (мысалы, 7 немесе 15-баптың ережелеріне сәйкес) және бұл мемлекетте осы салық жылы ішінде жүзеге асырылатын қызметтен табыстың аз ғана сомасын алатын резидент емес ойын-сауық қызметкерлеріне немесе спортшыға қолдану орынды емес деп есептеуі мүмкін. Мұндай жағдайларды 17-баптың қосымшасынан алып тастағысы келетін мемлекеттер мұны келесі жолдар бойынша жасалған 1-тармақтың балама нұсқасын қолдану арқылы жасай алады:

15-баптың ережелеріне қарамастан, бір келісімшарт жасасқан мемлекеттің резиденті ретінде артист (мысалы, театр, кино, радио немесе телевидение артисті), музыкант немесе спортшының, осы резиденттің екінші Уағдаласушы Мемлекеттің салық жылы ішінде жүзеге асыратын осы қызметтен алған осындай табысының жалпы сомасы осы салық жылының басындағы осы басқа мемлекеттің валютасында

көрсетілген [ХВҚ-ның Арнайы қарыз алу құқығының 15 000] баламасына баламалы сомадан немесе құзыретті органдар келіскен кез келген басқа сомадан аспайтын жағдайларды қоспағанда осы салық жылына дейін және оған қатысты басқа келісімшарт жасасқан мемлекетте жүзеге асырылған жеке қызметінен алған табысы сол мемлекетте салық салынуы мүмкін.

10.2 Жоғарыда келтірілген ережеде көрсетілген сома тек көрнекі болып табылады. " ХВҚ-ның Арнайы қарыз алу құқықтарына" сілтеме екі Уағдаласушы мемлекеттің біреуінің валютасына сілтеме жасаудан аулақ болады және әр мемлекеттегі валюта бағамдарының ауытқуына қарамастан құны бойынша салыстырмалы түрде тұрақты болып қалатын соманы қамтамасыз етуге арналған (ХВҚ-ның Арнайы қарыз алу құқықтары (АҚҚ) мерзімді түрде қайта қаралатын валюталар себетіне негізделген және айырбасталатын валюталардың көпшілігінде оңай көрсетіледі. Сонымен қатар, әкімшілендіру ыңғайлылығы үшін ұсынылған ереже бойынша, осы салық жылында қолданылатын шек сол мемлекеттің валютасында осы жылдың басындағы сома болып табылады. Ұсынылған ереже құзыретті органдарға, егер олар орынды деп санаса, соманы өзгертуге мүмкіндік береді; статикалық мөлшерді қабылдаудың орнына, кейбір мемлекеттер мерзімді өзгерістерге мүмкіндік беретін объективті механизмді қабылдағанды жөн көруі мүмкін (мұны, мысалы, соманы "ЭЫДҰ анықтаған ЭЫДҰ елдері үшін жан басына шаққандағы орташа ЖІӨ-нің 50 пайызы" сияқты формуламен ауыстыру арқылы жасауға болады).

10.3 Ұсынылған ереже Уағдаласушы мемлекеттерге тиісті кірісті алу кезінде салық жинауға және ең төменгі сомадан аспағаны анықталғаннан кейін оны жыл соңынан кейін қайтаруға кедергі болмайды.

10.4 Ұсынылған ереже тек 1-тармаққа қатысты қолданылады (ережені 2-тармақта қамтылған басқа тұлғаларға қатысты қолдану ерекшеліктің пайдасын көбейту үшін көптеген байланысты субъектілер арасында келісімшарттардың бөлшектенуіне ықпал етуі мүмкін). Сонымен қатар, бұл ереже тек 17-бапта танылған қосымша салық салу құқығын шектейді және 7 және 15-баптарда өзгеше көзделген бастапқы салық салу құқығына әсер етпейді. Осылайша, бұл ойын-сауық қызметкерлерінің қаржы көзі болатын мемлекетте тұрақты өкілдігі бар немесе осы мемлекетте 183 күннен артық болған жағдайда салық салуға кедергі болмайды (немесе сол мемлекеттің резиденті болып табылатын немесе сол мемлекетте тұрақты өкілдігі бар жұмыс берушіде жұмыс істейді).

2-тармақ

11. Осы баптың 1-тармағы жекелеген ойын-сауық қызметкерлері мен спортшылардың жеке қызметінен алған табысына қатысты. 2-тармақ олардың қызметінен түскен табыс басқа тұлғаларға есептелетін жағдайларды реттейді. Егер ойын-сауық қызметкерлерінің немесе спортшының табысы басқа адамға есептелетін болса, ал қаржы көзі болатын мемлекет осы табысқа орындаушының табысы ретінде

салық салу мақсатында табыс алатын адамды қарауға заңмен көзделген құқығы болмаса, 2-тармақ орындаушыдан салық салынбайтын табыс үлесіне сыйақы алатын адамнан салық салынуы мүмкін екенін көздейді. Егер табыс алушы кәсіпкерлік қызметті жүзеге асыратын болса, онда бұл табыс сол елдегі тұрақты өкілдікке жатпаса да, салықты қаржы көзі болатын мемлекет өндіріп алуы мүмкін. Бірақ бұл әрдайым бола бермейді. Мұндай үш негізгі жағдай бар:

а) Бірінші жағдай –өнер көрсеткені үшін табыс алатын басқарушы компания, мысалы, спортшылар тобы (ол өзі заңды тұлға ретінде құрылмайды).

б) Екінші жағдай – топ, труппа, оркестр және т.б. ол заңды тұлға ретінде құрылады. Өнер көрсеткендері үшін табыс осы ұйымға төленуі мүмкін. Топтың, оркестрдің және т . б. жекелеген мүшелеріне 1-тармаққа сәйкес олар ойын-сауық қызметкерлері мен спортшылар ретінде өз қызметтерін жүзеге асырған мемлекетте осы қызметті жүзеге асырушы ретінде алынған кез келген сыйақыға (немесе олардың пайдасына есептеген кіріске) салық салынады (дегенмен төмендегі 14.1-тармаққа назар аударыңыз).; Көрсетілген өнер үшін заңды тұлғаның пайдасына есептелген табыс мөлшеріне 2-тармаққа сәйкес салық салынатын болады.

с) Үшінші жағдай ойын-сауық қызметкерлерінің немесе спортшының өнер көрсеткені үшін сыйақы ойын-сауық қызметкерлерінің немесе спортшының өзіне емес, басқа адамға, мысалы, қандай да бір "өнер компанияға" төленетін жағдайларда салықтан жалтарудың, осылайша қызмет жүзеге асырылатын мемлекетте ойын-сауық қызметкерлерінің немесе спортшының жеке қызметтерінен түскен табыс ретінде де, тұрақты өкілдіктің болмауына байланысты кәсіпорынның пайдасы ретінде де табыс салығы салынбайтын кейбір әдістерімен байланысты. Кейбір елдер өздерінің ішкі заңнамаларына сәйкес мұндай келісімдерді "ескермейді" және кірісті ойын-сауық қызметкерлері немесе спортшы алған деп санайды; мұндай жағдайда 1-тармақ оларға өз аумағындағы қызметтен алынған табысқа салық салуға мүмкіндік береді. Басқа мемлекеттер мұны істей алмайды. Егер көрсетілім осындай елде орын алса, онда 2-тармақ оған ойын-сауық қызметкерлерінің немесе спортшының кәсіпорыннан алған табысына салық салуға мүмкіндік береді. Алайда, кейбір мемлекеттердің ішкі заңнамасы оларға мұндай ережені қолдануға мүмкіндік бермеуі мүмкін. Бұл мемлекеттер басқа шешімдерді келісе алады немесе 2-тармақты өздерінің екіжақты конвенцияларына енгізбеуі мүмкін.

11.1 2-тармақты қолдану ойын-сауық қызметкерлері де немесе спортшы да, табыс есептелетін басқа тұлға, мысалы, "жұлдызды компания" да бір Уағдаласушы мемлекеттің резиденттері болып табылатын жағдайлармен шектелмейді. Бұл тармақ ойын-сауық қызметкерлерінің немесе спортшының қызметі жүзеге асырылатын мемлекетке осы қызметтен алынған және Конвенцияның басқа ережелеріне қарамастан басқа тұлғаға есептелген, өзге негіздерде қолданылуы мүмкін табыстарға салық салуға мүмкіндік береді. Осылайша, 7-баптың ережелеріне қарамастан, бұл тармақ мұндай

мемлекетке ойын-сауық қызметкерлері немесе спортшы басқа мемлекеттің резиденті болмаса да, екінші Уағдаласушы мемлекеттің "жұлдызды" компанияның резиденті алған табыстарға салық салуға мүмкіндік береді. Керісінше, егер Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің ойын-сауық қызметкерлері резидентінің табысы қандай да бір тұлғаға, мысалы, қаржы көзі болатын мемлекетпен салық конвенциясы жоқ үшінші мемлекеттің резиденті болып табылатын "жұлдызды компанияға" есептелсе, Уағдаласушы мемлекетке өзінің ішкі заңнамасына сәйкес мұндай адамға салық салуға ештеңе кедергі болмайды.

11.2 Алайда, 2-тармақ жылқы иесінің немесе жарыс автомобиліне иелік ететін команданың белгілі бір кезең ішінде өтетін жарыстар немесе жарыстар кезінде жылқының немесе көліктің нәтижелері бойынша алатын жүлде ақшасына қолданылмайды. Бұл жағдайда жүлде ақшасы шабандоздың немесе автошабандоздың жеке іс-әрекеті есебінен емес, жылқыға иелік ету мен үйретуге немесе көлікті жобалауға, жинауға, иеленуге және қызмет көрсетуге байланысты әрекеттер есебінен төленеді. Мұндай жүлде ақшасы шабандоздың немесе жарысқа түсушінің жеке қызметі нәтижесінде алынбайды және 17-баптың күшіне енбейді. Алайда, егер иесі немесе тобы шабандоздың немесе автошабандоздың жеке қызметі үшін сыйақы алса, онда бұл кіріске шабандоздың немесе автошабандоздың қолында 1-тармаққа сәйкес салық салынуы мүмкін (жоғарыдағы 7-тармақты қараңыз).

11.3 Алайда, жалпы ереже ретінде, 7-бапқа қарамастан, Конвенция қаржы көзі болатын мемлекеттің ішкі заңнамасында көзделген жалтаруға қарсы жалпы ережелерді қолдануға кедергі келтірмейтінін атап өткен жөн, бұл мемлекетке заңсыз жағдайларда ойын-сауық қызметкерлеріне де, спортшыға да, "жұлдыздар компаниясына" да салық салуға мүмкіндік береді, бұл туралы 1-бапқа тіркелген түсініктеме 76-79-тармақтарында сипатталған. Сонымен қатар, 29-баптың 9-тармағы осы заңсыз жағдайларда 7 және 15-баптар сияқты ережелер бойынша жеңілдіктер беруге жол бермейді.

11.4 2-тармақ ойын-сауық қызметкерлерінің немесе спортшының жеке іс-әрекетінен алынған деп есептелуі мүмкін кірістерді қамтиды. Ол осындай қызметті (мысалы, спорттық команданы немесе оркестрді) жүзеге асырғаны үшін төленетін кәсіпорын алған табысты қамтығанымен, ол ойын-сауық немесе спорттық іс-шаралар өндірісіне қатысатын барлық кәсіпорындардың табысын қамтымайтыны анық. Мысалы, концерттің тәуелсіз промоутеры билеттерді сатудан және жарнамаларды орналастырудан алған табысы 2-тармаққа жатпайды.

11.5 Бапта 1 және 2-тармақтарда көзделген табыс қалай есептелу керектігі көрсетілмесе де және Уағдаласушы мемлекеттің ішкі заңнамасына сәйкес кез келген шегерімдердің мөлшерін айқындау мүмкіндігі берілсе де (жоғарыдағы 10-тармақты қараңыз), спортшының немесе ойын-сауық қызметкерлерінің жеке қызметіне қатысты алынған табысқа осы екі тармақты қолданған кезде екі рет салық салынбауға тиіс. Егер,

мысалы, 2-тармақ Уағдаласушы мемлекетке ойын-сауық қызметкерлерінің осы мемлекеттегі орындайтын қызметіне қатысты осы компания алған төлемге ойын-сауық қызметкерлерінің жұлдызды компаниясына салық салуға рұқсат берсе, бұл маңызды мәселе болады, сондай-ақ, 1-тармақ осы мемлекетке осы компания ойын-сауық қызметкерлеріне осындай қызметке ақылға қонымды түрде тағайындалуы мүмкін жалдау жұмысы үшін төлейтін сыйақының бір бөлігіне салық салуға мүмкіндік береді. Бұл жағдайда Уағдаласушы мемлекет өзінің ішкі заңнамасына байланысты тек компанияға немесе ойын-сауық қызметкерлеріне осы қызметке қатысты барлық табысқа салық сала алады немесе олардың әрқайсысына табыстың бір бөлігіне салық сала алады, мысалы, компания алған табысқа салық салу арқылы, бірақ ойын-сауық қызметкерлеріне төленген сыйақының тиісті бөлігін шегеруге және суретшінің қолындағы бөлікке салық салу мүмкіндік береді.

1 және 2-тармақтарға қатысты қосымша пікірлер

12. Егер 1 және 2-тармақтарда көзделген жағдайларда қосарланған салық салуды болдырмау мақсатында табыс алушы тұлғаның тұрақты тұратын мемлекеті салықтан босату әдісін қолданса, онда бұл мемлекет, егер қызметі жүзеге асырылатын мемлекет өзінің салық салу құқығын пайдалана алмаса да, мұндай табысқа салық сала алмайды. Сондықтан мұндай жағдайларда салықты есепке алу әдісін қолдану керек дегенді білдіреді. Осындай нәтижеге, егер қызмет жүзеге асырылатын мемлекет 1 және 2-тармақтарға сәйкес өзінің құқығын пайдалана алмаса, табыс алушы тұлғаның тұрақты тұратын мемлекеті үшін салық салуға туынды құқықты көздеу арқылы қол жеткізуге болады. Уағдаласушы мемлекеттер табыстардың салық салудан құтылып кетпеуін қамтамасыз ету үшін осы әдістердің кез келгенін өз қалауы бойынша таңдай алады.

13. Әдетте, 17-бап ойын-сауық қызметкерлері немесе спортшы үкіметке жалдау бойынша жұмыс істегенде және сол үкіметтен табыс алған кезде қолданылады, 19-бапқа түсініктеменің 6-тармағын қараңыз. Кейбір конвенцияларда 17-баптың қолданылу аясынан мемлекеттік қаражаттан субсидияланатын ұйымдарда жұмыс істейтін ойын-сауық қызметкерлері мен спортшыларды алып тастайтын ережелер бар.

14. Кейбір елдер баптың қолданылу аясынан мемлекеттік қаражат есебінен қаржыландырылатын іс-шараларды алып тастауды орынды деп санауы мүмкін. Мұндай елдер бұл туралы ережені қамтуы мүмкін, бірақ мұндай босатуды тек көзделген жағдайларда ғана қамтамасыз етуі үшін салықтан босату нақты анықталатын және объективті критерийлерге негізделуі керек. Бұл позиция келесідей болуы мүмкін:

1 және 2-тармақтардың ережелері, егер олардың осы мемлекетке сапары Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің немесе екеуінің де, олардың әкімшілік-аймақтық құрылымдарының немесе жергілікті билік органдарының мемлекеттік қаражаты есебінен толық немесе басым бөлігі қаржыландырылса, Уағдаласушы мемлекеттердің бірінде жүзеге асырылатын ойын-сауық қызметкерлерінің немесе спортшылардың қызметінен алынған табысқа қолданылмайды. Мұндай жағдайда табысқа осы

ойын-сауық қызметкерлері немесе спортшы тұрақты тұратын Уағдаласушы мемлекетте ғана салық салынады.

14.1 Бұдан басқа, мемлекетте жүзеге асырылатын қызметтің нақты түрлеріне жатқызуға байланысты әкімшілік қиындықтарды ескере отырып, шетелдік топтың, труппаның немесе оркестрдің жекелеген мүшелерін жалдау жөніндегі жұмыс үшін жалпы сыйақыны, сондай-ақ осы сыйақының тиісті бөлігіне салық салу кезінде кейбір мемлекеттер мұндай сыйақыға салық салмауды орынды деп санауы мүмкін.

Сондай-ақ, мемлекетте болып жатқан нақты іс-шараларға шетелдік ұжымның, труппаның немесе оркестрдің жекелеген мүшелеріне жалпы еңбекақы төлеуді бөлуге және осы сыйақының тиісті бөлігіне салық салуға байланысты әкімшілік қиындықтарды ескере отырып, кейбір Мемлекеттер мұндай сыйақыға салық салмауды орынды деп санауы мүмкін. Мемлекет осындай сыйақыға салынатын салықтан босату туралы біржақты шешім қабылдай алатын болса да, мұндай біржақты шешім өзара қабылданған болып саналмайды және егер босату әдісін осындай табыс алатын адамның резидент мемлекеті пайдаланатын болса, жоғарыдағы 12-тармақта сипатталған мәселені тудыруы мүмкін. Бұл мемлекеттер мұндай сыйақыны баптың қолданылу аясынан алып тастауды орынды деп санауы мүмкін. Жоғарыдағы 2-тармақта, баптың мәтіні жалдау жұмысынан түскен табысқа қатысты қолданылмауы үшін, оны өзгерту шешімдердің бірі болуы мүмкін екендігі айтылғанымен, кейбір мемлекеттер тәжірибеде жиі кездесетін жағдайларға қатысты тар ерекшелікті таңдауды қалауы мүмкін. Төменде осы мақсатта қолдануға болатын спорт командасының мүшелеріне қолданылатын ереженің мысалы келтірілген:

17-баптың ережелері бір Уағдаласушы мемлекетте тұрақты тұратын тұлғаның екінші Уағдаласушы мемлекетте осы команда тиесілі лига басқа мемлекетте ұйымдастырған матчқа қатысатын бірінші аталған мемлекеттің командасына кіретін спортшы ретінде жүзеге асыратын жеке тұлғаның жеке қызметіне қатысты алатын табыстарына қолданылмайды.

Түсініктемене берілген ескертпелер

15. 3-тармақта келтірілген мысалдарға қатысты *Түркия* мұндай әрекетті орындайтын модельдің қызметі (мысалы, сән көрсетілімі немесе суретке түсу кезінде киім үлгілерін ұсынатын модель) осы қызметтің сипаттамалары мен сыртқы түріне қатысты осы баптың қолданысына жатады деп санайды.

15.1 *Франция* 13-тармақтың бірінші сөйлеміндегі 1995 жылғы қайта қарауға дейінгі тұжырымға қайшы келетін мәлімдеме дұрыс емес деп санайды, өйткені априори қарастырылып отырған қоғамдық қызметті бизнес ретінде сипаттау үшін шындыққа жанаспайды, атап айтқанда мәдени іс - шаралар – бұл әдетте пайда табу мақсатын көздемейді. Сонымен қатар, бұл мәлімдеме сол тармақтың екінші ұсынысына немесе қарастырылып отырған қоғамдық қызметтен босатудың ерекше тәртіптемесін қолдану

құқығын тікелей көздейтін 14-тармаққа сәйкес келмейді: егер ол жалпы іскерлік қызметке қолданылса, мұндай тәртіптеме негізсіз болады, өйткені ол фискалдық бейтараптық пен салық салу теңдігі қағидатына қайшы келеді.

15.2 *Швейцария* түсініктеменің 9-тармағында көрсетілген көзқараспен келіспейді, онда 17-бап осы мемлекеттегі өнер көрсетулермен тығыз байланысы бар жарнамадан немесе демеушіліктен түсетін кірістерге қолданылады. Швейцария жарнамадан немесе демеушіліктен түсетін табыс, тіпті егер мұндай табыс белгілі бір мемлекетте көрсеткен өнерімен тығыз байланысты болса да жағдайға байланысты 7-баптың немесе 15-баптың стандартты ережелеріне сәйкес келеді деп санайды. Сонымен қатар, Швейцария тауарларды сатудан түскен табыс пен имидждік құқықтарын пайдалану немесе пайдалану құқығы түріндегі табыс (түсініктеменің 9.5-тармағы) 17-баптың қолданысына жатпайды деп санайды.

15.3 *Чили* мен *Мексика* бұрынғы спортшы алған төлемақыға қатысты 9.1-тармақтағы үшінші мысал болған жағдайда, мұндай қаламақы 17-бапқа сәйкес келуі мүмкін деп түсіндіреді, тіпті егер бұрынғы спортшы спорттық іс-шараға қатыспаса да, бұл төлемақы ойын-сауық іс-шарасы үшін төленеді және бұрынғы спортшы ойын-сауық қызметкерлері ретінде әрекет етеді.

Бапқа берілген түсіндірмелер

16. *Канада, Швейцария* және *Америка Құрама Штаттары* баптың 2-тармағы жоғарыдағы 11-тармақтың c) тармақшасында айтылған жағдайларға ғана қатысты болуы керек деп санайды және бұл елдер осыған байланысты түзетулер енгізу құқығын өзіне қалдырады.

17. *Германия* ойын-сауық қызметкерлерінің немесе спортшылардың жеке қызметін тікелей трансляциялау немесе басқа да коммерциялық пайдалану құқығын беруден алынған табысқа ойын-сауық қызметкерлері немесе спортшы жеке қызметін жүзеге асыратын Мемлекетте салық салынуы мүмкін ережені енгізу құқығын өзіне қалдырады.

18. *Францияның* доктринасы мен келісімшарттық тәжірибесіне сәйкес, спортшы немесе ойын-сауық қызметкері өзінің бейнесін пайдаланудан алатын табыс оның кәсіби қызметінен бөлінбейді, сондықтан мұндай табыс пайда болатын мемлекетте салық салынуы керек. Сондықтан Франция өзінің екіжақты келісімдеріне кәсіптік атақтан бөлуге болмайтын қызметтен түсетін табыс көзіне салық салуға рұқсат беретін қосымша абзацты енгізу құқығын өзіне қалдырады.

19. [Жойылған]

20. *Америка Құрама Штаттары* 1-тармақты ойын-сауық қызметкерлері немесе спортшы белгілі бір соманы алатын жағдайлармен шектеу құқығын өзіне қалдырады.

ЗЕЙНЕТАҚЫЛАРҒА САЛЫҚ САЛУҒА ҚАТЫСТЫ

18-БАПҚА ТҮСІНІКТЕМЕ

1. Осы бапқа сәйкес жеке еңбек қызметі үшін өтемақы тәртібімен төленетін зейнетақыларға алушының тұрақты тұратын мемлекетінде ғана салық салынады. Зейнетақының осы түріне және басқа да осыған ұқсас сыйақыға қатысты салық салу құқығы тұрақты тұратын мемлекетте қалуы керек деген қағиданы қолдау үшін әртүрлі саяси және әкімшілік Пікірлер қолданылады. Мысалы, зейнетақы алушы резиденті болып табылатын мемлекет алушының салықты төлеудің жалпы қабілетін есепке алу тұрғысынан кез-келген басқа мемлекетке қарағанда жақсы жағдайда, бұл негізінен оның бүкіл әлемдегі кірістеріне және отбасылық міндеттер сияқты жеке жағдайларға байланысты. Бұл шешім сонымен қатар зейнетақының осы түрін алушыларға алушының тұрақты тұратын мемлекетінен басқа мемлекеттерде салық міндеттемелерін сақтаудың әкімшілік ауыртпалығын жүктеуден аулақ болады.

2. Алайда, кейбір мемлекеттер тұрғылықты жері бойынша зейнетақыларға айрықша салық салу принципін қабылдағысы келмейді және осы бапқа балама нұсқаларды ұсынады. Осы баламалардың кейбіреулері және олар көтеретін мәселелер төмендегі 12-ден 21-ге дейінгі тармақтарда талқыланады, олар зейнетақы төлемдеріне қатысты салық құқықтарын бөлуге қатысты әртүрлі ойларды және бапты қалай тұжырымдалғанын қолдайтын себептерді қарастырады.

Баптың қолданылу аясы

3. Осы бапқа қолданылатын төлем түрлеріне тек бұрынғы қызметкерлерге ғана емес , басқа алушыларға да төленетін зейнетақылар (мысалы, жесірлерге/тұлдарға, серіктестерге немесе қызметкерлердің балаларына) және басқа да ұқсас төлемдер, мысалы, бұрын жалданбалы жұмыс бойынша өтемақы ретінде төленген аннуитеттік төлемдер жатады. Бұл бап мемлекетке, оның әкімшілік-аумақтық құрылымына немесе 19-баптың 2-тармағының ережелері қолданылмайтын жергілікті билік органдарына көрсетілген қызметтер үшін өтемақы тәртібімен зейнетақыларға да қолданылады. Осыған қарамастан, бұл бап тек бұрын жанданбалы жұмысы үшін өтемақы төлеу тәртібімен төленетін төлемдерге қатысты қолданылады; сондықтан ол, мысалы, зейнетақымен қамсыздандыру бағдарламасы есебінен қаржыландырылмаған капиталдан тікелей аннуитент алатын аннуитеттік рента үшін қолданылмайды. Бап тиісті төлемдер жүзеге асырылатын осындай сұлбаға қатысты салық тәртіптемесіне қарамастан қолданылады; демек, салық жеңілдіктеріне жатпайтын зейнетақы бағдарламасына сәйкес төлем "зейнетақыны немесе басқа да осындай сыйақыны" білдіруі мүмкін (мұндай жағдайда туындауы мүмкін салықтық сәйкессіздік төменде қарастырылады). Сол сияқты, бап 3-баптың 1-тармағының и) тармақшасында айқындалғандай, "танылған зейнетақы қорынан" тиісті төлемдер жүргізіле ме, жоқ па, соған қарамастан қолданылады.

4. Қызметкердің пайдасына еңбек жалдау қатынастары тоқтатылғаннан кейін әртүрлі төлемдер жасалуы мүмкін. Мұндай төлемдер осы баптың қолданысына жатады ма, жоқ па, келесі екі тармақта сипатталғандай, олар жүзеге асырылатын фактілер мен мән-жайларды ескере отырып, осындай төлемдердің сипатымен айқындалады (сондай-ақ Конвенцияны осындай бірқатар төлемдерге қолдануға қатысты 15-бапқа түсініктеменің 2.3-2.16-тармақтарын қараңыз).

5. Бұл сөздің әдеттегі мағынасындағы "зейнетақы" термині тек мерзімді төлемдерге қатысты болса, "басқа ұқсас сыйақы" деген сөздер мерзімді емес төлемдерді де қамту үшін жеткілікті кең тұжырым болып табылады. Мысалы, бап мерзімді зейнетақы төлемдерінің орнына біржолғы төлемді қамтуы мүмкін, ол еңбек жалдау қатынастары тоқтатылғаннан кейін жүзеге асырылады.

6. Егер қандай да бір нақты төлем зейнетақыға ұқсас басқа сыйақы ретінде немесе 15 — бапқа жататын орындалған жұмыстар үшін түпкілікті сыйақы ретінде қаралуға тиіс болса, онда бұл факт мәселесі. Мысалы, егер төлем нысанасы зейнетақыны ауыстыру немесе қысқартылған зейнетақы үшін өтемақы болып табылатыны туралы дәлелдер болса, онда бұл төлемді осы бапқа сәйкес келетін "басқа ұқсас сыйақы" деп сипаттауға болады. Бұл егер адам зейнеткерлікке шыққаннан кейін зейнетақы төлемі немесе жарналардың жалпы сомасы негізінде немесе зейнетақы бағдарламасының қолданыстағы ережелеріне сәйкес сол адамның басқа жағдайда құқығы болатын зейнетақы мөлшері негізінде есептелетін белгілі бір біржолғы сома арасында таңдау құқығы болған жағдайда орын алады. Төлем көзі маңызды фактор болып табылады; зейнетақы бағдарламасының шотына төлемдер, әдетте, осы баптың күшіне енеді. Белгілі бір төлемнің немесе төлемдер сериясының осы бапқа жататындығын анықтауға көмектесетін басқа факторларға мыналар жатады: төлем осы төлемді шарттаған еңбек жалдау қатынастары тоқтатылған кезде немесе одан кейін жүзеге асырыла ма; алушы жұмысын жалғастыра ма; алушы жалданбалы жұмыстың осы түріне қатысты әдеттегі зейнеткерлік жасқа жетті ме; біржолғы төлемнің нақты түріне құқығы бар басқа алушылардың жағдайы; және алушының бір уақытта басқа зейнетақы жеңілдіктерін алуға құқығы бар ма. Зейнетақы жарналарын өтеу (мысалы, уақытша жалданбалы жұмысынан кейін) 18-бапқа сәйкес "басқа ұқсас сыйақы" болып табылмайды. Мұндай төлемдерге салық салуда қиындықтар туындаған кезде Уағдаласушы мемлекеттер мәселені 25-баптың ережелеріне жүгіну жолымен шешуге тиіс.

7. Бұл бап тек бұрын жалдау жұмысы үшін өтемақы ретінде төленетін зейнетақыға және басқа да осындай сыйақыға қатысты болғандықтан, ол бұрын көрсетілген тәуелсіз жеке қызметтер үшін өтемақы ретінде төленетін зейнетақының басқа түрлеріне қолданылмайды. Алайда, кейбір мемлекеттер зейнетақының барлық түрлерін, соның ішінде мемлекеттік зейнетақыны қоса алғанда, осы баптың қолданылу аясын кеңейтуде . Осы жолмен жүргісі келетін мемлекеттер тиісті ережелерді енгізу туралы екіжақты негізде келісе алады.

Зейнетақымен байланысты трансшекаралық мәселелер

8. Экономиканың жаһандануы және халықаралық байланыстар мен көліктің дамуы адамдардың еңбек қызметіне де, жеке себептеріне де байланысты халықаралық ұтқырлығын едәуір арттырды. Бұл әртүрлі мемлекеттерде жұмыс істейтін және негізінен таза ішкі саяси ойларға негізделген зейнетақымен қамсыздандырудың әртүрлі тетіктерінің өзара әрекеттесуіне байланысты трансшекаралық мәселелердің маңыздылығын айтарлықтай арттырды. Бұл мәселелер көбінесе көптеген адамдарға әсер ететіндіктен, адамдардың, атап айтқанда жалданбалы жұмысшылардың халықаралық қозғалысына кедергілерді жою үшін оларды салық конвенцияларында шешкен жөн.

9. Мұндай мәселелердің көпшілігі мемлекеттердің зейнетақы қорларына жарналарға қатысты жүргізетін жалпы салық саясатындағы айырмашылықтардың нәтижесінде сәйкессіздіктерге қатысты. Көптеген мемлекеттерде зейнетақы жарналары үшін салықтық ынталандыру қарастырылған. Мұндай ынталандырулар көбінесе салық төлемдерін кейінге қалдыру түрінде болады, осылайша жеке тұлғаның зейнетақы қорына салынатын табысының бір бөлігі, сондай-ақ осындай қордан алынған кірістер немесе осындай адамға есептелген кез келген зейнетақы құқықтары салықтан босатылады. Екінші жағынан, осы схемалар шеңберіндегі зейнетақы төлемдеріне оларды алған кезде салық салынады. Бұл ретте, басқа мемлекеттер зейнетақы қорларына жарналарды жинақтаудың басқа түрлерімен тең қарайды және бұл жарналардың өзін де, олар бойынша кірісті де салықтан босатпайды; осылайша, егер сіз логикаға сәйкес, олар зейнетақы төлемдеріне салық салмайды. Осы екі тәсілдің арасында жарналар, олар бойынша кірістер, есептелген зейнетақы құқықтары немесе зейнетақы төлемдері ішінара салық салынатын немесе мүлдем босатылатын әртүрлі жүйелер бар.

10. Басқа проблемалар зейнетақы төлемдерін қамтамасыз етудің бір-бірінен айтарлықтай ерекшеленетін сұлбаларының болуынан туындайды. Бұл схемалар көбінесе келесі үш негізгі санатқа жіктеледі:

– заңмен бекітілген әлеуметтік қамсыздандыру бағдарламалары;

– кәсіптік зейнетақы схемалары;

– жеке зейнетақы бағдарламалары;

Зейнетақы схемаларының осы үш санаты арасындағы өзара іс-қимыл ерекше қиындықтар туғызады. Бұл қиындықтар әр мемлекеттің осы санаттардың әрқайсысына кіретін сұлбалар үшін әр түрлі салық ережелеріне ие болуы мүмкін екендігімен, сондай-ақ мемлекеттердің жеке тұлғаларға салық төлемдерін қамтамасыз ету тұрғысынан осы санаттардың әрқайсысына сүйенетін дәрежесінде айтарлықтай айырмашылықтар бар екендігімен күрделене түседі (мысалы, кейбір мемлекеттер зейнетақы төлемдерін тек әлеуметтік қамсыздандыру жүйелері арқылы береді, ал

басқалары ең алдымен жұмысшылардың мемлекеттік емес зейнетақысына немесе жеке зейнетақы бағдарламаларына сүйенеді).

11. Осы айырмашылықтардың барлығынан туындайтын мәселелер екіжақты келіссөздер барысында, атап айтқанда қосарланған салық салуды немесе қосарланған салық салудан бас тартуды болдырмау және қажет болған жағдайда арнайы ережелерді қолдану арқылы толығымен ескерілуі керек. Келесі бөлімдер осы трансшекаралық мәселелердің кейбірін қарастырады.

Зейнетақы төлемдеріне қатысты салық құқықтарын бөлу

12. Жоғарыда 9-тармақта түсіндірілгендей, көптеген мемлекеттер әртүрлі шектеулерді ескере отырып, салық зейнетақы бағдарламаларына немесе зейнетақы құқықтарын жинақтауға жарналар мен кірістерге толығымен немесе ішінара кейінге қалдырылады, бірақ зейнет жәрдемақылары төленген кезде өтеледі деген тәсілді қабылдады.

13. Осы мемлекеттердің кейбіреулері зейнетақы жарналарын шегеру зейнеткерлікке шыққанға дейін сақталатын жалдау табысының бір бөлігіне салық салуды кейінге қалдыру болғандықтан, Егер жеке тұлға зейнетақы төлемдерінің барлығын немесе бір бөлігін төлегенге дейін резидент болуды тоқтатқан болса, олар кейінге қалдырылған салықты өтей алуы керек деп санайды. Бұл көзқарас, әсіресе, жәрдемақылар бір реттік немесе қысқа мерзімге төленетін жағдайларда жиі кездеседі, өйткені бұл салықтан екі рет бас тарту қаупін арттырады.

14. Егер осы жеке тұлға резидент болатын басқа мемлекет осыған ұқсас тәсілді қолданылады, сондықтан оларды алған кезде осы зейнетақы төлемдеріне салық салса, мәселе бірінші кезекте екі мемлекет арасында салық құқығын бөлу болып табылады. Алайда, егер жеке тұлға зейнетақы төлемдеріне салық салмау үшін басқа тәсілді қолданатын мемлекеттің резиденті болса, екі мемлекет қабылдаған тәсілдердің сәйкес келмеуі салықтар ешқашан тиісті кірістен төленбейтін жағдайға әкеледі.

15. Осы себептерге байланысты кейбір мемлекеттер өздерінің салық конвенцияларына бұрынғы жалдау жұмыстарына байланысты зейнетақыларға қатысты салық салу көзінің айрықша немесе шектеулі құқықтарын қамтамасыз етуге арналған балама ережелерді енгізуге тырысады. Төменде кейбір мүшелер осы саяси және әкімшілік ойлардың нәтижесінде қабылдаған ережелердің мысалдары келтірілген; мемлекеттер осындай ережелерді енгізу туралы екіжақты келісе алады:

а) Зейнетақы төлемдеріне ерекше салық салуға рұқсат беретін ережелер

Осы Ережеге сәйкес бап келесідей құрастырылған:

19-баптың 2-тармағының ережелері сақталған жағдайда, осы Уағдаласушы мемлекетте екінші Уағдаласушы мемлекеттің резидентіне бұрын жалдау жөніндегі жұмысқа байланысты төленетін зейнетақылар мен басқа да осыған ұқсас сыйақыларға аталған бірінші Мемлекетте ғана салық салынуға тиіс.

b) зейнетақы төлемдеріне айрықша емес көздерден салық салуға мүмкіндік беретін ережелер

Осы Ережеге сәйкес, қаржы көзі болатын мемлекетке зейнетақы төлемдеріне салық салу құқығы беріледі, ал 23А немесе 23Б-баптың ережелері бұл құқықтың ерекше немесе жай ғана резидент мемлекет құқығының алдындағы екендігінің нәтижесі болып табылады. Бұл жағдайда бап төмендегідей рәсімделеді:

19-баптың 2-тармағының ережелері сақталған жағдайда, Уағдаласушы мемлекеттің резидентіне бұрын жалдау жөніндегі жұмысқа байланысты төленетін зейнетақылар мен басқа да осыған ұқсас сыйақыларға тек осы Мемлекетте ғана салық салынуға тиіс. Алайда, егер төлем осы Мемлекетте жүргізілсе, мұндай зейнетақыларға және басқа да осыған ұқсас сыйақыларға екінші Уағдаласушы мемлекетте де салық салынуы мүмкін.

c) зейнетақы көздеріне шектеулі салық салуға рұқсат беретін ережелер

Осы Ережеге сәйкес, қаржы көзі болатын мемлекетке зейнетақы төлемдеріне салық салу құқығы беріледі, бірақ бұл құқық әдетте төлемнің пайызымен көрсетілген лимитпен шектеледі. Бұл жағдайда бап төмендегідей рәсімделеді:

1. 19-баптың 2-тармағының ережелері сақталған жағдайда, Уағдаласушы мемлекеттің резидентіне жалданбалы жұмысшы ретінде жасаған жұмысына байланысты төленетін зейнетақыларға және басқа да осыған ұқсас сыйақыларға осы Мемлекетте салық салынуы мүмкін.

2. Алайда, мұндай зейнетақыларға және басқа да осыған ұқсас сыйақыларға олар пайда болатын Уағдаласушы мемлекетте және осы Мемлекеттің заңнамасына сәйкес салық салынуы мүмкін, бірақ осылай алынатын салық төлемнің жалпы сомасының [пайызынан] аспауға тиіс.

Мұндай ережені пайдалану кезінде резидент мемлекетке, егер ол босату әдісін қолданса, зейнетақы төлемдеріне салық салуға рұқсат етілуін қамтамасыз ету үшін 18-баптың 2-тармағына сілтеме 23А-баптың 2-тармағына қосылады, бірақ мемлекет көзінен алынатын салықтың есебін ұсыну қажет.

d) резидент мемлекет бұл төлемдерге салық салмаған жағдайда ғана қаржы көзі болатын мемлекеттен зейнетақы төлемдеріне салық салуға рұқсат беретін ережелер

Бұл ережені бірінші кезекте жоғарыдағы 14-тармақта сипатталған құрылымдық сәйкессіздікке алаңдайтын мемлекеттер пайдаланады. Содан кейін келесі редакцияның 2 тармағы қосылады:

2. Алайда, егер мұндай төлемдерге екінші Уағдаласушы мемлекетте оның салық заңнамасының әдеттегі қағидаларына сәйкес салық салынбаса, мұндай зейнетақыларға және басқа да осыған ұқсас сыйақыларға олар туындайтын Уағдаласушы мемлекетте де салық салынуы мүмкін.

16. Жоғарыда 13 және 14-тармақтарда көрсетілген себептерден басқа, мұндай ережелерді қарау кезінде әртүрлі саяси және әкімшілік ойларды ескеру қажет.

17. Біріншіден, резидент мемлекет зейнетақы төлемдеріне тиісті салық салуды қамтамасыз ету үшін ең жақсы жағдайда, өйткені бұл мемлекет әлемдік кірісті, демек, тиісті мөлшерлемелер мен жеке жәрдемақыларды сұрау үшін алушының салығын төлеудің жалпы қабілетін ескеруді жеңілдетеді. Керісінше, зейнетақы көздеріне салық салу шамадан тыс салық салуға әкелуі мүмкін, мұнда қаржы көзі болатын мемлекет төленген жалпы сомадан түпкілікті салық алады. Егер резидент мемлекетте шағын салықтар алынса немесе олар мүлдем алынбаса (мысалы, қолда бар жәрдемақыларға байланысты), зейнеткер төленетін салық үшін резидент мемлекетте салықты есепке алуға үміткер бола алмауы мүмкін. Алайда, кейбір мемлекеттер осы мемлекеттерден барлық кірістерін алатын бейрезиденттерге жеке жәрдемақыларын төлеу арқылы бұл мәселені шешуге тырысты. Сонымен қатар, егер бұл алушыға әлемдік табыс салығы салынатын болса, кейбір мемлекеттер бейрезидент алушыларға зейнетақы төлемдеріне шекті мөлшерлеме бойынша салық салуға рұқсат берді.

18. Екіншіден, әділеттілікті ескеру маңызды болуы мүмкін, өйткені қаржы көзі болатын мемлекет төлейтін зейнетақы деңгейі әдетте жергілікті салық мөлшерлемесін ескере отырып белгіленеді. Бұл жағдайда басқа салық мөлшерлемелері бар басқа мемлекетке қоныс аударған адам салық төлегеннен кейін зейнетақы алатын тиімді немесе қолайсыз жағдайда болады, бұл зейнетақы бағдарламасында қарастырылғаннан өзгеше болады.

19. Үшіншіден, зейнетақыға қатысты салық салу көзінің айрықша немесе шектеулі құқықтары бар балама ережелер зейнетақының қаржы көзі болатын мемлекетті анықтауды талап етеді. Уағдаласушы мемлекетте "төленетін" зейнетақыға қарапайым сілтеме осы Мемлекетте құрылған қор төлейтін зейнетақыны немесе мемлекетте атқарылған жұмысы үшін алынған зейнетақыны білдіретін деп түсіндірілуі мүмкін болғандықтан, мұндай тұжырымды қолданатын мемлекеттер оны қалай түсіндіруге және қолдануға болатындығын түсіндіруі керек.

19.1 Тұжырымдамалық деңгейде қаржы көзі болатын мемлекетті қор құрылған мемлекет, тиісті жұмыс жүргізілген мемлекет немесе шегерімдер сұралған мемлекет деп санауға болады. Осы тәсілдердің әрқайсысы бірнеше мемлекетте жұмыс істейтін адамдар мансап барысында резиденттігін өзгерткен немесе олар жұмыс істегеннен басқа мемлекетте құрылған қорлардан зейнетақы алған жағдайда қиындықтар туғызады . Мысалы, қазіргі уақытта көптеген адамдар өздерінің мансаптарының көп бөлігін өздерінің зейнетақы қорлары құрылған және ақыр соңында зейнетақы төлемдерін төлейтін мемлекеттен тыс жерлерде өткізеді. Бұл жағдайда қор құрылған мемлекетті қаржы көзі болатын мемлекет ретінде қарауды негіздеу қиын болып көрінуі мүмкін. Жұмыс немесе сұралған шегерімдер орындалған қаржы көзі болатын мемлекет ретінде қарастырудың баламасы бұл мәселені шешеді, бірақ салық төлеушілер үшін де, салық органдары үшін де әкімшілік қиындықтар туғызады, әсіресе егер адамдар мансап барысында көптеген мемлекеттерде жұмыс істеген болса, бұл бір зейнетақының әр

түрлі бөліктердің пайда болу мүмкіндігін тудырады және әртүрлі қаржы көзі болатын мемлекеттері болады.

19.2 Зейнетақыға қатысты салық салу көзінің айрықша немесе шектеулі құқықтары бар ережелерді пайдаланғысы келетін мемлекеттер зейнетақы көзінің мемлекетін анықтауға байланысты осы мәселелерді ескеруі керек. Сондықтан, мысалы, екі мемлекет бірдей зейнетақыға қатысты салық көзін талап ететін жағдайларды болдырмау үшін олар осы мақсатта қабылдаған ережеге байланысты туындайтын әкімшілік қиындықтарды шешуі керек.

20. Төртіншіден, осы балама ережелерге қарсы тағы бір дәлел – резидент мемлекетке айрықша салық салу зейнеткерлерге тек 18-бапта көзделген төлемдерге қатысты өз резидент мемлекетінің салық ережелерін сақтау қажет екенін білдіреді. Алайда, егер зейнетақы көзіне шектеулі немесе ерекше салық салуға рұқсат етілсе, зейнеткер екі Уағдаласушы мемлекеттің де салық ережелерін сақтауы керек.

21. Алайда, резидентке ерекше салық салу шетелдік зейнетақы кірістері туралы есепті ұсынбау туралы алаңдаушылық тудыруы мүмкін. Алайда, ақпарат алмасу салық төлеушілердің тиісті сәйкестік жүйелерімен бірге шетелдік зейнетақы төлемдері туралы есептерді ұсынбау жиілігін төмендетеді.

Салықтан босатылған зейнетақылар

22. Жоғарыда 9-тармақта айтылғандай, кейбір мемлекеттер зейнетақы төлемдеріне жалпы салық салмайды немесе зейнетақы төлемдерінің жекелеген санаттарын немесе бөліктерін салық салудан басқа жолмен босатады. Мұндай жағдайларда резидент мемлекетте зейнетақыларға салық салуды көздейтін баптың ережелері осы мемлекетке салық салынбауы тиіс және оның мөлшері осы босатуды ескере отырып анықталуы мүмкін зейнетақыларға салық салуға әкелуі мүмкін. Бұл зейнетақы алушы үшін негізсіз қаржылық қиындықтарға әкелуі мүмкін.

23. Осындай сәйкессіздіктен туындайтын проблемаларды болдырмау үшін кейбір мемлекеттер салық келісімдеріне алушы екінші Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатын зейнетақыларға салық салудан босату тәртіптемесін сақтау туралы ережелерді енгізеді. Бұл ережелер зейнетақының белгілі бір санаттарымен шектелуі мүмкін немесе мәселені жан-жақты шеше алады. Соңғы тәсілдің мысалы келесі редакцияның ережесі болуы мүмкін:

Осы Конвенцияның қандай да бір ережесіне қарамастан, екінші Уағдаласушы мемлекетте атқарылатын өткен жалданбалы жұмысына байланысты бір Уағдаласушы мемлекеттің резидентіне төленетін кез келген зейнетақы немесе осыған ұқсас басқа сыйақы, егер бұл зейнетақы немесе басқа сыйақы басқа Мемлекетте салықтан босатылған болса, алушы осы басқа мемлекеттің резиденті болды бірінші аталған Мемлекетте салықтан босатылады.

Заңда белгіленген әлеуметтік қамсыздандыру бағдарламаларына қатысты мәселелер

24. Жағдайларға байланысты әлеуметтік төлемдер осы баптың "өткендегі жалданбалы жұмысына байланысты зейнетақылар және басқа да осыған ұқсас сыйақылар" ретінде, 19-бапқа сәйкес "Уағдаласушы мемлекет немесе осы мемлекетке... көрсетілген қызметтерге қатысты өзі құрған... қорлардан төлейтін зейнетақы(лар)" немесе 21-бапқа сәйкес "табыс баптары ... алдыңғы баптарда айтылмаған" ретінде қолданылуы мүмкін. Әлеуметтік төлемдер, егер 19-баптың 2-тармағы қолданылмаса, бұрын жалдау жұмысына байланысты төленсе, осы баптың қолданысына жатады (төменде қараңыз). Әлеуметтік төлем туралы, егер жалдау жұмысы осы төлемді алудың шарты болса, ол "бұрынғы жұмысқа байланысты" төленеді деп айтуға болады. Мысалы , егер тиісті әлеуметтік қамсыздандыру бағдарламасы мыналарды қарастырса, солай болады:

- зейнетақы мөлшері, егер адам жұмыс істемеген жылдар зейнетақы төлемдеріне әкеп соқпаса, жалданбалы жұмыс өтілі немесе жалданбалы жұмыстан түскен табыс немесе осындай екі тармақ негізінде ғана айқындалады,

- зейнетақы мөлшері бағдарламаға жарналар негізінде анықталады, олар жалдау бойынша жұмыспен қамтылған жағдайда және жалдау бойынша жұмыспен қамту кезеңіне байланысты немесе

- зейнетақы мөлшері жалдау бойынша жұмыс өтілі және, немесе бағдарламаға жарналар, немесе бағдарламаның инвестициялық кірісі немесе екі тармақ негізінде айқындалады.

25. 19-баптың 2-тармағы 18-баптың қолданысына жататын әлеуметтік төлемге қолданылады, тек бұрын жалданбалы жұмыс, оның есебінен төленген, 19-баптың 3-тармағында көрсетілген қызметтерден өзгеше мемлекетке, оның саяси бөлімшесіне немесе жергілікті билік органына көрсетілген қызметтер болып табылатындығын қоспағанда.

26. 18 немесе 19-бапқа жатпайтын әлеуметтік төлемдер 21-бапқа жатады. Бұл, мысалы, өзін-өзі жұмыспен қамтыған адамдарға төленетін төлемдерге, сондай-ақ тек ресурстарға, жасқа немесе мүгедектікке негізделген зейнетақыға қатысты болуы мүмкін, олар бұрынғы жұмысқа немесе бұрынғы жұмысқа байланысты факторларға қарамастан төленуі мүмкін (мысалы, жұмыс өтілі немесе жұмыс кезінде жасалған жарналар жалдау бойынша).

27. Алайда, кейбір мемлекеттер мемлекеттік зейнетақыға ұқсас Әлеуметтік қамсыздандыру жүйесінің бөлігі болып табылатын мемлекеттік зейнетақы бағдарламасы арқылы төленетін зейнетақыларды қарастырады. Осы негізде мұндай мемлекеттер қаржы көзі болатын мемлекет, яғни зейнетақы төленетін мемлекет барлық осындай зейнетақыларға салық салуға құқылы болуы керек деп санайды. Осы мемлекеттер жасаған көптеген конвенциялар осы шотқа ережелерді, кейде қаржы көзі

болатын мемлекеттің әлеуметтік қамсыздандыру туралы заңнамасына сәйкес төленетін басқа төлемдерді де қамтиды. Осындай көзқарасты ұстанатын Уағдаласушы мемлекеттер қаржы көзі болатын мемлекетке оның әлеуметтік қамсыздандыру туралы заңнамасына сәйкес жүргізілетін салық төлемдеріне құқық беретін бапқа қосымша тармақты екіжақты негізде келісе алады. Мұндай тармақ мынадай редакцияда жазылуы мүмкін:

1-тармақтың ережелеріне қарамастан, Уағдаласушы мемлекеттің әлеуметтік қамсыздандыру туралы заңнамасына сәйкес жүргізілетін зейнетақыларға және басқа да төлемдерге осы мемлекетте салық салынуы мүмкін. Егер осындай төлемдерді алушы резиденті болып табылатын мемлекет салықтық босату әдісін қолданса, төлемдерге тек қаржы көзі болатын мемлекетте салық салынады, ал есепке алу әдісін қолданатын мемлекеттер төлемдерге салық сала алады және қаржы көзі болатын мемлекетте алынатын салықты ескереді. Салықтық есепке алу әдісін өз келісімдерінде жалпы әдіс ретінде қолданатын кейбір мемлекеттер, алайда, қаржы көзі болатын мемлекет мұндай төлемдерге салық салуға айрықша құқылы болуы керек деп санауы мүмкін. Сондықтан мұндай мемлекеттер "салық салынуы керек" деген сөздерді жоғарыдағы редакциядағы "салық салынуы мүмкін" деген сөздермен ауыстыруы керек.

28. Ереженің жоғарыда аталған редакциясы әрбір Уағдаласушы мемлекеттің әлеуметтік қамсыздандыру туралы заңнамасына қатысты болғанымен, оны қамтудың шегі бар. "Әлеуметтік қамсыздандыру" әдетте мемлекет өз халқын табыстың немесе зейнетақы төлемдерінің ең төменгі деңгейімен қамтамасыз ету немесе жұмыссыздық, жұмысқа байланысты жарақаттар, ауру немесе өлім сияқты оқиғалардың қаржылық салдарын азайту үшін енгізетін міндетті сақтандыру жүйесін білдіреді. Әлеуметтік қамсыздандыру жүйелерінің жалпы ерекшелігі – жәрдемақы мөлшерін мемлекет анықтайды. Осы Ережемен қамтылуы мүмкін төлемдерге Мемлекеттік зейнетақы жүйесі шеңберінде халыққа қолжетімді зейнетақылар, қарттық бойынша зейнетақы төлемдері, сондай-ақ жұмыссыздық, мүгедектік, жүктілік және босану бойынша төлемдер, асыраушысынан айрылу, сырқаттану бойынша жәрдемақы, әлеуметтік көмек және мемлекет немесе мемлекеттік ұйымдар жүргізетін отбасыларды қорғау бойынша төлемдер жататын, бөлінетін қорларды басқару үшін құрылған. Уағдаласушы мемлекеттердің әлеуметтік қамсыздандыру жүйелерінде елеулі айырмашылықтар болуы мүмкін болғандықтан, ереженің аталған редакциясын пайдаланғысы келетін мемлекеттердің екіжақты келіссөздер барысында олардың ереже нені қамтитыны туралы ортақ түсінігі бар екеніне көз жеткізуі маңызды.

Жеке зейнетақы бағдарламаларына қатысты мәселелер

29. Көптеген мемлекеттерде жеңілдетілген салық тәртіптемесі (әдетте жоғарыдағы 9-тармақта сипатталған салықты кейінге қалдыру түрінде) зейнетақы төлемдерін ұсыну үшін құрылған кейбір жеке жинақ бағдарламаларына қол жетімді. Бұл жеке зейнетақы

бағдарламалары, әдетте, жұмысқа орналасуға байланысты зейнетақы бағдарламаларына қол жеткізе алмайтын адамдар үшін қол жетімді; дегенмен, олар әлеуметтік сақтандыру және жұмысқа орналасуға байланысты зейнетақы бағдарламалары арқылы алатын зейнетақы төлемдерін толықтырғысы келетін жалдамалы қызметкерлеріне де қол жетімді болуы мүмкін. Бұл бағдарламалар әртүрлі құқықтық формаларды алады. Мысалы, бұл банктік жинақ шоттары, жеке инвестициялық қорлар немесе жеке өмірді толық сақтандыру полистері болуы мүмкін. Олардың жалпы ерекшелігі – жарналардың мөлшері шектеулі жеңілдікті салық тәртіптемесі.

30. Мұндай бағдарламаларды қолдануда басқа мемлекетте белгіленген осындай бағдарламаға жарналарға қатысты бір Уағдаласушы мемлекеттегі салық тәртіптемесі сияқты жұмысқа орналасуға байланысты бағдарламаларға қатысты көптеген трансшекаралық мәселелер туындайды (төмендегі 31-65-тармақтарды қараңыз). Дегенмен, жеке зейнетақы бағдарламаларына тән және екіжақты Конвенция бойынша келіссөздер кезінде жеке қарастыру қажет болуы мүмкін мәселелер туындауы мүмкін. Осындай мәселелердің бірі басқа мемлекетте белгіленген осындай бағдарлама бойынша алынатын табыстарға қатысты әрбір мемлекеттегі салық тәртіптемесі болып табылады. Көптеген мемлекеттерде белгілі бір жағдайларда шетелде құрылған жеке зейнетақы бағдарламасы арқылы алынған кірістерге салық салуға әкелетін ережелер (белгілі бір жағдайларда сенімгерлік кірісті құрылтайшыға немесе пайда алушыға жатқызатын шетелдік инвестициялық қорлардың (FIF) ережелері немесе инвестициялардың белгілі бір түрлеріне, соның ішінде өмірді толық сақтандыру полистеріне қатысты табыс салығын есептеуді көздейтін ережелер сияқты) бар. Мұндай нәтижені зейнетақы жинақтарына салық салуға деген көзқарасы тұрғысынан қолайсыз деп санайтын мемлекеттер мұндай салық салудың алдын алуды қалауы мүмкін. Осы мәселеге қатысты және жеке зейнетақы бағдарламалары деп танылған бағдарламалармен шектелетін ережені келесі редакцияда тұжырымдауға болады:

Осы мемлекеттің резиденті болып табылатын және бұрын екінші Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болған жеке тұлғаның бір Уағдаласушы мемлекетте төленуге жататын салықты есептеу мақсаттары үшін келісім шеңберінде алынған кез келген табыс,

a) осы тұлға үшін зейнетақы төлемдерін қамтамасыз ету мақсатында бірінші аталған мемлекеттен тыс жерде тіркелген адаммен жасалған,

b) адам басқа мемлекеттің резиденті болған кезде оған қатысады және қатысқан,

c) бірінші аталған Мемлекеттің құзыретті органы осы Мемлекеттің салық мақсаттары үшін осындай деп танылған жеке зейнетақы бағдарламасына тұтастай сәйкес деп танитын жағдайда,

бұл мемлекетте белгіленген жеке зейнетақы бағдарламасы арқылы алынған табыс ретінде қарастырылады. Бұл тармақ механизмге сәйкес бөлінген кез келген табысқа салық салуды ешқандай жолмен шектемейді.

Шетелдік зейнетақы бағдарламаларына жарналар үшін салық тәртіптемесі

А. Жалпы ескертулер

31. Көпұлтты корпорациялардың ерекшелігі - олардың қызметкерлері мезгіл-мезгіл резидент мемлекеттен тыс жерде жұмыс істейді деп күтілуде. Персонал басқа елдерге жұмысқа жіберілетін қызмет шарттары Жұмыс беруші үшін де, жалдамалы қызметкер үшін де өте маңызды. Осындай шарттардың бірі нақты қызметкерді зейнетақымен қамсыздандыру. Сол сияқты, тәуелсіз мердігерлер ретінде қызмет көрсету үшін басқа елдерге қоныс аударатын адамдар көбінесе өз елдерінде болған зейнетақымен қамсыздандыру шарттарына байланысты трансшекаралық салық мәселелеріне тап болады.

32. Шетелде жұмыс істейтін адамдар көбінесе басқа елде болған кезде резидент мемлекеттегі зейнетақы бағдарламасына (соның ішінде зейнетақы жеңілдіктерін қамтамасыз ететін әлеуметтік сақтандыру бағдарламасына) үлес қосқысы келеді. Бұл басқа бағдарламаға көшу құқықтар мен жеңілдіктердің жоғалуына әкелуі мүмкін, сонымен қатар бірнеше елдерде зейнетақымен қамсыздандыру нәтижесінде туындауы мүмкін көптеген практикалық қиындықтармен байланысты.

33. Өз елінен тыс жерде жұмыс істейтін адамдар немесе олардың атынан жүзеге асыратын зейнетақы жарналарына берілетін салық тәртіптемесі әр елде әр түрлі және әр жағдайда әр түрлі болады. Шетелде жұмысқа тағайындалғанға немесе еңбек келісімшартына қол қойылғанға дейін бұл адамдар, әдетте, резидент мемлекеттегі зейнетақы жарналары есебінен салық жеңілдіктерін алады. Мұндай адамның шетелде жұмыс істеуі кезінде кейбір жағдайларда мұндай жарналар бойынша салықтық жеңілдіктер сақталады. Мысалы, егер жеке тұлға резидент болып қалса және резидент мемлекетте толығымен салық салынатын болса, онда бұл елде қарастырылған бағдарламаға зейнетақы жарналары әдетте салық жеңілдіктеріне жатады. Алайда, көбінесе шетелде жұмыс істейтін адамның резидент мемлекетте төлейтін жарналары резидент мемлекетінде де, болу мемлекетінде де жеңілдіктерге жатпайды. Мұндай жағдайда шетелдік іссапар немесе келісімшарт бойынша жұмыс кезінде резидент мемлекеттегі зейнетақы бағдарламасына қатысуды сақтау, егер тыйым салынбаған болса, қымбатқа түседі. Төмендегі 37-тармақта мүше елдер резидент мемлекеттен тыс жерде жұмыс істейтін жеке тұлғалардың зейнетақы жарналарына қатысты жеңілдікті қамтамасыз ету үшін өз қалауы бойынша екіжақты шарттарға енгізе алатын ереже қамтылған.

34. Алайда, кейбір мүше елдер бұл мәселені келісім-шарт ережесі арқылы шешуге болады деп санамауы мүмкін, атап айтқанда, болу мемлекетінде салықтан жарналарды шегеруді қамтамасыз ету мақсатында зейнетақы бағдарламасына түзету енгізуді жөн

көреді. Егер ішкі заңнама резиденттер төлейтін жарналарға ғана салық жеңілдіктеріне жол берсе, басқа елдер мұндай ережені шартқа енгізуге қарсы болуы мүмкін. Мұндай жағдайларда ұсынылған ережені екіжақты шартқа енгізу орынды емес.

35. Ұсынылған ереже жеке зейнетақы бағдарламаларын, сондай-ақ әлеуметтік сақтандыру бағдарламаларын қоса алғанда, зейнетақы бағдарламаларының барлық түрлеріне жарналарды реттейді. Көптеген мүше елдер әлеуметтік сақтандыру бағдарламаларына жарналар мәселесін болдырмауға көмектесетін әлеуметтік сақтандыруды біріктіру туралы екіжақты келісімдер жасады; бұл келісімдер, әдетте, басқа елдерге жіберілген жарналардың салық тәртіптемесін реттемейді. Жұмыс беруші де, жалдамалы қызметкер де жарна салатын корпоративтік зейнетақы бағдарламасы жағдайында бұл ереже осы екі жарнаны да қамтиды. Сонымен қатар, бұл ереже жарналарды салықтық шегеру мәселесімен шектелмейді, өйткені ол зейнетақы бағдарламасынан кіріс алатын жеке тұлғаға қатысты жарналардың салық тәртіптемесінің барлық аспектілерін реттейді. Осылайша, бұл ереже мынадай: жарна болып табылатын қызметкерді жалданбалы жұмыстан түсетін табысқа салық салынуы керек пе, жоқ па, сондай-ақ жарналардан алынған жеке тұлғаның инвестициялық табысына салық салынуы керек пе, жоқ па деген мәселелерге қатысты. Алайда, бұл ереже зейнетақы қорларының кірістеріне салық салуға қатысты емес (бұл мәселе 69-тармақта, төменде қарастырылған). Осы мәселелердің кез келгеніне қатысты осы ереженің қолданылу аясын өзгерткісі келетін Уағдаласушы мемлекеттер мұны екіжақты келіссөздер шеңберінде жасай алады.

В. Ереженің мақсаты

36. Бұл ереженің мақсаты – резидент мемлекеттегі зейнетақы бағдарламасына жарналардың салық тәртіптемесі есебінен жеке тұлғаларға шетелде жұмысқа тағайындалуға ниет білдіруіне кедергілер туғызудан барынша мүмкіндігінше аулақ болуды қамтамасыз ету. Ең алдымен, бұл ереже осы екі елдің зейнетақы бағдарламаларының жалпы баламасын белгілеуге және екі елдің заңнамасында көзделген шектеулерге сүйене отырып, салықтан босату қолданылатын жарналар үшін шектеулерді кейіннен енгізуге бағытталған.

С. Ұсынылған ереже

37. Төменде жоғарыда аталған мәселені шешу үшін екіжақты конвенцияларға енгізілуі мүмкін ұсынылған ереженің мәтіні келтірілген:

1. Бір Уағдаласушы мемлекетте салық салу мақсатында құрылған және танылған, екінші Уағдаласушы мемлекетте қызмет көрсететін жеке тұлға немесе осындай адамның атынан енгізетін зейнетақы бағдарламасына жарналардың мұндай тұлға төлеуге жататын салықты және осы мемлекетте салық салынуы мүмкін кәсіпорынның пайдасын айқындау мақсатында онда болуы тиіс осы мемлекетте салық салу мақсатында танылған зейнетақы бағдарламасына енгізілген жарналар сияқты шарттар мен шектеулерге бағынады:

a) бұл жеке тұлға осы мемлекеттің резиденті болып табылмады және осы мемлекетте қызмет көрсету басталар алдында зейнетақы бағдарламасына қатысты; және

b) зейнетақы бағдарламасын осы мемлекеттің құзыретті органы тұтастай алғанда осы мемлекеттің салық салу мақсатында осындай деп танылған зейнетақы бағдарламасына сәйкес деп таниды.

2. 1-тармақтың мақсаттарында:

a) "зейнетақы бағдарламасы" термині 1-тармақта көрсетілген қызметтерді ұсынуға байланысты зейнеткерлікке шыққаннан кейін жәрдемақы төлеуді қамтамасыз ету мақсатында осы жеке тұлға қатысатын тетікті білдіреді; және

b) егер бағдарламаға жарналар осы мемлекеттегі салықты азайту талаптарына сәйкес келсе, зейнетақы бағдарламасы мемлекетте салық салу мақсатында танылады.

38. Жоғарыда көрсетілген ереже екі Уағдаласушы мемлекеттің бірінде құрылған зейнетақы бағдарламаларымен шектеледі. Жеке тұлғалар үшін бірнеше елдерде жүйелі түрде жұмыс істеу өте кең таралғандықтан, кейбір мемлекеттер үшінші мемлекетте құрылған зейнетақы бағдарламасына жарналар салуды жалғастыра отырып, жеке тұлға бір Уағдаласушы мемлекеттен екінші мемлекетке ауысатын жағдайларды қамту жағына қарай осы ережені қолдану аясын кеңейтуді қалауы мүмкін. Алайда, егер болу мемлекеті осындай зейнетақы бағдарламасына қатысты ақпаратқа қол жеткізе алмаса (мысалы, осындай үшінші мемлекетпен жасалған салық Конвенциясы туралы ақпарат алмасу туралы ережелерге сәйкес), қамту саласын мұндай кеңейту әкімшілік қиындықтар тудыруы мүмкін; сондай-ақ, салықтық босату өзара емес негізде берілетін жағдай туындауы мүмкін, өйткені үшінші мемлекет болу мемлекетінде құрылған зейнетақы бағдарламасына жарна салатын жеке тұлғаға осындай босатуды бермейді. Осы қиындықтарға қарамастан, үшінші мемлекеттерде құрылған қорларды қамту үшін ұсынылған Ереженің қолданылу аясын кеңейтуді қалайтын мемлекеттер мұны ұсынылған ереженің баламалы нұсқасын келесі редакцияда қабылдау арқылы жасай алады:

1. Бір Уағдаласушы мемлекетте қызмет көрсететін жеке тұлға немесе осындай тұлғаның атынан зейнетақы бағдарламасына енгізетін жарналар:

a) екінші Уағдаласушы мемлекетте салық салу мақсатында танылған;

b) аталған жеке тұлға аталған бірінші мемлекетте қызмет көрсету басталғанға дейін тікелей қатысқан;

c) осы жеке тұлға басқа мемлекетте қызмет көрсеткен немесе басқа мемлекеттің резиденті болған кезеңде осы жеке тұлға қатысқан; және

d) бірінші аталған мемлекеттің құзыретті органы осы мемлекеттің салық салу мақсатында осындай деп танылған зейнетақы бағдарламасына тұтастай сәйкес деп таныған жағдайда,

мынадай мақсаттар үшін керек:

e) бірінші аталған мемлекетте осындай тұлға төлейтін салықтың анықтамалары және

f) бірінші аталған мемлекетте салық салынуы мүмкін кәсіпорынның пайдасын анықтау,

бұл мемлекетте осындай тәртіптемеге ие болу және бірінші аталған Мемлекетте салық салу мақсатында танылған зейнетақы бағдарламасына енгізілген жарналар сияқты шарттар мен шектеулерге бағыну.

2. 1-тармақтың мақсаттарында:

a) "зейнетақы бағдарламасы" термині 1-тармақта көрсетілген қызметтерді ұсынуға байланысты зейнеткерлікке шыққаннан кейін жәрдемақы төлеуді қамтамасыз ету мақсатында осы жеке тұлға қатысатын тетікті білдіреді; және

b) егер бағдарламаға жарналар осы мемлекетте салықты азайту үшін талаптарға сәйкес келсе, зейнетақы бағдарламасы мемлекетте салық салу мақсатында танылады.

D. Ұсынылған ереженің сипаттамалары

39. Келесі тармақтарда жоғарыда 37-тармақта баяндалған ұсынылатын ереженің негізгі сипаттамалары қарастырылады.

40. Ұсынылатын ереженің 1-тармағында жеке тұлғаның да, осы ережеге қолданылатын жарналардың да сипаттамалары бар. Сондай - ақ, онда жеке тұлға немесе бір Уағдаласушы мемлекетте (болу мемлекетінде) қызмет көрсететін жеке тұлғаның атынан екінші Уағдаласушы мемлекетте (резидент мемлекетте) белгілі бір зейнетақы бағдарламасына енгізген жарналар болу мемлекетінде көзделген шарттарда және шектеулермен салық салудан босатылады деген қағида баяндалған болу мемлекетінің зейнетақы бағдарламаларына жарналарды босатуға қатысты.

41. Салықтық жеңілдіктер көрсетілген шарттармен резидент мемлекеттегі зейнетақы бағдарламасына жарналар есебінен резидент мемлекеттегі, яғни зейнетақы бағдарламасы жүзеге асырылатын жерде немесе бағдарламаға жарналар негізге алынатын экономикалық қызмет жүзеге асырылатын елде берілуі мүмкін.

42. Резидент мемлекетке салықтық жеңілдік беру туралы шешім тиімсіз болуы мүмкін, өйткені жеке тұлғаның бұл елде салық салынатын кірісі болмауы немесе мұндай кірісі аз болуы мүмкін. Сондықтан, практикалық себептерге байланысты болу елінде жеңілдік ұсынған жөн болар еді және дәл осы нұсқа ұсынылған ережеде қабылданған.

43. Жеке тұлғаның сипаттамаларын көрсете отырып, 1-тармақ нақты жеңілдіктер болу мемлекетінде жеке тұлға жұмысқа келгенге дейін болу мемлекетінің резиденті болмауы керек.

44. Алайда, 1-тармақ тек болу мемлекетінде резидент болатын жеке тұлғалардың ережені қолдануын шектемейді. Көптеген жағдайларда шетелде жұмыс істейтін және резидент мемлекеттің резиденті болып қалатын адамдар әлі де сол жерде салық жеңілдіктерін беру талаптарына сай келеді, бірақ әрдайым бұлай бола бермейді.

Сондықтан ұсынылған ереже болу мемлекетінде жұмыс істейтін бейрезиденттерге, сондай-ақ сол жерде резидент мәртебесін алатын адамдарға қолданылады. Кейбір мүше елдерде ішкі заңнама салық шегерімдерін резиденттер енгізетін жарналармен шектеуі мүмкін және бұл мүше елдер ұсынылған ережені сәйкесінше шектегісі келуі мүмкін. Сонымен қатар, бейрезиденттер үшін ерекше тәртіптемесі бар мемлекеттер (атап айтқанда, арнайы төмен мөлшерлеме бойынша салық салу) екіжақты келіссөздер процессі бұл ережені тек резиденттердің қолдануын шектеу туралы уағдаласа алады.

45. Егер жеке тұлғалар неғұрлым жеңілдікті тәртіптемесі бар елдегі зейнетақы бағдарламасына қосылу үшін болу мемлекетінде резидент болуды уақытша тоқтатса, жекелеген мемлекеттер теріс пайдалану мүмкіндігін болдырмайтын ереже енгізгісі келуі мүмкін. Мұндай ереженің нұсқаларының бірі азаматтықтың болу шартын көздеуі мүмкін, ол болу мемлекетінің азаматтары болып табылатын адамдарды ұсынылған жағдайдан алып тастай алады.

46. Жоғарыда айтылғандай, жеке тұлғалар үшін әдеттегі тәжірибе әр түрлі елдерде дәйекті түрде жұмыс істеу болып табылады; осы себепті ұсынылған ереже резидент мемлекеттің резиденттері болып табылатын жеке тұлғалармен тікелей болу мемлекетінде қызмет көрсеткенге дейін шектелмейді. Ереже болу мемлекетінде үшінші елден келетін адамдарға қолданылады, өйткені ол тек онда жалданбалы жұмыс басталғанға дейін болу мемлекетінің резиденті болмаған адамдармен шектеледі. Алайда, 1-бап Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің немесе екеуінің де резиденттерінің Конвенцияны қолдану аясын шектейді. Сондықтан болу мемлекетінің де, зейнетақы бағдарламасы жұмыс істейтін резидент мемлекеттің де резиденті болып табылмайтын адам осы екі мемлекет арасындағы Конвенцияның қолданысына жатпайды.

47. Ұсынылып отырған ереже жеке тұлғаның болу мемлекетінде жұмыс істей алатын мерзімінің ұзақтығына шектеу қоймайды. Егер адам болу мемлекетінде ұзақ уақыт жұмыс істесе, бұл мемлекет іс жүзінде оның резидент мемлекетіне айналады және ереже бұдан былай қолданылмауы керек деп дау айтуға болады. Шынында да, кейбір болу мемлекеттері шетелдік зейнетақы бағдарламаларына салықтық жеңілдіктерді уақытша негізде адамдар осы мемлекетте болған жағдайларда шектеді.

48. Сонымен қатар, мерзім шегін қосу жоғарыдағы 45-тармақта көрсетілген ықтимал теріс қылықтардың алдын алуға көмектеседі. Екіжақты келіссөздер барысында жекелеген елдер жеке тұлға болу мемлекетінде қызмет көрсете алатын мерзім бойынша шектеуді енгізуді орынды деп санауы мүмкін, осы мерзім өткеннен кейін ұсынылатын ережеге сәйкес ұсынылатын салықтық жеңілдіктер бұдан былай қолданылмайды.

49. Жарналардың сипаттамаларын қарастыра отырып, 1-тармақ бірқатар шарттарды қарастырады. Онда ереже жеке тұлға немесе оның атынан резидент мемлекетте салық салу мақсатында құрылған және танылған зейнетақы бағдарламасына енгізілетін жарналарға ғана қолданылатыны анық көрсетілген. "Салық салу мақсатында танылған"

деген сөз ұсынылатын ереженің 2б тармақшасында айқындалған; бұл сөз 3-баптың 1-тармағының и) тармақшасындағы "танылған зейнетақы қоры" терминін айқындаумен байланысты емес, сондықтан зейнетақы бағдарламасы "танылған зейнетақы қоры" болып табылатынына қарамастан қолданылады. "Жеке тұлға немесе оның атынан енгізілетін" деген сөз жеке тұлға тікелей енгізетін жарналарға да, жұмыс беруші немесе басқа Тарап (мысалы, жұбайы/зайыбы) осындай адамның атынан енгізетін жарналарға да қолдануға арналған. 24-баптың 4-тармағында жұмыс берушінің екінші Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатын зейнетақы қорына жарналары (ол "танылған зейнетақы қоры" болып табылатынына қарамастан) резидент зейнетақы қорына жарналар сияқты шарттарда салық шегеріміне жатқызылатынына кепілдік берілсе де, бұл ереже бірдей қамтамасыз ету үшін жеткіліксіз болуы мүмкін жұмыс берушінің отандық және шетелдік зейнетақы қорларына жарналарының режимі. Бұл, мысалы, жұмыс берушінің шетелдік қорға жарналары оны жалдамалы қызметкер алған кезде салық салынатын төлем ретінде қарастырылған кезде немесе жұмыс берушінің салықтық шегерімі белгілі бір Қордың резидент немесе резидент еместігіне, әдетте шетелдік зейнетақы қорларын алып тастауға әкелетін басқа шарттарға (мысалы, салық органдарында тіркелуден немесе филиалдардың болуынан) байланысты болған кезде орын алады. Осы себептерге байланысты жұмыс берушінің жарналары ұсынылған ережемен қамтылады, дегенмен 24-баптың 4-тармағы кейбір жағдайларда ұқсас салық шегерімін қамтамасыз ете алады.

50. Жарналардың сипаттамаларына қатысты екінші шарт-жарналар болу мемлекетінің құзыретті органы мойындаған резидент мемлекеттің бағдарламасына, тұтастай алғанда, болу мемлекетінде салық салу мақсатында осындай деп танылған бағдарламаға сәйкес келетіндей етіп енгізілуі тиіс. Бұл шарт тек танылған бағдарламаларға жарналар мүше елдердегі салықтық жеңілдік талаптарын қанағаттандыра алатындығынан туындайды. Әрине, бұл шектеу жеке тұлға шетелде жұмыс істеген кезде төлейтін жарналар мен резидент мемлекеттегі жұмыс кезінде төленетін жарналарға қатысты баламалы салық режиміне міндетті түрде кепілдік бермейді. Егер болу мемлекетінің зейнетақы бағдарламаларын тануға қатысты нормалары резидент мемлекеттегі қолданыстағы бағдарламаларға қарағанда анағұрлым шектеулі сипатта болса, жеке тұлға өзінің резидент мемлекетінің зейнетақы бағдарламасына жарналар резидент мемлекеттегі жұмыс кезеңіне қарағанда, оның болу мемлекетіндегі жұмысы кезеңінде онша қолайлы емес тәртіптемеге жатады деп есептей алады.

51. Алайда, кем дегенде кең мағынада белгілі бір елде танылған зейнетақы бағдарламаларына сәйкес келмейтін жарналарға қатысты салықтық жеңілдік беру мұндай жарналарға қатысты баламалы салық режимін барынша қамтамасыз етудің мәлімделген мақсатына қайшы келеді. Бұл болу мемлекетіндегі салықтық жеңілдік мөлшері резидент мемлекеттің заңнамасына байланысты болады дегенді білдіреді.

Сонымен қатар, бірлесіп жұмыс істейтін жеке тұлғаларға қатысты режимдегі айырмашылықтарды олардың қандай зейнетақы бағдарламасына — өз елінде немесе шетелде (және егер шетелде болса, қай елге байланысты) салатынына байланысты ақтауға болмайды. Ұсынылған ережені болу мемлекетіндегі бағдарламаларға сәйкес келетін бағдарламалармен шектеу мұндай қиындықтарды болдырмауға мүмкіндік береді.

52. Ұсынылып отырған ереже резидент мемлекеттегі бағдарлама болу мемлекетінде танылған бағдарламаларға сәйкес келе ме, жоқ па деген мәселені шешуі тиіс болатын мемлекеттің құзыретті органы екенін нақты көрсетеді. Жекелеген мемлекеттер екіжақты келіссөздер процесінде құзыретті органның "тұтастай алғанда тиісті" терминін қалай түсіндіретінін, мысалы, оның қаншалықты кең түсіндірілетінін және қандай критерийлер қолданылатынын нақты түрде айтуды қажет деп санауы мүмкін.

53. Ереженің күшіне енетін жарналар жеке тұлға болу мемлекетінде қызмет көрсету басталғанға дейін жарналар енгізген бағдарламаларға төленетін төлемдермен шектеледі . Бұл адам болу мемлекетінде жұмыс істеген кезде қосылатын жаңа зейнетақы бағдарламаларына жарналар ұсынылып отырған ереженің қолданысынан алынып тасталатынын білдіреді.

54. Алайда, жаңа зейнетақы бағдарламалары алдыңғы бағдарламаларды алмастыратын жағдайлар үшін арнайы ережелер қажет болуы мүмкін екендігі мойындалады. Мысалы, кейбір мүше елдерде жұмыс беруші компанияны басқа компания сатып алған жағдайда компанияда қалыптасқан зейнетақы бағдарламасы оның жалдамалы қызметкерлеріне қатысты тоқтатылады және жаңа жұмыс беруші басқа бағдарламаны енгізеді деген тәжірибе қалыптасқан. Сондықтан екіжақты келіссөздер процесінде жекелеген мемлекеттер осындай субституттық бағдарламаларға таралуы үшін осы Ережені толықтыруды қалауы мүмкін; мұны ұсынылған ереженің 2-тармағына келесі тармақшаны қосу арқылы жүзеге асыруға болады:

с) 1-тармақтың б) тармақшасына сәйкес бір Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органдары қабылдаған зейнетақы бағдарламасына мәні жағынан ұқсас, оның орнына пайдаланылатын зейнетақы бағдарламасы дәл осылай танылған зейнетақы бағдарламасы болып есептеледі.

55. 1-тармақ, егер жеке тұлғаның сипаттамалары мен жарналары ереженің талаптарына сәйкес келсе, болу мемлекетінің салық жеңілдіктерін беруін де көздейді. Қысқаша айтқанда, жарналар болу мемлекетінде құрылған бағдарламаға енгізілген кезде осындай жарналар болатын тәртіптемеге сәйкес келетін салық тәртіптемесіне ие болуы керек. Осылайша, жарналар жеке тұлғаға да, оның жұмыс берушісіне де қатысты , егер мұндай жарналар болу мемлекетіндегі зейнетақы бағдарламасына жүзеге асырылған болса, сол салықтық жеңілдікке (мысалы, салық шегеріміне жатқызылуы керек) (мұндай тұлға жалдау бойынша жұмыс істеген кезде және жарналарды жұмыс беруші жүзеге асырған кезде) түсуге тиіс. Сонымен қатар, дәл осындай режим

қызметкердің шетелдік немесе жергілікті Зейнетақы бағдарламасына (төмендегі 58-тармақты қараңыз) жарнадан алатын жалдамалы жұмыстан түскен табысына салық салуға қатысты берілуі керек.

56. Әрине, салық жеңілдіктеріне қатысты мұндай шара шетелде жеке тұлғаның жұмыс істеу кезеңінде енгізілген жарналарға және оның резидент мемлекетіндегі жұмыс кезеңінде енгізілген жарналарға қатысты баламалы салық режимін міндетті түрде қамтамасыз етпейді. Мұнда жоғарыдағы 50 және 51-тармақтардағыдай ойларды келтіруге болады. Алайда, мұндай шара әріптестер енгізген жарналарға қатысты баламалы салық режимін қамтамасыз етеді. Келесі мысалды келтірейік. Резидент мемлекет зейнетақы жарналары бойынша салықтық жеңілдік мөлшерін кірістің 18 пайызымен шектейді. Болу мемлекеті жеңілдік мөлшерін 20 пайызға шектейді. 37 - тармақта ұсынылған ереже болу мемлекетінен өзінің ішкі заңнамасында белгіленген 20 пайыз шегінде жеңілдік беруді талап етеді. Резидент мемлекетте қабылданған шектеуді пайдаланғысы келетін елдер ереженің тиісті тұжырымына түзетулер енгізуі керек.

57. Салық жеңілдіктерін беру мөлшері мен тәсілі болу мемлекетінде көзделген зейнетақы жарналарының ішкі салық режиміне байланысты болады. Бұл, атап айтқанда , келесі мәселелерді шешеді: мұндай жарналар жеңілдіктерді толық көлемде немесе ішінара қолдану талаптарына сәйкес келе ме, және салық салынатын кірісті (егер солай болса, нақты қандай табыс, мысалы, жеке тұлғаға қатысты, тек жалдамалы жұмыстан немесе коммерциялық кірістен немесе барлық кірістерден) есептеу кезінде немесе салық несиесі түрінде жеңілдіктер беру керек пе.

58. Жалдамалы жұмысқа байланысты зейнетақы бағдарламасына (кәсіптік зейнетақы бағдарламасы) қатысатын жеке тұлға үшін шетелде жұмысқа жолдама алу осы жалдамалы қызметкердің резидент мемлекеттегі зейнетақы бағдарламасына жарналары салық жеңілдіктерін алу талаптарына сәйкес келмейтінін білдіріп қана қоймайды. Бұл сондай-ақ жұмыс беруші енгізетін зейнетақы бағдарламасына жарналар салық салу мақсатында жалдамалы жұмыстан түскен табыс ретінде қарастырылатынын білдіруі мүмкін. Кейбір мүше елдерде жалдамалы жұмысшыларға резидент мемлекеттегі жұмыс кезеңінде жергілікті Зейнетақы бағдарламаларына жұмыс берушінің жарналарына салық салынады, ал басқа елдерде бұл жарналар салықтан босатылады. Ұсынылған ереже жалдамалы жұмысшылардың да, жұмыс берушілердің де жарналарына қатысты қолданылатындықтан, жұмыс берушілердің жарналарына олардың жалдамалы жұмысшыларының салық міндеттемелері контекстінде отандық зейнетақы бағдарламаларына осындай жарналарға қолданылатын бірдей салық режимі берілуін қамтамасыз етеді.

59. 2-тармақтың а) тармақшасы 1-тармақтың мақсаттары үшін зейнетақы бағдарламасына айқындама береді. Ол осы мақсаттар үшін зейнетақы бағдарламасы зейнеткерлікке шығу төлемдерін қамтамасыз ету үшін төлем жасайтын жеке тұлға қатысатын механизм ретінде қарастырылатынын түсіндіреді. Бұл төлемдер болу

мемлекетінде көрсетілген қызметтерге қатысты жүзеге асырылуы тиіс. Жоғарыда аталған барлық шарттар зейнетақы бағдарламасына қолданылуы керек, осылайша ол ұсынылған ережеге сәйкес салық жеңілдіктеріне қойылатын талаптарды қанағаттандыра алады.

60. 2-тармақтың a) тармақшасы жеке тұлғаның зейнеткерлікке шыққан кезде төлемдерді қамтамасыз ету үшін зейнетақы бағдарламасына қатысуына жатады. Бұл анықтама зейнеткерлікке шыққан кезде тұрақты зейнетақы төлемдеріне жатпайтын төлемдерді қамтамасыз ету үшін енгізілген жарналардың бір бөлігі, атап айтқанда зейнеткерлікке шыққан кезде біржолғы төлем де осы ережеде көзделген жеңілдіктермен қамтылуын қамтамасыз етуге арналған.

61. Ең алдымен, зейнетақы бағдарламасы "тетік" ретінде анықталады. Бұл кең термин жеке мүше елдерде болуы мүмкін зейнетақы бағдарламаларының әртүрлі нысандарын (әлеуметтік сақтандыру да, кәсіби немесе жеке зейнетақы бағдарламалары да) қамту мақсатында қолданылады.

62. 2-тармақтың a) тармақшасы осы бағдарламаға 1-тармақта көрсетілген қызметтерді көрсететін жеке тұлға қатысуға тиіс екенін көрсетсе де, осы бағдарламаға қатысумен қамтамасыз етілген зейнетақы төлемдерін алушының жеке деректері белгіленбейді. Бұл басқа бенефициарларға (мысалы, жесірлерге/тұлдарға, серіктестерге және жұмысшылардың балаларына) зейнетақы төлемдеріне кететін жарналардың бір бөлігі де ұсынылған Ережеде қарастырылған салық жеңілдіктеріне ұшырауын қамтамасыз ету мақсатында жасалады.

63. Зейнетақы бағдарламасын анықтауда мемлекеттік кәсіптік зейнетақы бағдарламаларынан төленетін зейнетақылар мен ұқсас жеке бағдарламалардан алынатын зейнетақылар арасында айырмашылық жасалмайды. Екеуі де ереженің қолданылу аясына жатады. Осылайша, ережені қамту саласына әлеуметтік сақтандыру бағдарламалары осындай бағдарламаларға жарналар болу мемлекетіндегі жеке тұлғаның жалдамалы қызметкер ретінде де, тәуелсіз мердігер ретінде де көрсеткен қызметтеріне қатысты деп есептелуі мүмкін шамада түседі.

64. 2-тармақтың b) тармақшасы "салық салу мақсатында танылған" деген сөзді неғұрлым толық айқындайды. Ереженің мақсаты жарналар үшін мүмкіндігінше қолайлы салық режимін қамтамасыз ету болып табылатындықтан, егер жеке тұлға өзінің резидент мемлекетінде резидент болып табылса, егер бұл жеке тұлға резидент мемлекетте қалса, салықтық жеңілдікке қойылатын талаптарды қанағаттандыратын жарналармен ереженің қолданылуын шектеу дұрыс болып көрінеді. Осы мақсатта ереженің қолданылу аясы тек осы мемлекеттегі салық жеңілдіктеріне қойылатын талаптарға сәйкес келетін жарналармен шектеледі. Жоғарыда 49-тармақта түсіндірілгендей, салық салу мақсаттары үшін зейнетақы бағдарламасын тану

зейнетақы жоспары 3-баптың 1-тармағының и) тармақшасындағы осы терминнің анықтамасына сәйкес "танылған зейнетақы қоры" болып табыла ма деген мәселемен байланысты емес.

65. Бірдей тәртіптемеге қол жеткізудің бұл тәсілі барлық мүше мемлекеттерде тек танылған зейнетақы бағдарламаларына жарналар салықтық жеңілдіктерге қойылатын талаптарға сәйкес келеді деп болжайды. Мүше елдердің салық салу жүйелерінде қарастырылған зейнетақы бағдарламаларына жарналардың салық тәртіптемесі мұндай болжамнан өзгеше болуы мүмкін. Екіжақты келіссөздер барысында жекелеген елдер зейнетақы бағдарламаларына қойылатын тиісті талаптарға шарт тараптарының тиісті ішкі заңнамасымен келісілетіндей қосымша анықтама бергісі келетіні мойындалады. Олар сондай-ақ "қызмет көрсету" және "қызмет ұсыну" сияқты ережеде қолданылатын басқа терминдерге анықтама бергісі келуі мүмкін.

Зейнетақы құқықтарын беру кезіндегі салықтық кедергілер

66. Жұмыс күшінің халықаралық ұтқырлығына қатысы бар тағы бір проблема бір Уағдаласушы мемлекетте құрылған зейнетақы бағдарламасынан екінші Уағдаласушы мемлекетте жұмыс істейтін басқа бағдарламаға зейнетақы құқықтарын беру нәтижесінде туындауы мүмкін салықтық салдарлар болып табылады. Жеке тұлға бір жұмыс берушіден екіншісіне ауысқан кезде, сол адамның бірінші жұмыс орнындағы зейнетақы бағдарламасында жинақтаған зейнетақы құқықтары көбінесе екінші жұмыс орнындағы басқа бағдарламаға ауыстырылады. Зейнетақы құқықтарының бір жеке зейнетақы бағдарламасынан басқа жеке бағдарламаға ауысуын қамтамасыз ету үшін осындай тетіктер болуы мүмкін.

67. Құқықтардың мұндай ауысуы, әдетте, ауыстыру кезінде жеке тұлғаның зейнетақы құқықтарының актуарлық құнын немесе бағдарламада осы адамның пайдасына жинақталған жарналар мен кірістердің құнын құрайтын белгілі бір төлемді қамтиды. Мұндай төлемдер тікелей бірінші бағдарламадан екіншісіне жүзеге асырылуы мүмкін; балама нұсқа ретінде олар жеке тұлғаға алдыңғы бағдарламадан шыққан кезде алынған соманың барлығын немесе бір бөлігін жаңа зейнетақы бағдарламасына енгізуді талап ету арқылы жүзеге асырылуы мүмкін. Екі жағдайда да салық жүйелері мұндай қаражатты тек ішкі болған кезде салықсыз аударуға рұқсат береді.

68. Алайда, мұндай қаражат аудару бір Уағдаласушы мемлекетте қолданылатын зейнетақы бағдарламасынан екінші мемлекеттегі бағдарламаға жүзеге асырылған кезде проблемалар туындауы мүмкін. Бұл жағдайда осы жеке тұлға тұратын Уағдаласушы мемлекет құқықтарды беру кезінде туындайтын төлем салық салынатын табыс болып табылады деп есептей алады. Осындай проблема төлем тиісті салық конвенциясы осындай бағдарламалардан туындайтын зейнетақы төлемдерінің көзінен салық салу құқығын беретін мемлекетте құрылған бағдарламадан жасалған кезде туындайды, өйткені бұл мемлекет осындай бағдарлама шеңберінде алынған кез келген төлемге қатысты осындай салық салу құқығын қолдануды талап ете алады. Осы мәселені

шешкісі келетін Уағдаласушы мемлекеттер ережені шамамен мынадай редакцияда енгізе алады:

Екінші Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатын жеке тұлғаның пайдасына бір Уағдаласушы мемлекетте салық салу мақсаттары үшін құрылған және танылған зейнетақы бағдарламасында зейнетақы құқықтары немесе сомалар жинақталған жағдайда, осы құқықтардың немесе сомалардың осы екінші мемлекетте салық салу мақсаттары үшін құрылған және табылған зейнетақы бағдарламасына кез келген ауысуы осы құқықтардың әрқайсысында болуы тиіс мемлекеттердің салық салу тәртіптемесіне бірдей және сол шарттар мен шектеулерге, ол осы мемлекетте салық салу мақсаттары үшін құрылған және танылған бір зейнетақы бағдарламасынан сол мемлекетте салық салу мақсаттары үшін құрылған және танылған басқа зейнетақы бағдарламасына жүзеге асырылғандай бағынады.

Жоғарыда аталған ереже үшінші мемлекеттерде құрылған және танылған зейнетақы қорларына немесе одан аударымдарды жабу үшін өзгертілуі мүмкін (бірақ бұл жоғарыдағы 38-тармақтың кіріспесінде сипатталғандай алаңдаушылық тудыруы мүмкін).

Зейнетақы қорының табысы үшін салықтан босату

69. Екі мемлекет өздерінің ішкі заңнамасына сәйкес өз аумағында құрылған зейнетақы қорларының инвестициялық кірістерінің әдеттегі жағдайларында салықтан босатудың бірдей тәсілін ұстанған кезде, бұл мемлекеттер капиталдың орналасқан жеріне қатысты неғұрлым бейтараптыққа қол жеткізу мақсатында бір мемлекетте құрылған зейнетақы қоры инвестициялық табысқа қатысты салықтан босатуды кеңейтуді қалауы мүмкін басқа мемлекетте алады. Осы мақсатта мемлекеттер кейде өздерінің конвенцияларына ережені шамамен келесі редакцияда енгізеді:

Осы Конвенцияның кез келген ережесіне қарамастан, екінші Уағдаласушы мемлекеттің резиденті алатын, зейнетақы төлемдерін әкімшілендіру немесе жүзеге асыру мақсатында ғана құрылған және жұмыс істейтін және бірінші аталған мемлекеттің құзыретті органы тұтастай алғанда осы мемлекет салық салу мақсаттары үшін осындай деп танылған зейнетақы бағдарламасына сәйкес деп таныған бір Уағдаласушы мемлекетте туындайтын табыс бұл мемлекетте салық салудан босатылады.

3-бапқа түсініктеменің 10.7 және 10.8-тармақтарында түсіндірілгендей, мемлекеттер мұндай ережені әзірлеу кезінде "танылған зейнетақы қорының" кірісіне сілтеме жасауды жөн көруі мүмкін.

Түсініктемеге берілген ескертпелер

70. 24 және 26-тармақтарға қатысты Нидерланды әлеуметтік қамсыздандыру төлемдері кейбір жағдайларда егер олар жалдау жұмыстары жалғасып жатқан кезде төленсе 15-бапқа сәйкес келуі мүмкін.

71. 24-тармаққа қатысты, Германия Егер әлеуметтік қамсыздандыру бойынша зейнетақы мөлшері қызметкер тарапынан бағдарламаға жарналар негізінде айқындалса, бұл зейнетақыны 18-баптың күшіне енетін зейнетақы ретінде қарауға болмайды деп есептейді.

МЕМЛЕКЕТТІК ҚЫЗМЕТ ҮШІН СЫЙАҚЫЛАРҒА САЛЫҚ САЛУҒА ҚАТЫСТЫ

19-БАПҚА ТҮСІНІКТЕМЕ

1. Осы баптың ережелері жалақыға, еңбекақыға, зейнетақыға және Мемлекеттік қызмет үшін сыйақының басқа түрлеріне қатысты. Ескі екіжақты Конвенциялардағы ұқсас ережелер егеменді мемлекеттер арасындағы халықаралық этикет пен өзара сыйластық ережелеріне сәйкес болу мақсатында тұжырымдалған, сондықтан олар іс-қимыл салаларында өте шектеулі болды. Алайда, 19-баптың маңызы мен қолданылу аясы көптеген елдерде мемлекеттік сектордың өсуі нәтижесінде шетелдегі үкіметтердің қызметі едәуір кеңейгендіктен өсті. 1963 жылғы конвенция жобасының 19-бабы 1-тармағының бастапқы нұсқасына сәйкес төлеуші мемлекет осы мемлекетке немесе оның саяси бөлімшесіне немесе жергілікті билік органына көрсеткен қызметтері үшін жүргізілген салық төлемдеріне құқылы болды. "Салық салынуы мүмкін" деген тіркес қолданылды, бұл тек салық салу құқығын білдірмеді.

2. 1977 жылғы Үлгілік конвенцияда 1-тармақ екі тармаққа бөлінді: жалақыға, еңбекақыға және зейнетақыдан бөлек басқа да осыған ұқсас сыйақыға қатысты 1-тармақ және зейнетақыға қатысты 2-тармақ. Бастапқы ережеден айырмашылығы, 1 және 2-тармақтардың а) тармақшалары төлеуші мемлекеттің төлемдерге салық салуға айрықша құқығы бар деген қағидатқа негізделген. Осылайша, есепке жатқызу әдісін өз конвенцияларында қосарланған салық салудан босатудың жалпы әдісі ретінде пайдаланатын елдер осы әдістен ерекшелік ретінде 1 және 2-тармақтарда қаралатын өз резиденттері үшін осындай төлемдерді салық салудан босатуға міндетті. Егер Уағдаласушы мемлекеттердің екеуі де қосарланған салық салудан босату әдісін қолданса, олар "тек салық салуға жатады" деген тіркестің орнына "салық салынуы мүмкін" деген тіркесті қолдануды жалғастыра алады. Әрине, мұндай елдерге қатысты әсер осы сөздердің қайсысын қолданғанына қарамастан бірдей. "Тек салық салуға жатады" деген сөз Уағдаласушы мемлекетке 1 және 2-тармақтардың а) тармақшасына сәйкес босатылған табысты оның резиденттері басқа көздерден алған табысқа осындай салық салу кезінде қолданылатын салық мөлшерлемесін айқындау кезінде назарға алуға кедергі келтірмейтіні көзделеді. Төлеуші мемлекетке айрықша салық салу құқығын беру қағидаты ЭЫДҰ-ға мүше елдер арасындағы көптеген қолданыстағы конвенцияларда қамтылған; сондықтан қағида халықаралық деңгейде қабылданды деп айтуға болады. Бұл қағида сонымен қатар осы баптың негізінде жатқан Халықаралық этикет тұжырымдамасына және дипломатиялық және консулдық қатынастар туралы

Вена конвенцияларының ережелеріне сәйкес келеді. Алайда, бұл бап дипломатиялық өкілдіктер мен консулдық мекемелер жағдайында халықаралық құқықтан туындайтын кез-келген нормалардың қолданылуын шектеуге арналмағанын атап өткен жөн (28-бапты қараңыз), бірақ мұндай нормалармен қамтылмаған жағдайларға қатысты.

2.1 1994 жылы 1-тармаққа "сыйақы" терминін "жалақы, еңбекақы және басқа да осыған ұқсас сыйақылар" деген сөздермен алмастыратын тағы бір түзету енгізілді. Бұл түзету мемлекетке тәуелсіз қызмет көрсететін немесе бұрын осындай қызмет көрсетуге байланысты зейнетақы алатын адамдарға емес, тек мемлекеттік қызметшілерге және бұрын мемлекеттік қызмет үшін зейнетақы алатын адамдарға қолданылатын баптың қолданылу аясын нақтылауға арналған.

2.2 Жалпы, мүше елдер "жалақы, еңбекақы және осыған ұқсас төленген сыйақылар" термині мемлекеттік аппарат бөлімшесіне, атқарушы органға немесе оның жергілікті өкілдігіне (мысалы, тұрғылықты жерін немесе көлігін пайдалану, медициналық сақтандыру немесе өмірді сақтандыру, клубтардағы мүшелік) көрсетілген қызметтерге байланысты алынған ақшалай емес сыйақыны да қамтиды деп санайды.

3. Осы баптың ережелері тек мемлекеттік аппарат бөлімшелері, атқарушы органдар немесе жергілікті өзін-өзі басқару органдары (құраушы мемлекеттерде немесе мемлекеттерде, провинцияларда, департаменттерде, кантондарда, округтерде, аудандарда, муниципалитеттерде немесе муниципалитеттер топтарында және т.б.) төлейтін төлемдерге қолданылады.

4. Төлеуші мемлекетке айрықша салық өкілеттіктерін беру қағидатынан шығару 1-тармақтың b) тармақшасында қамтылады. Осыған орай, жоғарыда аталған Вена Конвенциясына сәйкес қабылдаушы мемлекетіне осы мемлекеттің тұрақты резиденттері немесе азаматтары болып табылатын шетелдік дипломатиялық өкілдіктер мен консулдық мекемелер қызметкерлерінің белгілі бір санаттарына төленетін сыйақыға салық салуға рұқсат етілетінін атап өткен жөн. Отставкадағы мемлекеттік қызметшілерге салық салу мақсатында төленетін зейнетақылар жұмыс кезеңі ішінде осындай қызметкерлерге төленетін еңбекақы немесе қызметақы/жалақы ретінде қарастырылуы керек екенін ескере отырып, 1-тармақтың b) тармақшасында қамтылғандарға ұқсас алып тастау зейнетақыға қатысты 2-тармақтың b) тармақшасына да енгізілген. 1-тармақтың b) (ii) тармақшасында жазылған шарт зейнеткерге қатысты жарамды бола алмайтындықтан, алушы мемлекеттің зейнетақыға салық салу құқығын алуының бірден-бір алғышарты зейнеткердің осындай мемлекеттің резиденті немесе азаматы болуға міндетті болуы болып табылады.

5. 1963 жылғы конвенция жобасының 19-бабына сәйкес мемлекетке, саяси бөлімшеге немесе жергілікті өзін-өзі басқару органына көрсетілетін қызметтер " үкіметтік сипаттағы функцияларды орындау кезінде" көрсетілуі керек еді. Бұл өрнек 1977 жылғы Үлгі Конвенциядан алынып тасталды. Алайда, ЭЫДҰ-ға мүше кейбір елдер мұндай алып тастау осы баптың қолданылу аясының кеңеюіне әкеледі деп

санайды. Осы көзқарасты ұстанатын және мұндай кеңеюді жағымсыз деп санайтын Уағдаласушы мемлекеттер мүмкіндігінше осы өрнекті нақтылай отырып, өздерінің екіжақты конвенцияларында "үкіметтік сипаттағы функцияларды орындау кезінде" деген сөзді қолдануды жалғастыра алады.

5.1 Әдеттегі мағынасындағы "зейнетақы" сөзі тек мерзімді төлемдерді қамтығанымен, 2005 жылы 2-тармаққа қосылған "басқа ұқсас сыйақы" сөздері мерзімді емес төлемдерді қамтуға жеткілікті. Мысалы, бұрынғы мемлекеттік қызметшіге еңбек қызметі тоқтатылғаннан кейін жүргізілетін мерзімді зейнетақы төлемдерінің орнына біржолғы төлем осы баптың 2-тармағының күшіне енуі мүмкін. Осы жағдайларда жүргізілген нақты біржолғы төлемді 2 -тармақтың қолданысына жататын зейнетақыға ұқсас басқа сыйақы ретінде немесе 1-тармақтың қолданысына жататын орындалған жұмыс үшін түпкілікті сыйақы ретінде 18-бапқа түсініктеменің 5-тармағында ұсынылған факторларды ескере отырып шешілуі мүмкін мәселе ретінде қарау керек пе.

5.2 2-тармақтың а) тармақшасында "құрылған қорлардан" деген сөз, оның ішінде зейнетақыны тікелей мемлекет, атқарушы орган немесе жергілікті билік органы емес, мемлекеттік орган құрған жекелеген қорлардан төлейтін жағдайды білдіретінін атап өткен жөн. Сонымен қатар, қордың бастапқы капиталын мемлекет, саяси бөлім немесе жергілікті билік бермеуі керек. Бұл сөз мемлекеттік орган үшін құрылған жеке қордан төленетін төлемдерді қамтиды.

5.3 Мәселе жеке және мемлекеттік қызметтерді көрсету үшін зейнетақы төленген жағдайда туындайды. Бұл сұрақ жеке және мемлекеттік секторда жұмыс істеген және екі жұмыс кезеңінде де бір зейнетақы алатын жағдайларда жиі туындауы мүмкін. Бұл адам бүкіл жұмыс барысында бір жобаға қатысқандықтан немесе зейнетақы құқығын ауыстыру мүмкін болғандықтан болуы мүмкін. Жеке және мемлекеттік секторлар арасындағы үлкен ұтқырлық тенденциясы бұл мәселенің маңыздылығын арттыруы мүмкін.

5.4 Егер мемлекетке қызмет көрсеткен мемлекеттік қызметші мемлекеттік жүйеден жеке жүйеге зейнетақы алу құқығын берсе, онда зейнетақы төлемдеріне тек 18-бапқа сәйкес салық салынады, өйткені мұндай төлем 2 а) тармақшасының техникалық талабына сай келмейді.

5.5 Көшіру қарама-қарсы бағытта жүзеге асырылатын және зейнетақы құқықтары жеке сектордан мемлекетке берілетін жағдайларда, кейбір мемлекеттер 19-бапқа сәйкес барлық зейнетақы төлемдеріне салық салады. Алайда, басқа мемлекеттер зейнетақы төлемдерін зейнетақы құқықтарының салыстырмалы көзі негізінде екі бөлікке де 18-бапқа сәйкес салық салынатын етіп бөледі. Сонымен қатар, кейбір мемлекеттер, егер бір көз зейнетақының негізгі сомасы болса, мұндай зейнетақы тек осы көзден төленетін зейнетақы ретінде қарастырылуы керек деп санайды. Дегенмен, бөлу көбінесе айтарлықтай әкімшілік қиындықтарды тудыратыны жалпыға мәлім.

5.6 Егер зейнетақы құқықтарының режимі қорды мемлекеттік және жеке схемалар арасында ауыстыру жолымен өзгертілуі мүмкін болса, Уағдаласушы мемлекеттер кірістердің жоғалуына немесе қосарланған салық салынбау мүмкіндігіне алаңдауы мүмкін. Бұған бөлу қарсы болуы мүмкін; дегенмен, Мемлекеттік жүйеден жеке жүйеге ауыстырылатын зейнетақы құқықтарына бөлу қолданылуы үшін Уағдаласушы мемлекеттер екіжақты келіссөздер барысында 2 а) тармақшаны кез келген зейнетақының немесе Уағдаласушы мемлекетке көрсетілген қызметтерге байланысты төленетін басқа да осыған ұқсас сыйақының сол бөлігіне тарату мүмкіндігін қарастыра алады немесе оның саяси бөлімшесіне немесе жергілікті билік органына да. Бұл позицияны төмендегідей тұжырымдауға болады:

2. а) 1-тармақтың ережелеріне қарамастан, Уағдаласушы мемлекетке немесе оның саяси бөлімшесіне немесе жергілікті билік органына көрсетілген қызметтерге қатысты төленетін кез келген зейнетақының немесе басқа да осындай сыйақының бір бөлігіне осы Уағдаласушы мемлекетте ғана салық салынуға тиіс.

Сонымен қатар, Уағдаласушы мемлекеттер бұл мәселені барлығына ортақ зейнетақы режимін белгілеу арқылы шеше алады.

6. Егер қызметтер мемлекет, оның саяси бөлімшелерінің бірі немесе еңбекақыны, жалақыны, зейнетақыны немесе өзге де осыған ұқсас сыйақыны төлейтін жергілікті билік органдары жүзеге асыратын кәсіпкерлік қызметке байланысты көрсетілетін болса , 1 және 2-тармақтар қолданылмайды. Мұндай жағдайларда әдеттегі ережелер қолданылады: еңбекақы мен қызметақы үшін 15-бап, директорларға сыйақы және басқа да осыған ұқсас төлемдер үшін 16-бап, ойын-сауық қызметкерлері мен спортшылар үшін 17-бап, Зейнетақылар үшін 18-бап. Уағдаласушы мемлекеттер нақты себептер бойынша өздерінің екіжақты конвенцияларында 3-тармақтан бас тартқысы келсе, мұны кәсіпкерлік қызметке байланысты көрсетілетін қызметтерді 1 және 2-тармақтарға енгізу арқылы жасай алады. Кейбір мемлекеттік органдар орындайтын нақты функцияларды ескере отырып, мысалы, мемлекеттік теміржолдар, пошта, мемлекеттік театрлар және т. б., 3-тармақты сақтағысы келетін Уағдаласушы мемлекеттер екіжақты келіссөздер барысында осындай органдар төлейтін 1 және 2-тармақтардың ережелеріне қызметақыны, еңбекақыны, зейнетақыны және басқа да осыған ұқсас сыйақыларды қосу туралы уағдаласа алады, тіпті олар кәсіпкерлік қызметті жүзеге асырады деп айтуға болады.

Түсініктеме бойынша ескертулер

7. Нидерланды 5.4 және 5.6-тармақтарда келтірілген түсіндіруді ұстанбайды. Егер зейнетақы құқықтары мемлекеттік зейнетақы жүйесінен жеке зейнетақы жүйесіне берілсе, Нидерландыда зейнетақы құқықтарының, сондай-ақ жеке немесе мемлекеттік жұмыспен қамтудың салыстырмалы көзі негізінде зейнетақы төлемдерін бөлу мүмкін болады.

Бап бойынша ескертпелер

8. *Германия* Мемлекеттік мақсаттарға қызмет ететін және мемлекеттік бюджеттерден қаржыландырылатын арнайы жеке құқық мекемелеріне, мысалы, Гете институтына немесе Германияның академиялық алмасу қызметіне көрсетілетін қызметтерді, сондай-ақ 19-бапқа сәйкес Уағдаласушы мемлекетке дамуға жәрдемдесу бағдарламасы бойынша жіберілген маманға немесе еріктіге мемлекеттік қызметтер үшін төленетін сыйақыны қамтитын ережені қосу құқығын өзіне қалдырады.

9. *Америка Құрама Штаттары* оның қолданылуы 1-баппен шектелмейтінін көрсету үшін мәтінді өзгерту құқығын өзіне қалдырады.

10. [Жойылған]

11. *Франция* өз конвенцияларында Уағдаласушы мемлекеттер, оның атқарушы органдары және жергілікті бөлімшелері жеке тұлғаға осы мемлекетке, бөлімшеге немесе органға көрсеткен қызметтері үшін төлейтін еңбекақыға, қызметақыға және басқа да осыған ұқсас сыйақыларға, егер жеке тұлға Уағдаласушы мемлекеттердің екеуінің де азаматы болып табылса ғана осы мемлекетте салық салуға жататынын көрсету құқығын өзіне қалдырады. Сонымен қатар, Франция осы ережеге байланысты туындайтын қиындықтарға байланысты 1-тармақтың b) ii) тармақшасына қатысты ұстанымын өзгеріссіз қалдырады.

12. [Жойылған]

13. Франция 19-баптың қолданылу аясы келесі бағыттарды қамтуы керек деп санайды:

- мемлекеттің жария заңды тұлғалары немесе оның саяси бөлімшесі немесе жергілікті өзін-өзі басқару органы төлейтін сыйақы, өйткені төлеушінің тұлғасы табыстың жария сипатына қарағанда онша маңызды емес;

- егер 17-бапта 17-бапқа түсініктеменің 14-тармағында ұсынылғанға ұқсас ереже болмаса, эстрада ойын-сауық қызметкерлері мен спортшыларына 1995 жылға дейінгі Үлгілік конвенция тұжырымға сәйкес (іскерлік белсенділік критерийін қолданбай, бұл жағдайларда сирек орынды) жария сыйақы беру.

БІЛІМ АЛУШЫЛАРҒА САЛЫҚ САЛУҒА ҚАТЫСТЫ

20-БАПҚА ТҮСІНІКТЕМЕ

1. Осы бапта келтірілген ереже білім алушылар немесе тағылымдамадан өтуші алатын белгілі бір қамтамасыз ету мен оқу ақысына қатысты. Тиісті білім алушы немесе тағылымдамадан өтуші орналасқан мемлекеттен тыс көздерден алынған барлық төлемдерге осы мемлекетте салық салынбайды.

2. Бұл бап бір кездері Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болған, бірақ кейіннен екінші Уағдаласушы мемлекетке барғанға дейін үшінші мемлекетке ауысып, тұрғылықты жерін өзгерткен адамға қолданылмайтынын түсіндіру үшін "дереу" сөзі 1977 жылғы Үлгілік конвенцияға енгізілді.

3. Бап алушыны қамтамасыз ету немесе оқыту мақсатында алынған төлемдерге ғана қолданылады. Осылайша, ол төлемге немесе оның алушы көрсеткен қызметтер үшін сыйақы болып табылатын кез келген бөлігіне қолданылмайды; мұндай төлем 15-бапта (немесе тәуелсіз қызметтер көрсетілген жағдайда 7-бапта) реттеледі. Алайда, алушыны оқыту жұмыс тәжірибесінің болуын көздейтін жағдайларда, қызметтерге ақы төлеу мен алушының қамтамасыз етілуіне, біліміне немесе кәсіби дайындығына ақы төлеу арасындағы айырмашылықты анықтау қажет. Төленетін сома ұқсас қызметтерді ұсынатын және білім алушылар немесе тағылымдамадан өтушілер болып табылмайтын адамдарға төленетін сомаға ұқсас болуы, әдетте, төлем қызметтердің сыйақысы екенін көрсетеді. Сонымен қатар, қамтамасыз ету, білім беру немесе кәсіптік дайындық төлемдері алушының қамтамасыз етілуі, білімі немесе кәсіптік дайындығы төленген жағдайда туындауы мүмкін шығындар деңгейінен аспауы керек.

4. Бұл бап білім алушы немесе тағылымдамадан өтуші тек білім алу немесе кәсіптік даярлау мақсатында қатысатын мемлекеттен тыс көздерден алынған төлемдерге ғана қолданылады. Осы мемлекеттің шегіндегі көздерден түсетін төлемдер Конвенцияның басқа баптарымен қамтылады: мысалы, егер білім алушы немесе тағылымдамадан өтуші өзінің бірінші аталған мемлекетте болған уақытында 4-бапқа сәйкес басқа мемлекеттің резиденті болып қалса, Конвенцияның басқа ережелерімен қамтылмаған көмекқаржылар немесе шәкіртақылар сияқты төлемдер (мысалы, 15-бап), 21-баптың 1-тармағына сәйкес ол болатын мемлекетте ғана салық салынатын болады. Осы баптың мақсаттары үшін Уағдаласушы мемлекеттің резиденті немесе оның атынан жүргізетін немесе осындай адамның осы мемлекетте бар тұрақты өкілдігі жүзеге асыратын төлемдер осы мемлекеттен тыс көздерден туындайтын болып есептелмейді.

Осы бап бойынша ескертпелер

5. *Эстония* мен *Латвия* осы бапқа кез-келген білім алушыға немесе тағылымдамадан өтушіге қатысты түзетулер енгізу құқығын өзіне қалдырады.

6. *Жапония* тағылымдамадан өтушіге қатысты осы бапқа сәйкес салықтан босату мерзімін бір жыл мерзімге шектеу құқығын өзіне қалдырады.

7. *Америка Құрама Штаттары* білім алушылар мен тағылымдамадан өтушілер көрсеткен жеке қызметтерден түсетін табыс салығынан ішінара босату, сондай-ақ " тағылымдамадан өтуші" ұғымына анықтама беру құқығын өзіне қалдырады.

БАСҚА ТАБЫСТАРҒА САЛЫҚ САЛУҒА ҚАТЫСТЫ

21-БАПҚА ТҮСІНІКТЕМЕ

1.1 Осы бап Конвенцияның алдыңғы баптарында қаралмаған табыстарға қатысты жалпы ережені белгілейді. Қарастырылып отырған табыс — бұл тікелей қарастырылмаған сыныптың кірісі ғана емес, сонымен қатар тікелей көрсетілмеген көздерден алынған кіріс. Осы баптың қолданылу аясы Уағдаласушы мемлекетте

туындайтын табыстармен шектелмейді; ол үшінші мемлекеттерден түсетін табыстарға да қолданылады. Егер, мысалы, 4-баптың 1-тармағының ережелеріне сәйкес екі Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатын тұлға осы баптың 2 немесе 3-тармағының ережелеріне сәйкес осы мемлекеттердің біреуінің ғана резиденті болып есептелсе, осы бап егер бұл адам ішкі құқық шеңберінде басқа мемлекеттің резиденті болып табылса да, басқа мемлекетке үшінші мемлекеттерде туындайтын кірістерден осы тұлғаға салық салуға мүмкіндік бермейді (басқа мемлекет пен үшінші мемлекеттер арасында жасалған конвенциялардың мақсаттары үшін 4-баптың 2 және 3-тармақтарының әрекетіне қатысты 4-бапқа түсініктеменің 8.2-тармағын қараңыз).

1-тармақ

2. Осы тармаққа сәйкес салық салуға айрықша құқық резидент мемлекетіне беріледі . Екі резиденция арасында жанжал туындаған жағдайда, 4-бапта үшінші мемлекеттің кірісіне қатысты салық салу құқығы да бөлінеді.

3. Осы тармақта баяндалған ереже резидент мемлекеті салық салу құқығын жүзеге асыра ма, жоқ па, соған қарамастан қолданылады, сондықтан кіріс екінші Уағдаласушы мемлекеттен түскен кезде, мұндай мемлекет бірінші аталған мемлекетте салық салынбаса да, салық ала алмайды. Сол сияқты, үшінші мемлекетте табыс пайда болған кезде және осы кірісті алушы екі Уағдаласушы мемлекеттің ішкі заңнамасына сәйкес резидент ретінде қарастырылған кезде, 4-бапты қолдану алушының тек бір Уағдаласушы мемлекеттің резиденті ретінде қаралуына және тек осы мемлекетте жан-жақты салық салуға ("толық салық міндеттемесі") жатуына әкеледі. Бұл жағдайда екінші Уағдаласушы Мемлекет, егер алушы 4-бапқа сәйкес резиденті болып саналатын мемлекетте салық салынбаса да, үшінші мемлекеттен алынған табысқа салық сала алмайды. Салықтарды төлемеуді болдырмау үшін Уағдаласушы мемлекеттер осы баптың қолданылу аясын алушы резиденті болып табылатын Уағдаласушы мемлекетте салық салынатын табыспен шектеуге келісе алады және осы тармақтың ережелерін тиісінше өзгерте алады. Шын мәнінде, бұл проблема 23 А-бапқа түсініктеменің 34 және 35-тармақтарында қарастырылған жалпы мәселенің жеке аспектісі ғана.

2-тармақ

4. Бұл тармақ кіріс бір Уағдаласушы мемлекеттің резидентінің екінші осындай мемлекетте алатын тұрақты өкілдігінің қызметіне байланысты болған кезде 1-тармақтың ережелерінен алып тастауды көздейді. Бұл тармаққа үшінші мемлекеттердің кірістері кіреді. Мұндай жағдайда салықты өндіру құқығы тұрақты өкілдігі бар Уағдаласушы мемлекетке беріледі. 2-тармақ 6-баптың 4-тармағына сәйкес тұрақты орналасқан мемлекеттің салық алуға басым құқығы бар жылжымайтын мүлікке қолданылмайды (6-баптың 3 және 4-тармақтарын қараңыз). Осылайша, бір Уағдаласушы мемлекетте орналасқан және екінші Уағдаласушы мемлекетте орналасқан осы мемлекеттің кәсіпорны тұрақты өкілдігінің коммерциялық меншігінің бір бөлігін құрайтын жылжымайтын мүлікке осындай мүлік орналасқан және табыс

алушы резиденті болып табылатын аталған бірінші мемлекетте ғана салық салынуға тиіс. Жоғарыда айтылғандар жылжымайтын мүлікке қатысты 13 және 22-баптарда жазылған ережелерге сәйкес келеді, өйткені осы баптардың 2-тармағы тек тұрақты өкілдіктің жылжымалы мүлкіне қолданылады.

5. Бұл тармақ сондай-ақ Конвенцияның алдыңғы баптарында қаралмаған жағдайларды қамтиды, онда бенефициар мен табыс төлеуші бір Уағдаласушы мемлекеттің резиденттері болып табылады, ал табыс екінші Уағдаласушы мемлекетте орналасқан тұрақты өкілдікке жатқызылады. Бұл жағдайда салық алу құқығы тұрақты өкілдігі бар Уағдаласушы мемлекетке беріледі. Қосарланған салық салу орын алған жағдайларда, резидент мемлекеті 23 А немесе 23 В-баптың ережелеріне сәйкес жеңілдік беруі тиіс (осы баптарға түсініктеменің 9-тармағын қараңыз). 23 А және 23 В баптары.

5.1 Осы тармақтың мақсаттары үшін табыс төленетін құқық немесе мүлік, егер осы құқыққа немесе мүлікке "экономикалық" меншік осы тұрақты өкілдікке комитеттің 7-баптың 2-тармағын қолдану мақсаттары үшін "тұрақты өкілдіктерге пайданы бекіту" деп аталатын (атап айтқанда, баяндаманың I бөлігінің 72-97-тармақтарын қараңыз) баяндамасында әзірленген қағидаттарға сәйкес берілсе, іс жүзінде тұрақты өкілдікпен байланысты болады. Осы тармақтың контекстінде құқықты немесе мүлікті " экономикалық" иелену пайда мен ауыртпалықпен байланысты жеке кәсіпорынның табыс салығы мақсаттары үшін иелік ету баламасын білдіреді (мысалы, осы құқықты немесе мүлікті иеленуге қатысты кіріске құқық, кез келген амортизацияға құқық, әлеуетті пайда немесе осы құқықтың немесе мүліктің құнсыздануынан немесе құнсыздануынан ықтимал залал).

5.2 Сақтандыру қызметін жүзеге асыратын кәсіпорынның тұрақты өкілдігі болған жағдайда, қандай да бір құқықтың немесе мүліктің тұрақты өкілдікпен шын мәнінде байланысты екендігін айқындау оған жатқызылған инвестициялық активтер сомасынан Тұрақты өкілдіктің кірістілігін айқындау кезінде осы құқықтан немесе мүліктен түсетін кірістер есепке алынатындығына қатысты комитеттің баяндамасының IV бөлігінде баяндалған басшылық нұсқауларды тиісті түрде ескере отырып жүргізіледі (атап айтқанда, IV бөлімнің 165-170-тармақтарын қараңыз). Бұл басшылық жалпы сипатта болғандықтан, салық органдары тұрақты өкілдікке байланысты нақты активтерді анықтау мақсатында кәсіпорынның осы басшылықты ақылға қонымды және дәйекті қолдануын ескеретін икемді және прагматикалық тәсілді қолдану туралы мәселені қарастыруы керек.

6. Жеңілдету әдісін қолданатын кейбір мемлекеттердің (23А-бабы) 2-тармақта берілген режим Уағдаласушы мемлекеттің кәсіпорнын акциялар, облигациялар немесе патенттер сияқты активтерді неғұрлым қолайлы салық тәртіптемесінің қолданысына түсу үшін екінші Уағдаласушы мемлекетте орналасқан тұрақты өкілдікке беруге итермелеуі мүмкін деп күдіктенуге негіз болуы мүмкін. 29-баптың 9-тармағы

23А-баптың артықшылықтарын жоққа шығаратындығынан басқа, осы мақсатта қабылданған уағдаластықтар жағдайында мұндай активтердің осындай тұрақты өкілдікке "сенімді түрде бекітілуін" талап ету бұл активтерді бухгалтерлік есеп үшін тұрақты өкілдіктің кітаптарында көрсетуден гөрі көп нәрсені қажет ететіндігін атап өткен жөн (жоғарыдағы 5.1 және 5.2 тармақтарды қараңыз).

7. Кейбір елдер мұндай құжаттың тараптары ерекше қарым-қатынаста болған кезде белгілі бір дәстүрлі емес қаржылық құжаттарға байланысты пайда болатын кірістерді қарастыруда қиындықтарға тап болады. Мұндай елдер 21-бапқа келесі тармақты қосқысы келуі мүмкін:

3. Егер 1-тармақта көрсетілген тұлға мен қандай да бір басқа тұлға арасындағы немесе олардың екеуі мен қандай да бір үшінші тұлға арасындағы ерекше қатынастарға байланысты 1-тармақта көрсетілген табыс сомасы осындай қатынастар болмаған кезде олардың арасында келісілетін сомадан (егер бар болса) асып кетсе, осы баптың ережелері тек соңғы көрсетілген сомаға қолданылады. Мұндай жағдайда табыстың артық бөлігі осы Конвенцияның басқа да қолданылатын ережелерін тиісті түрде ескере отырып, әрбір Уағдаласушы мемлекеттің заңнамасына сәйкес салық салынатын болып қалады.

Осы қосымша тармақты қосудың тәуелсіз тұлғалар арасындағы немесе Конвенцияның басқа ережелеріне сәйкес жаңа үлгідегі қаржылық операциялар режиміне қатысты ешқандай салдары болмауы тиіс.

8. Осы тармақ 11-баптың 6-тармағы пайыздарға салық салуға қатысты ережелердің қолданылуын шектейтіні сияқты, басқа баптарда қаралмайтын табыстарға салық салуға қатысты ережелердің қолданылуын шектейді. Жалпы, 11-бапқа түсініктеменің 32-34-тармақтарында баяндалған қағидаттар осы тармаққа да қолданылады.

9. Бұл шектеу кез-келген кіріске қолданылуы мүмкін, олай болмаған жағдайда 21-бапқа сәйкес келеді, бірақ іс жүзінде ол алимент немесе әлеуметтік қамсыздандыру төлемдері сияқты төлемдерге қатысты болуы мүмкін, бірақ бұл белгілі бір дәстүрлі емес қаржы құралдары осындай жағдайларда және олар ерекше қатынастар болмаған жағдайда жасалмайтын жағдайларда ең орынды болып табылады (бапқа түсініктеменің 21.1-тармағын қараңыз).

10. 21-бапты шектеу 11-бапты екі маңызды аспект бойынша шектеуден өзгеше. Біріншіден, егер қажетті жағдайлар болса, бұл тармақ дәстүрлі емес қаржылық келісімшарт бойынша барлық төлемдер шамадан тыс болып саналатындығына мүмкіндік береді. Екіншіден, пайыздық баптың қолданылу аясынан алынып тасталатын табыс Конвенцияның қандай да бір басқа бабының күшіне енуі мүмкін, бұл 11-бапқа түсініктеменің 35-36-тармақтарында түсіндіріледі. 21-бап басқаша Қолданылатын кіріс анықтама бойынша басқа баптың қолданысына жатпайды. Осылайша, егер 21-бапта көзделген шектеу осы баптың қолданылу аясынан табыстың бір бөлігін алып тастаса, онда конвенцияның 6-20-баптары бұл табысқа мүлдем қолданылмайды және әрбір

Уағдаласушы мемлекет өзінің ішкі заңнамасына сәйкес осындай табысқа салық сала алады.

11. Алайда мұндай табыстарға Конвенцияның 23-бабы ("қосарланған салық салудан босату"), 25-бабы ("өзара келісу рәсімі") және 26-бабы ("ақпарат алмасу") сияқты басқа да ережелері қолданыла береді.

12. [Жойылған]

Осы бап бойынша ескертпелер

13. Австралия, Канада, Мексика, Жаңа *Зеландия, Словакия Республикасы* және *Чили* осы бап бойынша өз ұстанымын сақтайды және өз еліндегі көздерден алынған кірістерге салық салу құқығын сақтағысы келеді.

14. *Финляндия* мен *Швеция* бейрезиденттерге белгілі бір аннуитеттерге және ұқсас төлемдерге, егер мұндай төлемдер өз елінде берілген зейнетақымен қамсыздандыру арқылы жүзеге асырылса, салық салу құқығын сақтап қалғысы келеді.

15. *Ұлыбритания* өзінің резиденттері бейрезидентерге марқұм адамдардың сенім қорын немесе мүлкін басқарудан түскен табыс түрінде төлейтін салық түсімдеріне құқықты сақтағысы келеді.

16. *Жапония* өзі резидент болып табылатын Уағдаласушы мемлекетте төлеушінің салық салынатын табысын айқындау мақсатында шегерімге негіз болатын белгілі бір келісімшарттық уағдаластықтан түскен табысқа салық салу құқығын өзіне қалдырады.

17. *Америка Құрама Штаттары* екі мемлекетте де алимент төлеуден босатуды қамтамасыз ету құқығын өзіне қалдырады.

18. Америка Құрама Штаттары өзінің ішкі заңнамасына сәйкес он жылға дейінгі мерзім ішінде байланысты тұлғаға "экспатриацияланған заңды тұлға" төлейтін басқа кірістер ретінде сипатталатын кепілдік төлемдеріне салық салу құқығын өзіне қалдырады.

КАПИТАЛҒА САЛЫҚ САЛУҒА ҚАТЫСТЫ

22-БАПҚА ТҮСІНІКТЕМЕ

1. Бұл бап мүлік пен мұраға салынатын салықтарды, сондай-ақ сыйлықтар мен ақша аударымдары үшін төлемдерді қоспағанда, тек капиталға салынатын салықтарды қарастырады. Осы бапта қаралатын капиталға салынатын салықтар 2-бапта көрсетілген салықтарға жатады. Капиталға салынатын салықтар, әдетте, капитал кірісіне қосымша салық салуды білдіреді. Демек, берілген капитал элементіне салынатын салықтарды тек осы капитал элементінен түсетін табысқа салық салуға құқығы бар мемлекет өндіріп алуы мүмкін. Алайда, кірістердің осы класына салық салуға қатысты ережелерге ғана сілтеме жасау мүмкін емес, өйткені кірістердің барлық баптарына тек бір мемлекетте салық салынбайды.

3. Осылайша, бапта осындай объектілер орналасқан мемлекетте салық салынуы мүмкін алғашқы меншік объектілері келтірілген. Бұл санатқа Уағдаласушы мемлекеттің резиденті иеленетін және екінші Уағдаласушы мемлекетте орналасқан 6-бапта аталған жылжымайтын мүлік (1-тармақ) және Уағдаласушы мемлекеттің екінші Уағдаласушы мемлекеттегі кәсіпорны тұрақты өкілдігінің коммерциялық меншігінің бір бөлігін құрайтын жылжымалы мүлік (2-тармақ) жатады.

3.1 Осы тармақтың мақсаттары үшін табыс төленетін мүлік, егер осы құқыққа немесе мүлікке "экономикалық" меншік осы тұрақты өкілдікке комитеттің 7-баптың 2-тармағын қолдану мақсаттары үшін "тұрақты өкілдіктерге пайданы бекіту" (атап айтқанда, баяндаманың I бөлігінің 72-97-тармақтарын қараңыз) деп аталатын баяндамасында әзірленген қағидаттарға сәйкес берілсе, іс жүзінде тұрақты өкілдікпен байланысты болады. Осы тармақтың контекстінде құқықты немесе мүлікті " экономикалық" иелену пайда мен ауыртпалықпен байланысты жеке кәсіпорынның табыс салығы мақсаттары үшін иелік ету баламасын білдіреді (мысалы, осы құқықты немесе мүлікті иеленуге қатысты кіріске құқық, кез келген амортизацияға құқық, әлеуетті пайда немесе осы құқықтың немесе мүліктің құнсыздануынан немесе құнсыздануынан ықтимал залал). Сондықтан мүліктің тұрақты өкілдік үшін дайындалған баланстық есепте бухгалтерлік есеп мақсаттары үшін есепке алынғандығы оның осы тұрақты өкілдікпен шынымен байланысты екендігі туралы қорытынды жасау үшін жеткіліксіз.

3.2 Сақтандыру қызметін жүзеге асыратын кәсіпорынның тұрақты өкілдігі болған жағдайда, қандай да бір құқықтың немесе мүліктің тұрақты өкілдікпен шынымен байланысты екендігін анықтау комитеттің баяндамасының IV бөлігінде баяндалған басшылық нұсқауларды тиісті түрде ескере отырып, оған жатқызылатын инвестициялық активтер сомасынан тұрақты өкілдіктің кірістілігін айқындау кезінде осы құқықтан немесе мүліктен түсетін кірістер есепке алынатындығына қатысты жүргізіледі (IV бөлімнің 165-170 тармақтарын қараңыз). Бұл басшылық жалпы сипатта болғандықтан, салық органдары тұрақты өкілдіктің коммерциялық меншігінің бір бөлігін құрайтын нақты активтерді анықтау мақсатында кәсіпорынның осы басшылықты ақылға қонымды және дәйекті қолдануын ескеретін икемді және прагматикалық тәсілді қолдану туралы мәселені қарастыруы керек.

4. Әдетте, халықаралық тасымалдарда пайдаланылатын теңіз және әуе кемелеріне және осындай теңіз немесе әуе кемелерін пайдалануға жататын жылжымалы мүлікке тек резидент мемлекетінде ғана салық салынады (3-тармақ). Бұл ереже 8-баптың және 13-баптың 3-тармағының ережелеріне сәйкес келеді. Кәсіпорынды тиімді басқару орны орналасқан мемлекетке айрықша салық құқығын беруді қалайтын Уағдаласушы мемлекеттер екіжақты Конвенцияға қатысты 3-тармақты 8-бапқа түсініктеменің 2-

тармағында ұсынылған ережеге сәйкес ережемен алмастыра алады. Теңіз немесе әуе кемелерін пайдалануға жататын жылжымайтын мүлікке ол орналасқан мемлекетте 1-тармақта жазылған ережеге сәйкес салық салынуы мүмкін.

4.1 3-тармақ мүлікке иелік ететін кәсіпорын өзінің жеке көлік қызметі үшін болсын немесе теңіз немесе әуе кемелерін чартерлік шарттарда жалға алған кезде, толық жабдықталған, жасақталған және персоналмен жабдықталған болса да, осы тармақта аталған теңіз немесе әуе кемелерін өзі пайдаланған жағдайларда қолданылады. Алайда, бұл кемелерге немесе әуе кемелеріне иелік ететін кәсіпорын оларды пайдаланбаған жағдайларда қолданылмайды (мысалы, кәсіпорын мүлікті басқа тұлғаға жалға берген кезде, 8-бапқа түсініктеменің 5-тармағында көрсетілгендей, экипажсыз кемені арасында жалға алу жағдайларын қоспағанда).

5. 1-3-тармақтарда аталғандардан өзгеше капитал элементтеріне келетін болсақ, бұл бап оларға осындай элементтердің иесі болып табылатын тұлға резиденті болып табылатын Уағдаласушы мемлекетте ғана салық салуға жататынын көздейді (4-тармақ).

6. Егер 4-тармақтың ережелері узуфрукт құқығындағы жылжымалы мүлік элементтеріне қолданылса және ішкі заңдар арасындағы сәйкессіздікке байланысты қосарланған салық салу сақталса, мүдделі мемлекеттер өзара келісу рәсіміне жүгіне алады немесе бұл мәселені екіжақты келіссөздер арқылы реттей алады.

7. Бапта қарызды төлеу есебіне ұстап қалуды көздейтін ешқандай ереже қарастырылмаған. ЭЫДҰ-ға мүше елдердің заңдары мұндай ұстаудың жалпы шешімін табу үшін тым әртүрлі. Салық төлеуші мен несие беруші бір мемлекеттің резиденті болмаған кезде туындауы мүмкін қарызды ұстап қалу мәселесі 24-баптың 4-тармағында қаралады.

8. [Нөмірлеу өзгертілді, өзгерістер енгізілді]

Осы бап бойынша ескертпелер

9. *Финляндия* егер мұндай акцияларға немесе басқа корпоративтік құқықтарға иелік ету Финляндияда орналасқан және компанияға тиесілі жылжымайтын мүлікті пайдалану құқығын берсе, фин компанияларындағы акцияларға немесе басқа корпоративтік құқықтарға салық салу құқығын өзіне қалдырады.

10. *Жаңа Зеландия, Португалия* және *Түркия* осы бап бойынша өз ұстанымдарын, атап айтқанда, осы елдердегі капитал салығына қатысты ұстанымдарын өзгеріссіз қалдырады.

11. *Франция* 4-тармақтың ережелерімен келісе алады, бірақ өз заңнамасының ережелерін акцияларға немесе Францияның резидент компаниясына қатысудың едәуір үлесіне немесе активтері негізінен Франциядағы жылжымайтын мүліктен тұратын компаниялардың акцияларына немесе құқықтарына салық салуға қатысты қолдану мүмкіндігін сақтағысы келеді.

12. *Дания, Норвегия* және *Швеция*, егер олар Scandinavian Airlines System (SAS) әуе көлігі консорциумына тиесілі болса, халықаралық тасымалдарда пайдаланылатын әуе

кемелері ұсынатын капиталға қатысты арнайы ережелерді қосу құқығын өзіне қалдырады.

13. *Испания* активтері негізінен Испаниядағы жылжымайтын мүліктен, акциялардан немесе басқа корпоративтік құқықтардан тұратын, оның иесіне Испаниядағы жылжымайтын мүлікті немесе Испанияның резидент компаниясына қатысудың едәуір үлесін құрайтын акцияларды немесе басқа құқықтарды пайдалану құқығын бертін компаниядағы акциялармен немесе басқа құқықтармен ұсынылған капиталға салық салу құқығын өзіне қалдырады.

14. Кеме қатынасы саласындағы өзінің ерекше жағдайын ескере отырып, *Греция* халықаралық қатынаста кемелер ұсынған капиталға және осындай кемелерді пайдалануға қатысты жылжымалы мүлікке қатысты Конвенцияның ережелеріне қатысты іс-қимыл еркіндігін сақтайды.

ҚОСАРЛАНҒАН САЛЫҚ САЛУДЫ ЖОЮ ӘДІСТЕРІНЕ ҚАТЫСТЫ

23 А ЖӘНЕ 23 В БАПТАРЫНА ТҮСІНІКТЕМЕ

I. Алдын ала ескертулер

A. Баптардың қолданылу аясы

1.1 Осы баптар бір табысқа немесе капиталға бір адамның қолына бірнеше мемлекет салық салған кезде заңды қосарланған салық салу деп аталады.

2. Бұл жағдайды әсіресе экономикалық қосарланған салық салу деп аталатыннан, яғни екі түрлі тұлғаға бірдей кіріске немесе капиталға қатысты салық салынатын жағдайдан ажырату керек. Экономикалық қосарланған салық салу саласында проблемалар туындаған кезде мүдделі мемлекеттер оларды екіжақты келіссөздер барысында шешуі тиіс.

3. Халықаралық заңды қос салық салу үш жағдайда пайда болуы мүмкін:

a) егер әрбір Уағдаласушы мемлекет бір адамға олардың пайда болу орны мен көздеріне қарамастан оның табысына немесе капиталына салық салса (салық бойынша бір мезгілде толық жауапкершілік, төмендегі 4-тармақты қараңыз);

b) егер тұлға Уағдаласушы мемлекеттің[31] (R) резиденті болып табылса және екінші Уағдаласушы мемлекеттен (S немесе E)табыс алса немесе онда капиталға иелік етсе, онда екі мемлекет те осы табысқа немесе капиталға салық салады (төмендегі 5-тармақты қараңыз);

c) егер әрбір Уағдаласушы мемлекет Уағдаласушы мемлекеттердің ешқайсысының резиденті болып табылмайтын бір адамға бір Уағдаласушы мемлекеттен алынған табысқа немесе екінші Уағдаласушы мемлекеттің меншігіндегі капиталға салық салса; бұл, мысалы, резидент емес адамның бір Уағдаласушы мемлекетте (мемлекеттерде)

тұрақты өкілдігі болған, ол арқылы ол екінші Уағдаласушы мемлекеттен табыс алатын немесе екінші Уағдаласушы мемлекетте капиталға иелік ететін жағдайда орын алуы мүмкін (параллельді шектелген салық міндеттемесі, төмендегі 11-тармақты қараңыз).

4. А) жағдайындағы соқтығысу 4-баптың қолданылуына байланысты b) жағдайындағы соқтығысуға дейін азаяды. Бұл осы бапта "Уағдаласушы мемлекеттің резиденті" термині адамның тұрғылықты жеріне, болған жеріне, басқару орнына немесе осыған ұқсас сипаттағы кез келген басқа критерийге (4-баптың 1-тармағы) байланысты ішкі заңнама бойынша салықтық жауапкершілігіне сілтеме жасау арқылы және екі мемлекеттің ішінен Конвенцияның мәні бойынша (R) болатын мемлекет болып табылады екі рет болған жағдайда, оның қайсысы екенін анықтау үшін арнайы ережелер белгілеу жолымен айқындалатындығына түсіндіріледі.

4.1 Алайда, 4-бап салық органдары алдындағы бір мезгілде толық жауапкершілік жағдайларына ғана қатысты. Осылайша, а) жағдайындағы жанжал, егер табыстың бір бабы екі елде толық салық салынатын болса, бірақ әр түрлі уақытта шешілмеуі мүмкін. Келесі мысал осы мәселені көрсетеді. R1 Мемлекетінің резиденті осы тұлғаға берілген қызметкерлердің қор опционынан салық салынатын кіріс алады делік. R1 Мемлекеті опционнан түскен табысқа салық алады. Кейіннен тұлға R2 Мемлекетінің резиденті болады, ол кейіннен алынған кезде осы табысқа салық салады. Бұл жағдайда тұлғаға осы мемлекеттің резиденті болған кезде әр мемлекет салық салады және адам осы екі мемлекетте бір уақытта тұрмағандықтан 4-бап бұл мәселеге қатысты емес.

4.2 Осы жағдайдағы қайшылық кездейсоқ болып табылады, b) және тиісінше осы нұсқа жататын жұмысқа орналастыру қызметтері Уағдаласушы мемлекеттердің бірінде көрсетілген шамада рұқсат етіледі, бұл мемлекетке 15-бапқа сәйкес салық салынуы мүмкін, өйткені ол тиісті қызмет жүзеге асырылатын мемлекет болып табылады. Мұндай жағдайда қызметтер көрсетілген мемлекет басқа мемлекеттің қосарланған салық салу жағдайын жою үшін қаржы көзі болатын мемлекет болып табылады. Бірінші мемлекет бір уақытта салық төлемейтіні маңызды емес (32.8-тармақты қараңыз). Сондай-ақ, бұл мемлекет салықты қаржы көзі болатын мемлекетке қарағанда резидент мемлекет ретінде өндіріп алады деп санайтыны маңызды емес (8-тармақтың соңғы сөйлемін қараңыз).

4.3 Алайда, егер мемлекеттердің ешқайсысында тиісті жұмыспен қамту қызметтері көрсетілмесе, онда қайшылық резидент-көзге қосарланған салық салудан тұрмайды және "осы ережелер осы басқа мемлекетке салық салуға мүмкіндік беретін дәрежені қоспағанда, тек табыс осы мемлекеттің резиденті алған табыс болып табылады" 23 А және 23 В-баптардың 1-тармағында қамтылған, осының нәтижесінде туындайтын кез келген қосарланған салық салу осы баптардың шеңберінен шығады. Мұндай істі қарау үшін 25-баптың 3-тармағында көзделген өзара келісу рәсімі пайдаланылуы мүмкін. Бұл істі шешудің ықтимал негіздерінің бірі екі мемлекеттің құзыретті органдарының әрбір мемлекет қызметкер басқа мемлекеттің резиденті болған кезеңде көрсетілген

қызметтерге байланысты жеңілдіктер бөлігінде басқа мемлекет алатын резиденттік салыққа қатысты жеңілдіктер беруі тиіс деген келісімі болар еді. Осылайша, жоғарыда келтірілген мысалда, егер адам R2 Мемлекетінің резиденті болғанға дейін үшінші мемлекетте тиісті қызметтер көрсетілсе, R2 мемлекетінің құзыретті органы жәрдемақының бір бөлігінен алынатын R1 мемлекет салығы бойынша жеңілдікті (есепке алу әдісі немесе босату әдісі арқылы) беруге келісуі қисынды болар еді, үшінші мемлекетте көрсетілетін қызметтерге қатысты жұмыссыздық бойынша, өйткені бұл қызметтерді көрсету кезінде салық төлеуші осы екі мемлекет арасындағы Конвенция шеңберінде R2 Мемлекетінің емес, R1 Мемлекетінің резиденті болды.

5. B) қайшылық Уағдаласушы мемлекеттер арасында салық салу құқығын бөлу арқылы шешілуі мүмкін. Мұндай бөлу салық салу құқығынан бас тарту арқылы не қайнар көзінің немесе орынның (орындардың) мемлекеті, не тұрақты өкілдіктің (E) ережесі, не резидент мемлекеті (R) не салық салу құқығын екі мемлекет арасында бөлу арқылы жүзеге асырылуы мүмкін. Мұндай бөлу Конвенцияның III және IV тарауларының ережелерімен 23 A немесе 23 B баптарының ережелерімен бірге реттеледі.

6. Табыстың немесе капиталдың кейбір баптарына қатысты Уағдаласушы мемлекеттердің біріне айрықша салық салу құқығы беріледі және тиісті бапта бұл табыс немесе капитал Уағдаласушы мемлекеттердің[32] бірінде "тек салық салуға жатады" делінген. Бір Уағдаласушы мемлекетте "тек салық салуға жатады" деген сөздер екінші Уағдаласушы мемлекетте салық салу мүмкіндігін болдырмайды, бұл қосарланған салық салуды болдырмауға мүмкіндік береді. Салық салуға айрықша құқық берілетін мемлекет әдетте 4-баптың мағынасы бойынша салық төлеуші резиденті болып табылатын мемлекет, яғни R Мемлекеті болып табылады, бірақ 19-бапта[33] айрықша құқық 4-баптың мәні бойынша салық төлеуші резиденті болып табылмайтын басқа Уағдаласушы мемлекетке (S) берілуі мүмкін.

7. Табыстың немесе капиталдың басқа баптарына қатысты салық салу құқығын беру айрықша болып табылмайды және тиісті бапта салық төлеуші 4-баптың мағынасы бойынша резиденті болып табылмайтын Уағдаласушы мемлекетте тиісті табысқа немесе капиталға "салық салынуы мүмкін" делінген. Бұл жағдайда резидент мемлекет (R) қосарланған салық салуды болдырмау үшін жеңілдіктер беруі керек. 23 A-баптың 1 және 2-тармақтары және 23 Б-баптың 1-тармағы қажетті жеңілдіктерді қамтамасыз етуге арналған.

8. 23 A және 23 Б-баптар R Мемлекетінің резиденті екінші Уағдаласушы мемлекетте E немесе S (Конвенцияның мәні бойынша тұрғылықты мемлекеті болып табылмайтын) табыс алатын немесе капиталды иеленетін және Конвенцияға сәйкес мұндай табысқа немесе капиталға осындай басқа мемлекетте E немесе S салық салынуы мүмкін жағдайға қолданылады. Осылайша, бұл баптар тек резидент

мемлекетіне қолданылады және басқа Е немесе С мемлекетінің қалай әрекет ететінін белгілемейді.

9. Егер Уағдаласушы мемлекеттің резиденті R екінші Уағдаласушы мемлекетте бар тұрақты өкілдігі арқылы сол R Мемлекетінен табыс алса, Е Мемлекеті егер ол көрсетілген тұрақты өкілдікке (7-баптың 1-тармағы және 21-баптың 2-тармағы) жататын болса, осындай табысқа (R Мемлекетіндегі жылжымайтын мүліктен түсетін табысты қоспағанда) салық сала алады. Бұл жағдайда R Мемлекеті, сондай-ақ, осы кіріс бастапқыда R Мемлекетінде пайда болғанына қарамастан, Е Мемлекетінде орналасқан тұрақты өкілдікке қатысты табысқа қатысты 23 А бабына немесе 23 В бабына сәйкес жеңілдік беруі керек (сондай-ақ, 21-бапқа берілген түсініктеменің 5-тармағын қараңыз). Алайда, егер Уағдаласушы мемлекеттер R Мемлекетіне 10 немесе 11-баптың 2-тармағында белгіленген шектерде көзден шыққан мемлекет немесе пайыз ретінде салық салуға шектеулі құқық беруге келіссе, онда екі мемлекет те 23 А -баптың 2-тармағына немесе 23 В -баптың 1-тармағымен сәйкес R Мемлекет алатын салықты төлеу үшін Е Мемлекеті беретін есепке жатқызу туралы уағдаласуға тиіс.

---

[31]1-23 А және 23 В баптарына қатысты барлық түсініктемелерге қатысты "R" әрпі Конвенцияның мағынасы бойынша резидент мемлекетті, "S" - көз немесе тұрғылықты мемлекетін, ал "Е" - екі елде толық көлемде, бірақ әртүрлі уақытта салық салынатын тұрақты өкілдігі бар мемлекетті білдіреді

[32]1-7-баптың 1-тармағының бірінші сөйлемін, 8-баптың 1-тармағын, 12-баптың 1-тармағын, 13-баптың 3 және 5-тармақтарын, 1-тармақтың бірінші сөйлемін, сондай-ақ 15-баптың 2 және 3-тармақтарын, 18-бапты, 19-баптың 1 және 2-тармақтарын, 21-баптың 1-тармағын және 22-баптың 3 және 4 баптарын қараңыз

[33] 2-19-баптың 1 және 2-тармақтарының а) тармақшасын қараңыз

9.1 Алайда, R Мемлекеті босату әдісін қолданған жағдайда, резидент мемлекетте және қаржы көзі болатын мемлекетте дивидендтер мен пайыздарға салық салуға қатысты мәселе туындауы мүмкін: 7 және 23 А баптарының тіркесімі бұл мемлекетке осы табыстан салық алуға мүмкіндік бермейді, ал егер ол басқа мемлекеттің резидентіне төленген болса, онда дивидендтер немесе пайыздар көзі болып табылатын R Мемлекеті мұндай дивидендтерге немесе пайыздарға 10 және 11-баптардың 2-тармағында көзделген мөлшерлемелер бойынша салық салуы мүмкін. Мұндай ережені қолайсыз деп санайтын Уағдаласушы мемлекеттер өз Конвенцияларына резидент мемлекет дивидендтер немесе пайыздар шығарылған мемлекет ретінде мұндай табыстан босату әдісін қолданғанына қарамастан, 10 және 11-баптардың 2-тармағында көзделген мөлшерлемелер бойынша салық алуға құқығы бар ережені енгізе алады. Тұрақты өкілдік орналасқан мемлекет мұндай салықты төлеуді 23 А-баптың 2-тармағының немесе 23 В-баптың 1-тармағының ережелеріне сәйкес есептейтін болады;

әрине, мұндай есеп айырысу тұрақты өкілдік орналасқан мемлекет өзінің ішкі заңнамасына сәйкес тұрақты өкілдікке тиесілі дивидендтерге немесе пайыздарға салық салмайтын жағдайларда берілмейді.

10. Егер R Мемлекетінің резиденті Е Мемлекетіндегі тұрақты өкілдік арқылы үшінші мемлекеттен табыс алса, Е Мемлекеті, егер ол осындай тұрақты өкілдікке жататын болса (7-баптың 1-тармағы және 21-баптың 2-тармағы) осындай табысқа (үшінші мемлекеттегі жылжымайтын мүліктен түсетін табысты қоспағанда) салық сала алады. R Мемлекеті Е Мемлекетіндегі тұрақты өкілдікке қатысты пайдаға қатысты 23-бапқа немесе 23Б-бапқа сәйкес талаптарды қанағаттандыруға міндетті. Конвенцияда Е Уағдаласушы мемлекеті кіріс пайда болатын үшінші мемлекетте алынатын салықтар бойынша жеңілдіктер беруі көзделмеген; алайда, 24-баптың 3-тармағына сәйкес Е Мемлекетінің резиденттері үшін Е Мемлекетінің ішкі заңнамасында (қосарланған салық салуды болдырмау туралы Конвенцияны қоспағанда) көзделген кез келген жеңілдік Е Мемлекетіндегі R Мемлекетінің кәсіпорнының тұрақты өкілдігіне де беріледі (24-бапқа түсініктеменің 67-72-тармақтарын қараңыз).

11. Жоғарыдағы 3-тармақтың с) жағдайындағы Коллизия Конвенцияның қолданылу аясынан тыс болады, өйткені 1-бапқа сәйкес ол бір немесе екі Мемлекеттің резиденттері болып табылатын адамдарға ғана қолданылады. Алайда, қақтығысты өзара келісу процедурасын қолдану арқылы шешуге болады (жоғарыдағы 10-тармақты қараңыз).

11.1 Кейбір жағдайларда әрбір Уағдаласушы мемлекет бірдей табысқа немесе капиталға оның резиденттерінің бірінің табысы немесе капиталы ретінде салық салуы мүмкін. Бұл, мысалы, Уағдаласушы мемлекеттердің бірі осы мемлекеттің резиденті болып табылатын субъектінің жалпы әлемдік табысына салық салатын, ал басқа мемлекет бұл субъектіні қаржылық тұрғыдан ашық деп санайтын және осы басқа мемлекеттің резиденттері болып табылатын осы субъектінің мүшелеріне олардың тиісті табыс үлесіне салық салатын жағдайларда орын алуы мүмкін. "(Бұл ережелер басқа мемлекетке салық салуға мүмкіндік беретін дәрежені қоспағанда, тек табыс сол мемлекеттің резиденті алған табыс болғандықтан немесе капитал да осы мемлекеттің резидентіне тиесілі капитал болғандықтан)" деген тіркес мұндай жағдайларда екі мемлекет те бір-бірін салық төлеушінің тұрғылықты жері негізінде ғана алынатын салықтарды төлеуден өзара босатуға міндетті емес екенін түсіндіреді, сондықтан әрбір мемлекет басқа мемлекеттің салық салуы Конвенцияның ережелеріне сәйкес келетін шамада ғана қосарланған салық салудан босатуға міндетті, бұл қаржы көзі болатын мемлекет ретінде немесе тұрақты өкілдігі бар мемлекет ретінде тиісті кіріске немесе капиталға салық салуға мүмкіндік береді, бұл адамның басқа мемлекетте болуының нәтижесі болып, сол арқылы салық салуды болдырмайды. Бұл нәтиже 23 А және 23 В баптарының тұжырымдамаларынан қисынды түрде туындаса да, бұл сөз тіркесі болмаса да, бұл сөз тіркесін қосу кез келген күмәнді жояды.

11.2 Алдыңғы тармақта баяндалған қағидаттар мынадай мысалдармен суреттеледі:

- А мысалы: R Мемлекетінде құрылған ұйым R Мемлекетінің резиденті болып табылады, сондықтан осы мемлекеттегі өзінің жалпы әлемдік кірісіне салық салынады. S Мемлекеті бұл ұйымды салық салу мақсатында ашық деп санайды және сол ұйым мүшелеріне осы ұйым арқылы алынған кірістің тиісті үлесіне салық салады. Ұйымның барлық мүшелері S Мемлекетінің резиденттері болып табылады. Кәсіпорынның барлық кірісі – бұл R Мемлекетінде орналасқан тұрақты өкілдікке қатысты коммерциялық пайда. Бұл жағдайда Субъект төлейтін салықты анықтаған кезде R Мемлекеті субъектінің кірісіне қатысты 23 А немесе 23 В баптарына сәйкес жеңілдіктер беруге міндетті емес, өйткені S Мемлекеті Конвенцияның ережелеріне сәйкес осы табысқа салық сала алатын жалғыз себеп субъект мүшелерінің тұрғылықты жері болып табылады. Екінші жағынан, S Мемлекеті субъектінің барлық кірісіне қатысты 23 А немесе 23 В бабына сәйкес жеңілдік беруге міндетті, өйткені бұл табысқа R Мемлекеті R Мемлекетінің резиденті субъект кірісті алды деп санайтынына қарамастан, 7-баптың ережелеріне сәйкес R Мемлекетінде салық салынуы мүмкін. 23 В-бапқа сәйкес субъект мүшелеріне қосарланған салық салудан босатуды ұсыну мақсатында R Мемлекетінде төленген табыс салығының сомасын айқындау кезінде S Мемлекеті R мемлекетінде субъект төлеген салықты ескеруі қажет.

– В мысалы: А мысалындағыдай фактілер орын алады, тек ұйым арқылы алынған кірістің 30 пайызы S Мемлекетінде пайда болатын және R Мемлекетіндегі тұрақты өкілдік шотына жатқызылатын пайыздарды, ал табыстың қалған бөлігі сол тұрақты өкілдік шотына жатқызылған коммерциялық пайданы білдіреді. Бұл жағдайда А мысалында сипатталғандай пайыздан басқа коммерциялық пайдаға қатысты қосарланған салық салудан босату қамтамасыз етіледі. Алайда пайыз болған жағдайда R Мемлекеті осы баптың 2 тармағына сәйкес субъектіге есепті ұсынуға міндетті. 23 А-бап немесе 23 В-баптың 1-тармағы S ұйымының барлық мүшелері мемлекетте төлеген проценттерге салынатын салық сомасы үшін, осы проценттерге (23 А-баптың 2 -тармағының және 23 Б-баптың 1-тармағының келесі бөлігі) R Мемлекетінде төленуге жататын пайыздардың немесе салықтың жалпы сомасының 10 процентінің (бұл 11-баптың 2-тармағына сәйкес S Мемлекетінде төленуі мүмкін салықтың ең жоғары сомасы болып табылады) төменгісінен аспайды. Егер S Мемлекеті 23 А-бапта көзделген алып қою әдісін қолданса, онда бұл S Мемлекетіне S Мемлекетінің резиденттері (21-бапқа түсініктеменің 5-тармағын және 23 А және 23 В баптарына түсініктеменің 9-тармағын қараңыз) болып табылатын мүшелерге тиесілі пайыздардың үлесін төлеуден босату қажет деп болжайды. Егер S Мемлекеті 23 В-бапта көрсетілген есепке алу әдісін қолданса, есепке алу S Мемлекетінде төлеуге жататын салықтың 11-баптың 2-тармағына сәйкес S Мемлекеті алуға құқығы бар салық сомасынан асатын

бөлігіне ғана қолданылады, және бұл есепке R Мемлекеті 11-баптың 2-тармағына сәйкес S Мемлекетінде төлеуге жататын салық сомасын қамтамасыз етуі тиіс есепке алуды шегергеннен кейін R Мемлекетінде төленген салық сомасына беріледі.

– С мысалы: субъектінің барлық кірісі S Мемлекетіндегі жылжымайтын мүліктен алынғанын қоспағанда, А мысалындағыдай фактілер бар. Бұл жағдайда, субъект төлейтін салықты анықтаған кезде, R Мемлекеті субъектінің барлық кірісіне қатысты 23 А немесе 23 В бабына сәйкес жеңілдік беруге міндетті, өйткені бұл табысқа S Мемлекеті мүшелер кірісті алды деп санайтынына қарамастан, 6-баптың ережелеріне сәйкес S Мемлекетінде салық салынуы мүмкін, S Мемлекетінің резиденттері болып табылады, екінші жағынан, S Мемлекеті 23 А және 23 В баптарына сәйкес жеңілдік беруге міндетті емес, өйткені R Мемлекетінің Конвенция ережелеріне сәйкес кіріске салық салудың жалғыз себебі субъектінің резиденттігінде болады (егер табыс R мемлекетінде орналасқан тұрақты өкілдіктің шотына түссе де, нәтиже бірдей болар еді: 23 А және 23 В баптарына түсініктеменің 9-тармағының бірінші сөйлемін қараңыз).

- Г мысалы: А мысалындағыдай фактілер бар, тек субъектінің барлық кірісі S Мемлекетінде пайда болатын пайыздар болып табылады және тұрақты өкілдікке жатпайды. Бұл жағдайда субъект төлеуге жататын салықты айқындау кезінде R Мемлекеті субъектіге 23 А-баптың 2-тармағына немесе 23 В-баптың 1-тармағына сәйкес субъектінің барлық мүшелері S Мемлекетінде төлеген пайыздарға салынатын салық сомасына жалпы проценттер сомасының 10 процентінен кем емесінен аспайтын (бұл салықтың ең жоғары сомасы болып табылатын) есепке жатқызуды беруге міндетті 11-баптың 2-тармағына сәйкес S Мемлекетінде төленуі мүмкін) немесе R Мемлекетінде осы проценттерге төленуге жататын салық (23 А-баптың 2-тармағының соңғы бөлігі және 23 В-баптың 1-тармағы). Екінші жағынан, S Мемлекеті субъектінің кірісіне қатысты 23 А немесе 23 В баптарына сәйкес жеңілдіктер беруге міндетті емес, өйткені бұл кіріс R Мемлекетінде пайда болмайды және R Мемлекетіндегі тұрақты өкілдікке жатпайды және R Мемлекетінің бұл кіріске салық салудың жалғыз себебі, бұл табыс сонымен қатар R Мемлекетінің резиденті алған табыс болып табылады. 11-баптың 1-тармағы R Мемлекетінің субъектісі, R Мемлекетінің резиденті алған табыс ретінде пайыздарға салық салу құқығын растайды.

- Е мысалы: Д мысалындағыдай фактілер бар, тек субъектінің барлық кірісі R Мемлекетінде пайда болатын пайыздарды білдіреді. Бұл жағдайда Субъект төлейтін салықты анықтаған кезде R Мемлекеті субъектінің кірісіне қатысты 23 А немесе 23 В баптарына сәйкес жеңілдіктер беруге міндетті емес, өйткені S Мемлекеті Конвенцияның ережелеріне сәйкес осы табысқа салық сала алатын жалғыз себеп субъект мүшелерінің тұрғылықты жері болып табылады. Екінші жағынан, S Мемлекеті мүшелерге 23 А-баптың 2-тармағына немесе 23 В-баптың 1-тармағына сәйкес субъектінің R Мемлекетінде төлеген пайыздарға салынатын салық сомасына, жалпы проценттер сомасының 10 процентінен кем емесінен аспайтын (бұл R Мемлекетінде

төленуі мүмкін салықтың ең жоғары сомасы болып табылады 11-баптың 2-тармағына сәйкес) немесе S Мемлекетінде осы пайыздарға төленуге жататын салық (23 A-баптың 2-тармағының соңғы бөлігі және 23 B-баптың 1-тармағы). S Мемлекеті, алайда, 11-баптың 2-тармағына сәйкес төленуі мүмкін ең жоғары салық сомасынан тыс R Мемлекетінде төленген салыққа қатысты 23 A немесе 23 B баптарына сәйкес жеңілдіктер беруге міндетті емес, өйткені пайыздар R Мемлекетіндегі тұрақты өкілдікке жатпайды және оның жалғыз себебі R Мемлекеті мұндай қосымша салықты ала алады, бұл табыс сонымен қатар R Мемлекетінің резиденті алған табыс болып табылады.

- F мысалы: D мысалындағыдай фактілер бар, тек субъектінің барлық кірісі үшінші мемлекетте пайда болатын пайыздарды білдіреді. Бұл жағдайда субъект төлейтін салықты анықтаған кезде R Мемлекеті субъектінің кірісіне қатысты 23 A немесе 23 B баптарына сәйкес жеңілдіктер беруге міндетті емес, өйткені S Мемлекеті Конвенцияның ережелеріне сәйкес осы табысқа салық сала алатын жалғыз себеп субъект мүшелерінің тұрғылықты жері болып табылады. Сондай-ақ, мемлекет ұйымның кірісіне қатысты 23 немесе 23 B бабына сәйкес жеңілдіктер беруге міндетті емес, өйткені кіріс R Мемлекетінде пайда болмайды және оны R Мемлекетіндегі тұрақты өкілдікке жатқызуға болмайды. R Мемлекетінің мұндай кіріске салық салуының жалғыз себебі – бұл кірісті R Мемлекетінің резиденті алады. 21-баптың 1-тармағы R Мемлекетінің пайыздарға, яғни R Мемлекетінің резиденті тұлға алған табыстарға салық салу құқығын растайды. 21-баптың 1-тармағы сондай-ақ S Мемлекетінің пайыздарға, яғни S Мемлекетінің резиденті тұлға алған табыстарға салық салу құқығын растайды.

B. Қосарланған салық салуды жою әдістерінің сипаттамасы

12. Қолданыстағы конвенцияларда салық төлеуші резиденті болып табылатын мемлекет қосарланған салық салуды жою үшін екі жетекші қағидат қолданылады. Жеңілдету мақсатында төменде тек табыс салығы туралы айтылады; бірақ бұл принциптер капитал салығына да бірдей қолданылады.

1. Жауапкершіліктен босату принципі

13. Босату принципіне сәйкес, R резидент мемлекеті Конвенцияға сәйкес E немесе C Мемлекетінде салық салынуы мүмкін табысқа салық салмайды (сонымен қатар тек E немесе C Мемлекетінде салық салынатын табыс; жоғарыдағы 6-тармақты қараңыз).

14. Босату принципін екі негізгі жолмен қолдануға болады:

a) E немесе S Мемлекетінде салық салынуы мүмкін кірісті R Мемлекет салық салу мақсатында мүлдем есепке алмайды; R Мемлекеті табыстың қалған бөлігіне салынатын салықты анықтаған кезде осылайша босатылған кірісті ескеруге құқылы емес; бұл әдіс "төлемнен толық босату" деп аталады;

b) E немесе S Мемлекетінде салық салынуы мүмкін табысқа R Мемлекетінде салық салынбайды, бірақ R Мемлекеті табыстың қалған бөлігіне салынатын салықты анықтау

кезінде осы кірісті есепке алу құқығын сақтайды; бұл әдіс "төлемнен прогрессивті босату" деп аталады.

2. Есепке алу қағидасы

15. Есепке алу принципіне сәйкес, R резидент мемлекеті өз салығын Конвенцияға сәйкес осы басқа мемлекетте салық салынуы мүмкін басқа E немесе S Мемлекетінен түсетін кірісті қоса алғанда, салық төлеушінің жалпы табысы негізінде есептейді (бірақ тек S Мемлекетінде салық салынатын кірісті қоспағанда; жоғарыдағы 6-тармақты қараңыз). Содан кейін ол басқа мемлекетте төленген салықты өз салығынан шегеруге мүмкіндік береді.

16. Есепке алу принципін екі негізгі жолмен қолдануға болады:

a) R Мемлекеті басқа мемлекетте төленген салықтың жалпы сомасынан сол мемлекетте салық салынуы мүмкін табысқа шегерім жасауға мүмкіндік береді; бұл әдіс "толық есепке алу" деп аталады;

b) басқа мемлекетте төленген салық бойынша R Мемлекет беретін шегерім өз салығының басқа мемлекетте салық салынуы мүмкін табысқа сәйкес келетін бөлігімен шектеледі; бұл әдіс "қарапайым есепке алу" деп аталады.

17. Бұл әдістердің түбегейлі айырмашылығы-босату әдісі кіріске, ал есепке алу әдістері салыққа бағытталған.

C. Әдістерді қолданудың әсері мен салдары

18. Нақты мысалдар әрқашан әртүрлі әдістердің әрекетін түсіндіруді жеңілдетеді. Жалпы табыс 100000-ға тең делік, оның 80000-ы бір мемлекеттен (R резидент мемлекеті) және 20000-ы басқа мемлекеттен (S көзі мемлекеті) алынған. R Мемлекетінде 100 000 табыс салығының мөлшерлемесі 35%, ал 80 000 кіріс 30% құрайды делік. Бұдан әрі S Мемлекетінде салық мөлшерлемесі 20% -дан (i) жағдайды немесе 40% - дан (ii) жағдайды құрайды делік және осы мөлшерлемеге сәйкес 20000-ға қатысты төленетін салық (i) жағдайда 4000 немесе (ii) жағдайда 8000 құрайды.

19. Егер R Мемлекетіндегі салық төлеушінің жалпы кірісі 100000 болса, мұндай кіріске салынатын салық 35000 құрайды. Егер бұл адамның кірісі бірдей болса, бірақ жоғарыда көрсетілген тәсілмен алынған болса және егер R Мемлекетінің ішкі заңнамасында ешқандай жеңілдіктер болмаса және R Мемлекеті мен S Мемлекеті арасында келісімдер болмаса, онда (i) жағдайда салықтың жалпы сомасы: 35 000 қосу 4000 = 39 000, (ii) жағдайда 35 000 қосу 8000 = 43 000 болар еді.

1. Төлемнен босату әдістері

20. Төлемнен босату әдісіне сәйкес, R Мемлекеті өзінің салық салуын Конвенцияның әртүрлі баптарына сәйкес салық салуға құқығы бар жиынтық кірістің бір бөлігімен шектейді, яғни 80 000.

a) Толық босату

R Мемлекеті 80 000 салық мөлшерлемесі бойынша 80 000 салық салады, яғни 30 пайызы.

	Мысал (i)	Мысал (ii)
R Мемлекетіндегі салық 80 000-нын 30% - ына тең	24 000	24 000
Қосылған С мемлекетіндегі салық	4000	8000
Салықтардың жалпы сомасы	28 000	32 000
R Мемлекеті төлемнен "" сома мөлшеріндегі босатуды ұсынды	11 000	11 000

21. Екі жағдайда да S Мемлекетіндегі салық деңгейі R Мемлекетінде төленген салық сомасына әсер етпейді. Егер S Мемлекетіндегі S Мемлекетінен алынатын табыс салығы R Мемлекет беретін босатудан төмен болса— a (i), a (ii) және b (i), жағдайлары, онда салық төлеуші оның жалпы кірісі тек R Мемлекетінен алынғаннан гөрі қолайлы жағдайға тап болады. Керісінше жағдайда — b (ii) жағдайында - салық төлеуші ең нашар жағдайда тап болады.

22. Бұл мысал сонымен қатар R Мемлекеті толық босату әдісін қолданған жағдайда берілетін босату тіпті S Мемлекетінде салық мөлшерлемелері R Мемлекетіне қарағанда жоғары болса да, S Мемлекетінде алынатын салықтан жоғары болуы мүмкін екенін көрсетеді. Себебі, босатудың толық әдісімен S мемлекетінен түскен табысқа R Мемлекет салығы ғана берілмейді (20 000-ның 35%-ы = 7000; босатылған жағдайдағыдай), бірақ қалған табысқа салынатын салық (80 000) R Мемлекетіндегі табыстың екі деңгейіндегі мөлшерлемелер айырмашылығына сәйкес келетін сомаға азаяды (35 алынған 30 = 5% 80 000 = 4000 да қатысты).

2. Есепте алу әдісі

23. Есепке алу әдісіне сәйкес R Мемлекеті салық төлеушінің барлық кірісіне салық салу құқығын сақтайды, бірақ осылайша енгізілген салыққа қатысты ол шегерімге жол береді.

a) Толық есепке алу

R мемлекеті 35 пайыздық мөлшерлемемен 100 000 АҚШ доллары көлеміндегі жалпы табыс салығын есептейді және S Мемлекетінде төленетін S табысына салынатын салықты шегеруге мүмкіндік береді.

	Мысал (i)	Мысал (ii)
R Мемлекетіндегі салық 100 000-нан 35% - ға тең	35 000	35 000
S Мемлекетіндегі салықты шегергенде	- 4000	- 8000
Салық міндеттемесі	31 000	27 000
Салықтардың жалпы сомасы	35 000	35 000
R Мемлекеті төлемнен босатуды ұсынды	4000	8000

b) Қарапайым есепке алу

R Мемлекеті 35% мөлшерлемесі бойынша 100 000 жалпы табыс салығын есептейді және S Мемлекетінде S кірісіне төленетін салықты шегеруге мүмкіндік береді, бірақ

ешқандай жағдайда R Мемлекетінде S кірісіне қатысты салықтың көп бөлігіне жол бермейді (максималды шегерім). Максималды шегерім 20 000-ның 35% -ы = 7000 құрайды.

	Мысал (i)	Мысал (ii)
R Мемлекетіндегі салық 100 000-нан 35% - ға тең	35 000	35 000
S Мемлекетіндегі салықты шегергенде		
ең жоғары салықты шегергенде	- 4000	- 7000
Салық міндеттемесі	31 000	28 000
Салықтардың жалпы сомасы	35 000	36 000
R Мемлекеті төлемнен босатуды ұсынды	4000	7000

24. Босату әдістерімен салыстырғанда есепке алу әдісінің тән ерекшелігі – R Мемлекеті S Мемлекетінде төленетін салық мөлшерінен көп мөлшерде салық шегеріміне жол беруге міндетті емес.

25. Егер S Мемлекетінде төленетін салық R Мемлекетінен алынатын табысқа сәйкес келетін R салығынан төмен болса (максималды шегерім), салық төлеуші тек R Мемлекетінде салық салынатын болса, төлеуге тиісті салық сомасын төлеуге міндетті.

26. Дәл осындай нәтижеге S Мемлекетінде төленетін салық жоғары болған кезде қол жеткізіледі, ал R Мемлекеті кем дегенде R Мемлекетіне төленетін жалпы салық S Мемлекетіне төленетін салық сомасынан жоғары немесе одан жоғары болған кезде толық есепке алуды қолданады.

27. Егер S Мемлекетінде төленетін салық жоғары болса және несие шектеулі болса (қарапайым несие), салық төлеуші S Мемлекетінде төленген барлық салық үшін шегерім алмайды. Бұл жағдайда нәтиже салық төлеушіге оның барлық кірісі R Мемлекетінде пайда болғаннан гөрі онша қолайлы болмас еді, және бұл жағдайда әдеттегі есепке алу әдісі прогрессивті босату әдісімен бірдей әсер етеді.

23-1-кесте Жоғарыда көрсетілген әртүрлі жағдайлардағы салықтың жалпы сомасы

A. R Мемлекетінде пайда болатын барлық кірістер	Салықтың жалпы сомасы = 35 000	
B. Екі мемлекеттен алынған кірістер, атап айтқанда R Мемлекетінен 80,000 және S Мемлекетінен 20000	Егер салық S Мемлекетінде төленсе, жалпы салық	
	4000 ((i) жағдай)	8000 ((ii) жағдай)
Конвенциядан тыс (19)[a]	39 000	43 000
Толық босату (20a)	28 000	32 000
Үдемелі босату (20b)	32 000	36 000
Толық есепке алу (23a)	35 000	35 000
Қарапайым есепке алу (23b)	35 000	36 000

[a] Жақшадағы сандар осы түсініктемедегі абзацтарға сілтеме жасайды.

23-2-кесте Резидент мемлекетінде төлеген салық сомасы

	Егер салық S Мемлекетінде төленсе	
	4000 ((i) жағдай)	8000 ((ii) жағдай)
Конвенциядан тыс	0	0
Толық босату (20a) [a]	11 000	11 000
Үдемелі босату (20b)	7000	7000
Толық есепке алу (23a)	4000	8000
Қарапайым есепке алу (23b)	4000	7000

[a] Жақшадағы сандар осы түсініктеменің тармақтарына жатады.

D. Баптарда ұсынылған әдістер

28. ЭЫДҰ-ға мүше елдер арасында жасалған конвенциялар екі жетекші қағидатқа сәйкес келеді. Кейбір мемлекеттер біріншісіне, басқалары екіншісіне артықшылық береді. Теориялық тұрғыдан алғанда, қандай да бір принципті неғұрлым қажет деп санауға болады, бірақ аталған артықшылықтарға байланысты әр мемлекет біреуін немесе екіншісін өз бетінше таңдайды.

29. Екінші жағынан, қолданылатын әрбір жетекші принципке негізделген әдістердің санын шектеу маңызды деп танылды. Осы шектеуді ескере отырып, баптар мүше елдер екі әдісті еркін таңдай алатындай етіп жасалды:

– үдемелі босату әдісі (23A-бабы) және

– қарапайым есепке алу әдісі.

30. Егер екі Уағдаласушы мемлекет бірдей әдісті қолданса, онда конвенцияға тиісті бапты енгізу жеткілікті. Екінші жағынан, егер екі Уағдаласушы мемлекет әртүрлі әдістерді қолданса, онда екі бап бір-біріне біріктірілуі мүмкін және мемлекеттің атауы осы мемлекет қабылдаған әдіске сәйкес баптың әрбір тиісті бөлігіне енгізілуі тиіс.

31. Уағдаласушы мемлекет осы екі әдістің комбинациясын пайдалана алады. Мұндай комбинация Уағдаласушы мемлекет үшін өте қажет, ол әдетте 10 және 11-баптарға сәйкес S Мемлекетінде шектеулі салық салынуы мүмкін табыс жағдайында босату әдісін қолданады. Мұндай жағдайда 23 A-бап 2-тармақта екінші Уағдаласушы мемлекетте алынатын шектеулі салықты есепке жатқызуды көздейді (алайда, егер Уағдаласушы мемлекеттер 10-бапқа түсініктеменің 67.1-67.7-тармақтарына ұқсас ережелерді қабылдаса, жылжымайтын мүліктің инвестициялық трасттарынан (REITs) қаражат бөлінген жағдайда, 23 A-баптың 1 және 2-тармақтарын түзету талап етілуі мүмкін). Сонымен қатар, жалпы босату әдісін қолданатын мемлекеттер одан кірістің нақты баптарын алып тастауды және осындай баптарға есепке алу әдісін қолдануды қалауы мүмкін. Мұндай жағдайда 23 A-баптың 2-тармағын кірістің осындай баптарын қосу арқылы өзгертуге болады. Сонымен қатар, жалпы босату әдісін қолданатын

мемлекеттер одан кірістің нақты баптарын алып тастауды және осындай баптарға есепке алу әдісін қолдануды қалауы мүмкін. Мұндай жағдайда 23 А-баптың 2-тармағын кірістің осындай баптарын қосу арқылы өзгертуге болады.

31.1 2-тармақты осылайша өзгертуге болатын мысалдардың бірі – босату әдісін тұтастай қолданатын мемлекет бұл әдіс Конвенцияға қол қойылған күннен кейін осы мемлекетте енгізілген салық шарасына байланысты басқа мемлекетте жеңілдікті салық тәртіптемесін пайдаланатын кіріс баптарына қолданылмауы керек деп есептейтін жағдай. Осы кіріс баптарын қосу үшін 2 тармақты келесідей өзгертуге болады:

2. Егер Уағдаласушы мемлекеттің резиденті осындай табыс алса,

а) 10 және 11-баптардың ережелеріне сәйкес екінші Уағдаласушы мемлекетте салық салынуы мүмкін (бұл ережелер басқа мемлекетке салық салуға мүмкіндік беретін жағдайларды қоспағанда, өйткені кіріс сол Мемлекеттің резиденті алған табыс болып табылады), немесе

b) осы Конвенцияның (осы ережелер осы басқа мемлекетке салық салуға мүмкіндік беретін жағдайларды қоспағанда, өйткені кіріс сол мемлекеттің резиденті алған табыс болып табылады)ережелеріне сәйкес екінші Уағдаласушы мемлекетте салық салынуы мүмкін, бірақ салық шарасына байланысты осы екінші мемлекетте жеңілдікті салық режимін пайдаланатын, бірақ салық шарасына байланысты осы екінші мемлекетте жеңілдікті салық тәртіптемесін пайдаланатын,

(i) Конвенцияға қол қойылғаннан кейін екінші Уағдаласушы мемлекетте қабылданған және

(ii) оған қатысты бұл мемлекет екінші Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органдарын кіріс алғанға дейін және осы басқа мемлекетпен консультациялардан кейін хабардар етті,

бірінші аталған мемлекет осы резиденттің табысына салынатын салықтан шегерім ретінде басқа мемлекетте төленген салыққа тең сомаға жол береді. Алайда, мұндай шегерім шегерім берілгенге дейін есептелген және басқа мемлекетте алынған кірістің осындай бабына жататын салықтың бір бөлігінен аспауы керек.

32. Аталған екі бап жалпы түрде құрастырылған және босатуды немесе несиені қалай есептеу керектігі туралы егжей-тегжейлі ережелерді қамтымайды, өйткені бұл қолданыстағы ішкі заңнама мен тәжірибеге сәйкес қалады. Конвенцияның өзінде қандай да бір проблеманы реттеу қажет деп санайтын Уағдаласушы мемлекеттер мұны екіжақты келіссөздер барысында жасау құқығын өзіне қалдырады.

Е. Біліктілік қақтығысы

32.1 23 А және 23 В баптары жеңілдіктер Конвенцияның ережелеріне сәйкес кіріс немесе капиталдың қандай да бір бабына мемлекет салық салуы мүмкін жағдайларға байланысты босату немесе есепке алу әдісі арқылы берілуін талап етеді. Осылайша,

егер Конвенция қаржы көзі болатын мемлекетке осы бапқа салық салуға рұқсат берсе, резидент мемлекет табыс немесе капитал бабына қатысты босату немесе несие әдісін қолдануға міндетті,

32.2 Екі бапта да қолданылатын "осы Конвенцияның ережелеріне сәйкес екінші Уағдаласушы мемлекетте салық салынуы мүмкін" деген тіркесті түсіндіру, әсіресе Конвенцияның ережелері шеңберінде резидент мемлекеті мен қаржы көзі болатын мемлекет кірістің немесе капиталдың бір бабын басқаша жіктейтін жағдайларды қарау кезінде маңызды.

32.3 Осыған байланысты әртүрлі жағдайларды қарастыру қажет. Егер қаржы көзі болатын мемлекет пен резидент мемлекет арасындағы ішкі заңнамадағы айырмашылықтарға байланысты болса, біріншісі кірістің немесе капиталдың нақты бабына қатысты резидент мемлекет кірістің немесе капиталдың сол бабына қолданатындардан басқа Конвенцияның ережелерін қолданады, оларды қаржы көзі болатын мемлекет түсіндіргендей және қолданатындай табысқа Конвенцияның ережелеріне сәйкес салық салынады. Осылайша, бұл жағдайда екі бап та ішкі құқықтағы осы айырмашылықтардан туындайтын біліктілік қақтығысына қарамастан, резидент мемлекет қосарланған салық салудан босатуды талап етеді.

32.4 Бұл мәселені келесі мысалмен көрсетуге болады. Кәсіпкерлік қызмет Е мемлекетінде құрылған кәсіпорынның тұрақты өкілдігі арқылы жүзеге асырылады, R Мемлекетінде тұратын серіктес осындай кәсіпорындағы өз үлесін иеліктен шығарады. Е Мемлекеті кәсіпорынды салық салу мақсатында ашық деп санайды, ал R Мемлекеті оны салық салынатын субъект ретінде қарастырады. Сондықтан Е Мемлекеті серіктестікке қатысу үлесін иеліктен шығару оның R Мемлекетімен Конвенциясының мақсаттары үшін серіктестің 13-баптың 1 немесе 2-тармақтарына сәйкес осы мемлекет салық салуы мүмкін кәсіпорын жүзеге асыратын коммерциялық кәсіпорынның негізгі активтерін иеліктен шығаруы болып табылады деп санайды. R Мемлекеті кәсіпорынды салық салынатын субъект ретінде қарастыра отырып, кәсіпорындағы қатысу үлесін иеліктен шығару 13-баптың 5-тармағына сәйкес Е Мемлекетіне салық салынбайтын компаниядағы қатысу үлесін иеліктен шығаруға ұқсас деп санайды. Мұндай жағдайда біліктіліктің қайшылығы тек екі мемлекеттің ішкі заңнамасындағы серіктестіктердің әртүрлі режимдерінен туындайды және Е Мемлекеті 23 А бабын немесе 23 В бабын қолдану мақсатында "Конвенцияның ережелеріне сәйкес" иеліктен шығарудан түскен пайдаға R Мемлекеті салық салады деп есептеуге тиіс. Сондықтан R Мемлекеті өзінің ішкі заңнамасына сәйкес иеліктен шығарудан түскен пайданы заңды тұлғаның акцияларын иеліктен шығарудан түскен кіріс ретінде қарастыратынына қарамастан, 23 А бабына сәйкес босатуды немесе 23 В бабына сәйкес несие беруді қамтамасыз етуі керек, егер Е Мемлекетінің біліктілігі табыс R Мемлекетінің кірісіне сәйкес келсе, R Мемлекеті 23 А бабына немесе 23 В бабына сәйкес жеңілдіктер бермеуі керек еді. Сондықтан бұл жағдайда қосарланған салық болмайды.

32.5 Алайда, 23 А және 23 В баптары қаржы көзі болатын мемлекеттен кез-келген бапқа резидент мемлекетінен басқа Конвенция ережесін қолдану арқылы өз салығын енгізген барлық жағдайларда резидент мемлекет қолданылатын деп санайтын мемлекеттен өзгеше қосарланған салық салуды алып тастауды талап етпейді. Мысалы, жоғарыда келтірілген мысалда, Егер 13-баптың 2-тармағын қолдану мақсатында Е Мемлекеті кәсіпорын коммерциялық қызметті тұрақты коммерциялық өкілдік арқылы жүзеге асырды деп есептесе, бірақ R мемлекеті 5-тармақ қолданылады деп санайды, өйткені Конвенцияның ережелеріне сәйкес табыс салығы кәсіпорынның Е Мемлекетінде тұрақты коммерциялық өкілдігі болмағандықтан, Е Мемлекетіне салық салғаны туралы дау туындайды. Егер Е Мемлекеті 13-баптың 2-тармағын қолданған кезде "коммерциялық меншіктің құрамдас бөлігі" деген тіркесті оған R Мемлекеті берген түсіндірмеге сәйкес осы фразаның мағынасына жатпайтын белгілі бір активтерді қосатындай етіп түсіндірсе, дәл осылай айтуға болады. Конвенция ережелерін әр түрлі түсіндіру немесе әр түрлі түсіндіру нәтижесінде пайда болатын мұндай қақтығыстарды Конвенция ережелерін әр түрлі түсіндіруге емес, ішкі құқықтың әр түрлі ережелеріне негізделген кезде жоғарыда аталған тармақта сипатталған біліктілік қақтығыстарынан ажырату керек. Бірінші жағдайда, R Мемлекеті, егер ол R Мемлекеті фактілерді дұрыс түсіндірмеу немесе Конвенцияны дұрыс түсіндірмеу деп санайтын негізде өз салығын қолданған болса, Е мемлекеті Конвенцияның ережелеріне сәйкес өз салығын енгізбеді деп мәлімдей алады. Мемлекеттер 25-баптың (өзара келісу рәсімі) және оның 3-тармағының ережелерін басқа жағдайда негізсіз қосарланған салық салуға әкеп соқтыратын жағдайларда осындай қақтығыстарды шешу үшін қолдануы керек.

32.6 "Осы Конвенцияның ережелеріне сәйкес салық салынуы мүмкін" деген тіркес 23 А-бапқа сәйкес туындауы мүмкін қосарланған салық төлемеу жағдайларына байланысты түсіндірілуі керек. Егер қаржы көзі болатын мемлекет Конвенцияның ережелері оған басқа жағдайда салық салуға құқығы бар табыстың немесе капиталдың қандай да бір бабына салық салуға мүмкіндік бермейді деп есептесе, резидент мемлекет 23-баптың 1-тармағын қолдану мақсаттары үшін, егер резидент мемлекеті қолданса да Конвенция егер ол қаржы көзі болатын мемлекеттің жағдайында болса, осы табысқа салық салуға құқылы болу үшін басқаша көздесе де осы кіріс бабына Конвенцияның ережелеріне сәйкес қаржы көзі болатын мемлекет салық сала алмайды деп есептеуі керек. Осылайша, резидент мемлекет 1-тармаққа сәйкес табыстың осы бабын босатуға міндетті емес, бұл қосарланған салық салуды жоюдан тұратын 23-баптың негізгі функциясына сәйкес келеді.

32.7 Мұндай жағдайды жоғарыда сипатталған мысалдардың бірі жақсы суреттейді. Коммерциялық кәсіпорын осы Мемлекетте құрылған Е Мемлекетіндегі тұрақты коммерциялық өкілдік арқылы жүзеге асырылады және R Мемлекетінде тұратын серіктес осы кәсіпорындағы өз үлесін иеліктен шығарады. Алайда, осы мысалдың

фактілерін өзгерте отырып, Е Мемлекеті кәсіпорынды салық салынатын ұйым ретінде қарастырады, ал R Мемлекеті оны салық салу мақсатында ашық субъект ретінде қарастырады; әрі қарай, R Мемлекеті босату әдісін қолданатын мемлекет болып табылады. Е Мемлекеті кәсіпорынды салық салынатын субъект ретінде қарастыра отырып, кәсіпорындағы қатысу үлесін иеліктен шығару 13-баптың 5-тармағына сәйкес салық салынбайтын компаниядағы қатысу үлесін иеліктен шығаруға ұқсас деп санайды . Екінші жағынан, R Мемлекеті кәсіпорындағы қатысу үлесін иеліктен шығаруға серіктес 13-баптың 1 немесе 2-тармақтары қолданылатын коммерциялық өкілдіктің базалық активтерін иеліктен шығару ретінде Е Мемлекеті салық салуы керек деп санайды. 23 А-баптың 1-тармағына сәйкес табысты салықтан босату міндеттемесі бар-жоғын айқындау кезінде R Мемлекеті Конвенцияның ережелері Е Мемлекетінің ішкі заңнамасымен бірге қалай қолданылатынын ескере отырып, бұл мемлекет Конвенцияның ережелеріне сәйкес табысқа салық сала алмайтынын білуі керек. Осылайша, R Мемлекеті бұл кірісті салықтан босатуға міндетті емес.

F. Уақыттың сәйкес келмеуі

32.8 Қаржы көзі болатын мемлекетке кірістің немесе капиталдың нақты баптарына салық салуға мүмкіндік беретін Конвенцияның ережелері мұндай салықтың қашан алынуы керек екендігіне қатысты қандай да бір шектеулерді көздемейді (мысалы, 15-бапқа түсініктеменің 2.2-тармағын қараңыз). 23 А және 23-баптардың екеуі де кіріс немесе капитал бабына Конвенцияның ережелеріне сәйкес қаржы көзі болатын мемлекет салық салуы мүмкін жағдайларда жеңілдікті беруді талап ететіндіктен, мұндай жеңілдік қаржы көзі болатын мемлекет салықты қашан алатынына қарамастан берілуі керек. Сондықтан резидент мемлекет алдыңғы немесе келесі жылы салық салса да, кірістің немесе капиталдың осындай бабы бойынша есепке жатқызу немесе босату арқылы қосарланған салық салудан босатуды қамтамасыз етуі керек. Алайда, кейбір мемлекеттер өздерінің екіжақты конвенцияларының 23 А немесе 23 В баптарының тұжырымдамаларын ұстанбайды және салық Конвенцияларына сәйкес олар ұсынатын қосарланған салық салудан босатуды олардың ішкі заңнамасында көзделген ережелермен байланыстырады. Алайда, бұл елдер қосарланған салық салудан босату үшін басқа жолдарды (мысалы, өзара келісу процедурасы) іздейді деп күтілуде, әйтпесе қаржы көзі болатын мемлекет басқа салық жылында салық алатын жағдайларда пайда болуы мүмкін.

II. 23 А-баптың ережелеріне түсініктеме (төлемнен босату әдісі)

1-тармақ

Резидент мемлекеттің салық төлеуден босатуды ұсыну міндеттемесі

33. Бапта R резидент мемлекеті Конвенцияға сәйкес басқа Е немесе S Мемлекетінде "салық салынуы мүмкін" кірістер мен капиталға салық салудан босататыны анықталды.

34. Сондықтан резидент мемлекет Конвенцияға сәйкес басқа мемлекет салық салуы мүмкін кірістер мен капиталды бұл басқа мемлекет салық салу құқығын жүзеге

асыратынына немесе асырмайтынына қарамастан салық салудан босатуы керек. Бұл әдіс ең қолайлы әдіс болып саналады, өйткені ол резидент мемлекеттен басқа мемлекеттегі нақты салық жағдайына тергеу жүргізуден босатады.

34.1 Резидент мемлекетке кірістің немесе капиталдың белгілі бір бабын салықтан босату міндеттемесі осы бапқа Конвенцияға сәйкес қаржы көзі болатын мемлекеттің салық сала алатынына байланысты. Жоғарыдағы 32.1-32.7-тармақтарда осы шартты қалай түсіндіру керектігі көрсетілген. Алайда, осы шартты орындау кезінде міндеттеме 23 А-баптың 2 және 4-тармақтарын қоспағанда, абсолютті ретінде қарастырылуы мүмкін. 2-тармақ жоғарыда 31-тармақта айтылған жағдайға, атап айтқанда, тек қаржы көзі болатын мемлекетте шектеулі салық салынуы мүмкін кіріс баптарына қатысты. Мұндай кіріс баптары үшін осы тармақта есепке алу әдісі қарастырылған (төмендегі 47-тармақты қараңыз). 4-тармақта, егер резидент мемлекеті осындай салықты төлеуден босатуды ұсынуға міндетті болса, Конвенцияны қолдану нәтижесінде салықты екі есе төлемеуге әкеп соқтыратын кейбір біліктілік қайшылықтарының жағдайы қаралады (төмендегі 56.1-56.3-тармақтарды қараңыз).

35. Кейде Уағдаласушы мемлекеттер белгілі бір жағдайларда, салықты қосарланған төлемеуді болдырмау үшін, 3 немесе 4-тармақтардың ешқайсысы қолданылмаған жағдайларда, резидент мемлекетін босатуды ұсыну абсолютті міндеттемесінен алып тастауды орынды деп санауы мүмкін. Мысалы, кіріс немесе капиталдың нақты баптарына салынатын салық қаржы көзі болатын мемлекеттің ішкі заңнамасына сәйкес көзделмеген немесе залалды есепке алу, қателік немесе заңда белгіленген мерзімнің аяқталуы сияқты ерекше жағдайларға байланысты салық тиімді алынбаған жағдайда болуы мүмкін. Табыстардың нақты баптарына салықты екі есе төлемеуді болдырмау үшін Уағдаласушы мемлекеттер тиісті бапқа түзетулер енгізуге келісе алады (15-бапқа түсініктеменің 9-тармағын және 17-бапқа түсініктеменің 12-тармағын қараңыз; керісінше жағдайда, қаржы көзі болатын мемлекетте жеңілдіктер резидент мемлекетінде нақты салық салуға жататын болса, 10-бапқа түсініктеменің 20-тармағын, 11-бапқа түсініктеменің 10-тармағын, 12-бапқа түсініктеменің 6-тармағын, 13-бапқа түсініктеменің 21-тармағын және 21-бапқа түсініктеменің 3-тармағын қараңыз). Сондай-ақ, мемлекеттердің бірі босату әдісін, ал екіншісі есепке алу әдісін қолданған кезде белгілі бір өзара қарым-қатынасқа қол жеткізу үшін жалпы ережеден ерекшелік жасауға болады. Ақырында, жалпы ережеден тағы бір ерекшелік мемлекет табыстың нақты баптарына оны төлеуден босатудың орнына салықты есепке алу әдісін қолданғысы келетін жағдайларда жасалуы мүмкін (жоғарыдағы 31-тармақты қараңыз).

36. Сондай-ақ, жоғарыдағы 11.1 және 11.2-тармақтарда түсіндірілгендей, 23 а-бап, Егер басқа Уағдаласушы мемлекет Конвенцияның ережелеріне сәйкес осы табысқа немесе капиталға салық салуы мүмкін жалғыз себеп басқа мемлекет бұл кірісті немесе капиталды салық салудан босатуды міндеттемейді басқа мемлекеттің резидентіне табыс немесе капитал.

B. Баптың балама тұжырымы

37. Осы бапта тұжырымдалған төлемнен босату әдісінің салдарының бірі – резидент мемлекетіндегі салық салынатын табыс немесе капитал осы Мемлекетте босатылатын сомаға азаяды. Егер белгілі бір мемлекетте табыс салығының мақсаттары үшін анықталған табыс сомасы әлеуметтік жәрдемақылар сияқты басқа мақсаттар үшін шара ретінде пайдаланылса, ұсынылған нысанда босату әдісін қолдану мұндай жәрдемақыларды алуға міндетті емес адамдарға берілуі мүмкін. Мұндай зардаптарды болдырмау үшін бап тиісті кірісті резидент мемлекеттегі салық салынатын кіріске қосатындай етіп өзгертілуі мүмкін. Мұндай жағдайларда резидент мемлекет көрсетілген табысқа сәйкес келетін жалпы салықтың бір бөлігінен бас тартуға тиіс. Бұл процедураны орындау бапта көрсетілген нәтижеге әкеледі. Мемлекеттерге баптың жобасына осындай өзгерістер енгізуге еркіндік берілуі мүмкін. Егер мемлекет жоғарыда көрсетілгендей осы баптың жобасын толықтырғысы келсе, 1-тармақ келесідей тұжырымдалуы мүмкін:

Егер Уағдаласушы мемлекеттің резиденті осы Конвенцияның ережелеріне сәйкес тек қана салық салуға жататын немесе екінші Уағдаласушы мемлекетте салық салынуы мүмкін табыс алса немесе капиталға иелік етсе, онда бірінші аталған мемлекет 2-тармақтың ережелерін ескере отырып, табыс салығынан немесе капиталға салынатын салықтан тиісінше қолданылатын табыс салығының немесе капиталға салынатын салықтың бір бөлігін шегеруге, жағдайларға байланысты, басқа мемлекеттегі капиталдан немесе меншікті капиталдан алынған табысқа жол береді.

Егер осы бап осылай тұжырымдалған болса, онда 3-тармақ қажет емес және алынып тасталуы мүмкін.

C. Басқа да қиындықтар

38. 23 А-бапта резидент мемлекет төлемнен босатуды ұсынуға міндетті деген қағида бар, бірақ мұндай босатуды қалай жүзеге асыру керектігі туралы толық ережелер жоқ. Бұл заңдылық Конвенцияның барлық жоспарында байқалады. 6-22-баптар, әдетте, салық салынатын кірісті немесе капиталды, шегерімдерді, салық мөлшерлемелерін және т. б. анықтауға әсер етпестен, кірістердің немесе капиталдың әртүрлі түрлеріне қатысты салық салу құқығын бекітетін ережелерді белгілейді (алайда 24-бапты қараңыз). Тәжірибе көрсеткендей, дәл осы жерде әртүрлі қиындықтар туындауы мүмкін. Бұл әсіресе 23а-бапқа қатысты. Мұндай мәселелердің кейбірі келесі тармақтарда қарастырылады. Нақты ереже болмаған жағдайда Конвенцияда әрбір Уағдаласушы мемлекеттің ішкі заңдары қолданылады. Кейбір конвенцияларда ішкі заңнамаға тікелей сілтеме бар, бірақ, әрине, бұл ішкі заңнамада төлемнен босату әдісі қолданылмаған жағдайларда көмектеспейді. Мұндай жағдайларда осы проблемаға тап болған Уағдаласушы мемлекеттер, егер қажет болса, екінші Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органымен консультациялардан кейін 23 А-бапты қолдану қағидаларын белгілеуге тиіс (25-баптың 3-тармағы).

1. Салық салудан босатылған табыс сомасы

39. Резидент мемлекет салықтан босататын табыс сомасы – егер Конвенция болмаса , мұндай салықты реттейтін ішкі заңнамаға сәйкес ішкі табыс салығы салынатын сома. Сондықтан ол ішкі заңнамаға сәйкес қаржы көзі болатын мемлекетінде салық салынатын табыс мөлшерінен өзгеше болуы мүмкін.

40. Әдетте, табыс салығын есептеудің негізі жалпы таза кіріс болып табылады, яғни жалпы кіріс рұқсат етілген шегерімдерді шегергенде. Осылайша, осындай кіріске байланысты кез келген рұқсат етілген шегерімдерді (анықталған немесе пропорционалды) шегергенде, қаржы көзі болатын мемлекетте алынған жалпы кіріс босатылуға жатады.

41. Мәселелер көптеген елдердің салық заңнамасында салық салынатын кірісті алу үшін кірістің жалпы сомасынан немесе нақты кіріс баптарынан қосымша шегерімдерді қарастыратындығына байланысты туындайды. Мәселені сандық мысалда көрсетуге болады:

a) Отандық кіріс (жол берілетін шығыстарды шегергендегі жалпы кіріс)	100
b) Басқа мемлекеттен түсетін кірістер (жол берілетін шығыстарды шегергендегі жалпы кірістер)	100
c) Жалпы табыс	200
d) Сақтандыру жарналары немесе әлеуметтік мекемелерге төлемдер сияқты A немесе B баптары бойынша қандай да бір табыспен байланысты емес резидент мемлекетінің заңнамасында көзделген басқа шығыстарға аударымдар	-20
e) "Таза" табыс	180
f) Жеке және отбасылық жәрдемақылар	-30
g) Салық салынатын кірістер	150

Мәселе, қанша сома салықтан босатылуы керек екендігінде, мысалы

- 100 (b жолы), бұл ретте салық салынатын сома 50-ге тең;
- 90 (e жолының жартысы, B және C жолдарының арақатынасына сәйкес), салық салынатын сома 60-қа тең (f жолы отандық кірістен толығымен шегеріледі);
- 75 (g жолының жартысы, B және C жолдарының арақатынасына сәйкес), салық салынатын сома 75-ке тең;
- кез келген басқа сома.

42. ЭЫДҰ-ға мүше елдердің заңнамасы мен тәжірибесін салыстыру салықтан босатылатын сома әртүрлі елдерде айтарлықтай ерекшеленетінін көрсетеді. Мемлекет қабылдаған шешім сол мемлекет жүргізетін саясатқа және оның салық құрылымына байланысты болады. Мемлекет өз тұрғындарының барлық жеке және отбасылық жеңілдіктер мен басқа да шегерімдерді үнемі пайдалануын қамтамасыз етуге тырысуы мүмкін. Басқа мемлекеттерде бұл салық салынбайтын сомалар бөлінеді. Көптеген мемлекеттерде жеке немесе отбасылық жәрдемақылар үдемелі шәкіл бөлігі болып

табылады, салықтан шегерім түрінде беріледі немесе мүлдем берілмейді, ал отбасылық жағдай жеке салық шкалаларында қарастырылады.

43. Салықты, әсіресе шегерімдерді, жәрдемақыларды және осыған ұқсас жеңілдіктерді анықтауға қатысты әртүрлі мемлекеттердегі фискалдық саясат пен әдістердің алуан түрлілігін ескере отырып, Конвенцияда бір мәнді және біркелкі шешім ұсынбаған жөн, бірақ әр мемлекетке өзінің заңнамасы мен әдістерін қолдану құқығын қалдырған жөн. Өз конвенциясында ерекше проблемалардың шешілуін қалайтын Уағдаласушы мемлекеттер, әрине, мұны екіжақты келіссөздер барысында жасай алады. Ақырында, бұл мәселе есепке алу әдісін қолданатын мемлекеттер үшін де маңызды екеніне назар аударылады (төмендегі 62-тармақты қараңыз).

2. Шығындарды өтеу

44. Кейбір мемлекеттер 23 А бабын қолдана отырып, басқа мемлекетте келтірілген залалды сол мемлекетте алынған кірістер сияқты қарастырады: резидент мемлекет ретінде (R Мемлекеті) олар басқа мемлекетте (Е немесе S) орналасқан жылжымайтын мүлікке немесе тұрақты өкілдікке байланысты келтірілген залалдарды шегеруге жол бермейді. Егер бұл басқа мемлекет осындай шығындардың өтуіне жол берсе, салық төлеуші қолайсыз жағдайға тап болмайды, өйткені ол жай ғана бірдей шығынды, атап айтқанда Е (немесе S) Мемлекетінде және R Мемлекетінде екі еселенген шегерімге ие бола алмайды. Басқа мемлекеттер, R резидент мемлекет ретінде, Е (немесе S) Мемлекетінде келтірілген шығындарды олар бағалайтын кірістен шегеруге рұқсат бере алады. Мұндай жағдайда R Мемлекеті кейіннен басқа мемлекетте (немесе басқа мемлекеттерде) алынған пайдаға немесе табысқа қатысты 23 А-баптың 1-тармағында көзделген босатуды осындай кейінгі пайдадан немесе табыстан салық төлеуші Е (немесе S) Мемлекетіне бере алатын алдыңғы залалдар сомасын шегеру арқылы шектеуге құқылы. Шешім бірінші кезекте Уағдаласушы мемлекеттердің ішкі заңнамасына байланысты болғандықтан және ЭЫДҰ - ға мүше елдердің заңдары бір-бірінен айтарлықтай ерекшеленетіндіктен, баптың өзінде ешқандай шешім ұсынылмауы мүмкін, өйткені Уағдаласушы мемлекеттер, егер олар қажет деп тапса, жоғарыда аталған мәселені және шығындарға байланысты басқа да проблемаларды түсіндіре алады (төмендегі 62-тармақты қараңыз есепке алу әдісі туралы), екі жақты негізде не баптың өзі шеңберінде немесе өзара келісу рәсімі шеңберінде туындайды (25 -баптың 3-тармағы).

3. Табыстың қалған бөлігінен салық алу

45. Қазіргі уақытта осы баптың 3-тармағында қарастырылып жатқан үдемелі салық мөлшерлемелерін қолданудан басқа (төмендегі 55 және 56-тармақтарды қараңыз), салық заңнамасының нақты ережелеріне байланысты кейбір проблемалар туындауы мүмкін. Мәселен, мысалы, кейбір салық заңдары салық салынатын табыстың ең төменгі сомасына (салықтан босату шегі) қол жеткізілген немесе асып кеткен жағдайда ғана салық салуды бастайды. Конвенцияны қолданғанға дейінгі жалпы табыс салық

салынбайтын осындай шектен анық асып кетуі мүмкін, бірақ салық салынбайтын кірісті жалпы салық салынатын кірістен шегеруге әкелетін конвенцияны қолданудан туындайтын босатуға байланысты қалған салық салынатын кіріс осы шектен төмен сомаға дейін азайтылуы мүмкін. Жоғарыда 43-тармақта көрсетілген себептер бойынша бірыңғай шешім ұсынылмайды. Алайда, егер 23 А-баптың 1-тармағының балама тұжырымы қабылданса (жоғарыдағы 37-тармақта көрсетілгендей) проблема туындамайтынын атап өтуге болады.

46. Кейбір мемлекеттерде корпорациялардың кірістеріне салық салудың арнайы жүйелері енгізілді (10-бапқа түсініктеменің 40-67-тармақтарын қараңыз). Бөлінген мөлшерлемесі бар корпоративтік салықты қолданатын мемлекеттерде (көрсетілген түсініктеменің 43-тармағы) босатылуға жататын табыс бөлінбеген кірістен (әдеттегі салық мөлшерлемелерін қолданылатын) немесе бөлінген кірістен (салықтың төмендетілген мөлшерлемесі қолданылатын) шегерілуі керек пе, әлде босатылуға тиіс бөлінбеген кірістен шегерілуі керек (оған салықтың төмендетілген мөлшерлемесі қолданылады) табыс проблема туындауы мүмкін немесе алықтан босату ішінара бөлінген және ішінара бөлінбеген табысқа жатқызылуы керек. Егер бөлінген мөлшерлеме бойынша корпоративті салықты қолданатын мемлекеттің заңнамасына сәйкес, бас компания жергілікті еншілес компаниядан алған, бірақ қайта бөлмейтін дивидендтерден қосымша салық алады (мұндай қосымша салық төменгі компанияның пайдасына өтемақы болып табылады және бөлу кезінде еншілес компанияға берілетін салық мөлшерлемелері дивидендтер) егер еншілес компания дивидендтерін кірістен төлесе, Конвенцияға байланысты салық салудан босатылған мұндай қосымша салық алынуы мүмкін бе деген мәселе туындайды. Ақырында, ұқсас мәселе акционерлерге тиесілі салық несиесін жабу үшін корпорацияның бөлінген пайдасынан алынатын салықтарға (précompte, аванстық корпоративтік салық) байланысты туындауы мүмкін (10-баптың түсініктемесінің 47-тармағын қараңыз). Мәселе мынада, пайданы бөлуге байланысты осындай арнайы салықтар алынуы мүмкін бе, өйткені бөлу салықтан босатылған пайдадан алынады. Уағдаласушы мемлекеттер бұл мәселелерді екіжақты келіссөздер арқылы реттеуге тиіс.

2-тармақ

47. 10 және 11-баптарда дивидендтер мен пайыздарға салық салу құқығы резидент мемлекет пен қаржы көзі болатын мемлекет арасында бөлінеді. Мұндай жағдайларда резидент мемлекет, егер ол қаласа, салық салмауға құқылы (мысалы, төмендегі 72-78-тармақтарды қараңыз) және босату әдісін жоғарыда аталған кіріс баптарына да қолдануға құқылы. Алайда, егер резидент мемлекет осындай кіріс баптарына салық салу құқығын пайдаланғысы келсе, ол қосарланған салық салуды жою үшін босату әдісін қолдана алмайды, өйткені осылайша ол тиісті кіріске салық салу құқығынан толығымен бас тартады. Резидент мемлекет үшін есепке алу әдісін қолдану әдетте қанағаттанарлық шешім болып көрінеді. Сонымен қатар, жоғарыда 31-тармақта

айтылғандай, жалпы босату әдісін қолданатын мемлекеттер кірістің нақты баптарына босату емес, есепке алу әдісін қолданғысы келуі мүмкін. Демек, бұл тармақ әдеттегі несиелік әдіске сәйкес жасалған. 23 В-бапқа түсініктеме мұнда және одан әрі mutatis mutandis (лат. қажетті өзгерістер енгізілгеннен кейін) 23 А-баптың 2-тармағына қолданылады.

48. Алдыңғы тармақта айтылған жағдайларда, қаржы көзі болатын мемлекетінде ұсталатын салық үшін белгілі бір максималды пайыздар белгіленеді. Мұндай жағдайларда резидент мемлекеттегі салық мөлшерлемесі көбінесе қаржы көзі болатын мемлекеттегі мөлшерлемеден жоғары болады. Сондықтан 2-тармақтың екінші сөйлемінде белгіленген және әдеттегі есепке алу әдісіне сәйкес шегерімді шектеу жағдайлардың шектеулі санында ғана маңызды болады. Егер мұндай жағдайларда Уағдаласушы мемлекеттер бұл шектеуден бас тартуды және толық есепке алу әдісін қолдануды қаласа, олар мұны 2-тармақтың екінші сөйлемін алып тастау арқылы жасай алады.

Компанияның маңызды активтерінен дивидендтер

49. 10-баптың 1 және 2-тармақтарының және 23-баптың (жағдайға байланысты 23 А немесе 23 В-баптар) жиынтық әрекеті акционердің резидент мемлекетіне басқа мемлекетте туындайтын дивидендтерге салық салуға рұқсат етілетіндігінде, бірақ ол 10 -баптың 2-тармағына сәйкес белгіленген мөлшерлеме бойынша дивидендтер осындай дивидендтерге салынатын салық есебінен мемлекет жинаған салықты есептеуге тиіс. Бұл режим дивиденд алушы еншілес компаниядан дивиденд алатын бас компания болған кезде де қолданылады; бұл жағдайда еншілес компанияның мемлекетінде ұсталатын және бас компанияның мемлекетінде оқылатын салық 10-баптың 2-тармағының а) тармақшасын қолдану нәтижесінде дивидендтердің жалпы сомасының 5 пайызымен шектеледі.

50. Бұл ережелер дивидендтерге заңды қосарланған салық салуды болдырмайды, бірақ бас компания таратқан пайдаға корпоративті салық салуды тоқтатпайды: алдымен еншілес компания деңгейінде, содан кейін бас компания деңгейінде. Мұндай қайталанатын салық салу халықаралық инвестициялардың дамуына өте үлкен кедергі келтіреді. Көптеген мемлекеттер мұны мойындады және осы кедергіні болдырмауға арналған ережелерді өздерінің ішкі заңнамасына енгізді. Сонымен қатар, тиісті ережелер көбінесе қосарланған салық салуды болдырмау туралы конвенцияға енгізіледі .

51. Салық мәселелері жөніндегі комитет осы мәселені реттеу мақсатында Конвенцияның 23-бабына өзгерістер енгізудің орындылығы туралы мәселені қарады. Көптеген мемлекеттер бұл ережені үлгі конвенцияға енгізуді жақтағанымен, бұл мемлекеттердің пікірлерінің айырмашылығына және мүмкін болатын шешімдердің әртүрлілігіне байланысты көптеген қиындықтарға тап болды. Кейбір мемлекеттер

салық төлеуден жалтарудан қорқып, іс-қимыл еркіндігін сақтап қалуды және бұл мәселені тек өздерінің ішкі заңнамаларында шешуді жөн көрді.

52. Нәтижесінде мемлекеттерге проблеманы өз шешімін таңдау еркіндігін қалдырған жөн. Өз конвенцияларында мәселені шешуді қалайтын мемлекеттер үшін шешімдер көбінесе төмендегі принциптердің біріне сәйкес келеді:

a) Процесспен босату

Бас компания резиденті болып табылатын мемлекет басқа мемлекеттегі еншілес компаниядан алатын дивидендтерді төлеуден босатады, бірақ соған қарамастан, қалған кірістен бас компанияға тиесілі салықты есептеу кезінде осы дивидендтерді ескеруі мүмкін (бұл ережеге 23 А-бапта көрсетілген босату әдісін қолданатын мемлекеттер жиі басымдық береді).

b) Негізгі салықтар бойынша есеп айырысу

Еншілес компаниядан алынған дивидендтерге келетін болсақ, бас компания резиденті болып табылатын мемлекет жағдайларға байланысты 23 А-баптың 2-тармағында немесе 23 В-баптың 1-тармағында көзделгендей, дивидендтерге салынатын салық бойынша ғана емес, сонымен қатар еншілес ұйым таратқан пайдаға төлейтін салық үшін бас компания төлеген салық бойынша да есеп айырысуды ұсынады (бұл ережеге жалпы ереже ретінде 23 В-бапта көрсетілген несиелік әдісті қолданатын мемлекеттер жиі басымдық береді).

c) Отандық еншілес кәсіпорында холдингке қосылу

Бас компания шетелдік еншілес компаниядан алатын дивидендтер салық салу мақсатында бас компанияның мемлекетінде сол Мемлекеттің резиденті болып табылатын еншілес компаниядан алынған дивидендтер сияқты қарастырылады.

53. Бас компанияның мемлекеті капиталға салық салған кезде, осындай шешім осындай салықтарға да қатысты болуы керек.

54. Сонымен қатар, мемлекеттер осы ережелерді қолданудың шектері мен әдістерін еркін белгілей алады (акцияларға иелік етудің анықтамасы мен минималды ұзақтығы, әкімшілік немесе қаржылық шығыстармен жабылады деп есептелетін дивидендтердің үлесі) немесе компания еншілес компания мемлекетте нақты экономикалық қызметті жүзеге асырған жағдайда арнайы режимге сәйкес берілетін жеңілдіктерді белгілей алады, ол резидент болып табылады немесе табысының көп бөлігін осы мемлекетте алады, немесе осы мемлекетте айтарлықтай табыс салығы салынады.

3-тармақ

55. 1963 жылғы конвенцияның жобасы резидент мемлекеттің салық мөлшерлемесінің прогрессивті шкаласын қолдануды нақты қарастырды (23 А-баптың 1-тармағының соңғы ұсынысы) және босату әдісі қолданылатын ЭЫДҰ-ға мүше елдер арасында жасалған конвенциялардың көпшілігі осы қағиданы ұстанады. 23 А-баптың 3-тармағына сәйкес резидент мемлекет табыстың немесе капиталдың қалған бөлігіне салық салынатын салықты анықтау кезінде босатылған табыс немесе капитал сомасын

есепке алу құқығын сақтайды. Бұл ереже салықтан босатылған табыс (немесе капитал баптары) және салық салынатын табыс (немесе капитал баптары) ішкі заңнамаға сәйкес кірістеріне (немесе капитал баптарына) бірлесіп салық салынатын адамдарға (мысалы, күйеуі мен әйелі) түскен жағдайларда да қолданылады. Процесстің бұл қағидаты 23 А-баптың 1-тармағына байланысты салық салудан босатылған табыстарға немесе капиталға, сондай-ақ Конвенцияның кез келген басқа ережесіне сәйкес екінші Уағдаласушы мемлекетте "тек салық салуға жататын" табыстарға немесе капиталға қолданылады (жоғарыдағы 6-тармақты қараңыз). Дәл осы себептен 1977 жылғы үлгілік Конвенцияда прогрессия қағидаты 23 А-баптың 1-тармағынан аталған баптың жаңа 3-тармағына ауыстырылды және "Конвенцияның кез келген ережесіне сәйкес" босатуға сілтеме жасалды.

56. 23 А-баптың 3-тармағы тек резидент мемлекетке қатысты. Баптың нысаны мемлекеттің қызмет бабында ілгерілеуге қатысты өзінің ішкі заңнамасының ережелерін қолдануына нұқсан келтірмейді.

4-тармақ

56.1 Осы тармақтың мақсаты – резидент мемлекет пен қаржы көзі болатын мемлекет арасындағы іс фактілері бойынша немесе Конвенция ережелерін түсіндіру бойынша келіспеушіліктер нәтижесінде қосарланған салық салмауды болдырмау. Бұл тармақ, бір жағынан, қаржы көзі болатын мемлекет істің фактілерін немесе Конвенцияның ережелерін табыс немесе капитал бабы Конвенцияның осы бапқа салық салу құқығын жоятын немесе ол салуы мүмкін салықты шектейтін ережесіне сәйкес келетіндей етіп түсіндіргенде қолданылады, екінші жағынан, резидент мемлекет Конвенцияның фактілері мен ережелерін басқаша түсіндіруді қабылдайды және осылайша осы бапқа Конвенцияға сәйкес қаржы көзі болатын мемлекетте салық салынуы мүмкін деп санайды, бұл осы тармақ болмаған жағдайда резидент мемлекеттің 1-тармақтың ережелеріне сәйкес босатуды ұсыну міндетіне алып келеді.

56.2 Бұл тармақ қаржы көзі болатын мемлекет кіріс немесе капитал бабын босату үшін Конвенцияның ережелерін қолданған немесе кіріс бабына 10 немесе 11-баптың 2-тармағының ережелерін қолданған дәрежеде ғана қолданылады. Осылайша, егер қаржы көзі болатын мемлекет Конвенцияның ережелеріне сәйкес кірістің немесе капиталдың бабын салық салуы мүмкін деп есептесе, бірақ егер қаржы көзі болатын мемлекеттің ішкі заңнамасының ережелеріне сәйкес мұндай кіріске немесе капиталға салық іс жүзінде төленбесе, бұл тармақ қолданылмайды. Мұндай жағдайда резидент мемлекет табыстың осы бабын 1-тармақтың ережелеріне сәйкес салықтан босатуға тиіс, өйткені қаржы көзі болатын мемлекетте босату Конвенция ережелерін қолданудан емес, қаржы көзі болатын мемлекеттің ішкі заңнамасынан туындайды (жоғарыдағы 34-тармақты қараңыз). Сол сияқты, егер көз және резидент мемлекеттер кірістің біліктілігіне ғана емес, сондай-ақ осындай кірістің сомасына қатысты әр түрлі болса, 4-тармақ Конвенцияны қолдану нәтижесінде қаржы көзі болатын мемлекет салықтан босататын

немесе осы мемлекет 10 немесе 11-баптың 2-тармағын қолданатын кірістің бір бөлігіне ғана қолданылады.

56.3 Осы тармақты қолдану жағдайларын қаржы көзі болатын мемлекеттің ішкі заңнамасы бойынша табыс бабының біліктілігі Конвенцияның ережелерімен өзара іс-қимыл жасайтын, бұл мемлекетке резидент мемлекетінің ішкі заңнамасы бойынша осы баптың біліктілігі осындай нәтижеге әкелмейтін жағдайларда табыс немесе капитал бабына салық салуға кедергі келтіретін жағдайлардан ажырату керек. Жоғарыдағы 32.6 және 32.7-тармақтарда қаралатын мұндай жағдайда 1-тармақ резидент мемлекетке босатуды беру жөніндегі міндеттемелерді жүктемейді, өйткені кіріс бабы Конвенцияға сәйкес қаржы көзі болатын мемлекетте салық салынбайды. 1-тармақ қолданылмағандықтан, мұндай жағдайда 4-тармақтың ережелері резидент мемлекеттің салық салу құқығын қамтамасыз ету үшін талап етілмейді.

III. 23 В баптың ережелеріне түсініктеме (салықты есепке алу әдісі)

1-тармақ

А. Әдістері

57. Есепке алу принципіне негізделген 23 В-бап кәдімгі есепке алу әдісіне сәйкес келеді: резидент мемлекет (R) өзінің резидентінің табысына немесе капиталына салынатын салықтан шегерім ретінде резидентінің табысынан немесе капиталынан басқа мемлекетте Е (немесе S) төленген салыққа тең сомаға рұқсат береді. осы басқа Е мемлекетінен (немесе басқа мемлекеттерден) алынған кіріс немесе оның меншігіндегі капитал, бірақ шегерім өз салығының тиісті үлесімен шектеледі.

58. Кәдімгі есепке алу әдісі босату әдісін қолданатын мемлекетке де қолданылады деп болжануда, бірақ 23 А-баптың 2-тармағына сәйкес дивидендтер мен пайыздардан басқа мемлекетте шектеулі мөлшерлемелер бойынша алынатын салықты есепке алу керек (жоғарыдағы 47-тармақты қараңыз). Жоғарыдағы 47 және 48-тармақтарда айтылған кейбір өзгерістерді енгізу мүмкіндігі (толық қабылдау), әрине, әдеттегі қабылдау әдісін қабылдаған мемлекеттің резидентіне төленетін дивидендтер мен пайыздар жағдайында да маңызды болуы мүмкін (төмендегі 63-тармақты қараңыз).

59. Басқа мемлекетте (немесе басқа мемлекеттерде) қандай да бір кіріс немесе капитал объектісінен алынатын салықты есепке алу бойынша R Мемлекетіне 23 В-баппен жүктелген міндеттеме Конвенцияға сәйкес Е мемлекетінде (немесе басқа мемлекеттерде) осы объектіге салық салынуы мүмкін екендігіне байланысты. Жоғарыдағы 32.1-32.7-тармақтарда бұл шартты қалай түсіндіру керектігі талқыланады. 19-баптың 1 және 2-тармақтарының а) тармақшасына сәйкес басқа мемлекетте "тек қана салық салуға жататын" табыс баптары басынан бастап R Мемлекетінде салық салудан босатылады (жоғарыдағы 6-тармақты қараңыз) және 23 А-бапқа түсініктеме

осындай босатылған табысқа қолданылады. Процесске келетін болсақ, баптың 2-тармағына сілтеме жасалады (және төмендегі 79-тармақ).

60. 23 В-бап есепке алу әдісінің негізгі ережелерін белгілейді, бірақ есептеуді есептеу мен пайдаланудың егжей-тегжейлі ережелерін қамтымайды. Бұл Конвенцияның жалпы кестесіне сәйкес келеді. Тәжірибе көрсеткендей, көптеген мәселелер туындауы мүмкін. Олардың кейбіреулері келесі тармақтарда қарастырылады . Көптеген мемлекеттерде ішкі заңнамада шетелдік салықтарды есепке алуға қатысты егжей-тегжейлі ережелер бар. Осылайша, бірқатар конвенциялар Уағдаласушы мемлекеттердің ішкі заңнамасына сілтеме жасайды және мұндай ішкі нормалар 23 В-бапта баяндалған қағидатты қозғамауы тиіс деп қосымша көздейді. Егер есепке жатқызу әдісі Уағдаласушы мемлекеттің ішкі заңнамасында пайдаланылмаса, бұл мемлекет қажет болған жағдайда екінші Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органымен консультациялардан кейін (25-баптың 3-тармағы) 23 В-бапты қолдану қағидаларын белгілеуге тиіс.

61. Есепке жатқызуға рұқсат етілетін шетел салығының сомасы екінші Уағдаласушы мемлекеттегі Конвенцияға сәйкес нақты төленген салық болып табылады (табыс немесе капитал да осы Мемлекеттің резиденті алған табыс немесе осы мемлекеттің резиденті тиесілі капитал болғандықтан ғана осы екінші мемлекетте төленген салық сомасын қоспағанда). Мәселелер туындауы мүмкін, мысалы, егер мұндай салық алынатын жылдағы кірістен емес, өткен жылдағы кірістен немесе алдыңғы екі немесе одан да көп жылдағы орташа кірістен есептелсе. Басқа мәселелер кірісті анықтаудың әртүрлі әдістеріне немесе валюта бағамдарының өзгеруіне (девальвация немесе ревальвация) байланысты туындауы мүмкін. Алайда мұндай проблемаларды Конвенциядағы арнайы ереженің көмегімен шешу екіталай.

62. 23 В-баптың 1-тармағының екінші сөйлемінің ережелеріне сәйкес, Резиденция мемлекеті (R) рұқсат етуі керек шегерім S немесе Е мемлекетінде алынған табысқа сәйкес келетін табыс салығының бір бөлігімен шектеледі ("максималды шегерім" деп аталады). Мұндай ең жоғары шегерім не есепке жатқызылатын табыс пен жалпы табыс арасындағы арақатынасқа сәйкес жиынтық табыс салығының жалпы сомасын бөлу арқылы немесе есепке жатқызылатын табысқа жиынтық табыс салығының мөлшерлемесін қолдану арқылы есептелуі мүмкін. Шын мәнінде, Е (немесе S) мемлекетіндегі салық R Мемлекетіндегі тиісті салыққа тең немесе одан жоғары болған жағдайда, есепке алу әдісі прогрессиямен салықтан босату әдісімен бірдей әсер етеді. Сондай-ақ, несиелік әдіспен 23 А-баптың түсініктемесінде көрсетілгендей, табыс сомасына, салық мөлшерлемесіне және т.б. қатысты осындай проблемалар туындауы мүмкін (атап айтқанда, жоғарыдағы 39-41 және 44-тармақтарды қараңыз). Жоғарыда 42 және 43-тармақтарда айтылған себептерге байланысты несиелік әдіс Конвенцияда бір

мәнді және біркелкі шешім ұсынбаған жөн, бірақ әр мемлекетке өзінің заңнамасы мен әдістерін қолдануға еркіндік берген жөн. Бұл төменде қарастырылған кейбір басқа мәселелерге де қатысты.

63. Максималды шегерім әдетте таза табыс салығы ретінде есептеледі, яғни E мемлекетінен (немесе S Мемлекеттерінен) осындай кіріске байланысты рұқсат етілген шегерімдерді (анықталған немесе пропорционалды) шегергенде (жоғарыдағы 40-тармақты қараңыз). Осы себепті шегерімнің максималды мөлшері көптеген жағдайларда E (немесе S) Мемлекетінде нақты төленген салықтан төмен болуы мүмкін. Бұл, мысалы, S Мемлекетінен пайыз алатын R Мемлекетінің резиденті пайыздық несиені қаржыландыру үшін үшінші тұлғадан қаражат алған жағдайда дұрыс болуы мүмкін. Мұндай қарыз ақшаға байланысты пайыздар S Мемлекетінде алынған пайыздар есебінен есептелуі мүмкін болғандықтан, R Мемлекетінде салық салынатын таза кіріс мөлшері өте аз болуы мүмкін немесе мүлдем болмауы мүмкін. 11-бапқа түсініктеменің 7.1-тармағында түсіндірілгендей, бұл жағдайда мәселені R Мемлекеті шеше алмайды, өйткені бұл мемлекетте салық аз немесе мүлдем алынбайды. Шешімдердің бірі 11-бапқа түсініктеменің 7-7.12-тармақтарында ұсынылғандай, мемлекеттерде мұндай пайыздарды салық салудан босату болуы мүмкін.

64. Егер R Мемлекетінің резиденті S Мемлекетінен әр түрлі кіріс алса, ал соңғысы өзінің салық заңнамасына сәйкес осы баптардың біреуіне ғана салық салса, R Мемлекетіне рұқсат бере алатын максималды шегерім әдетте оның салығының тек осы бапқа қатысты бөлігін құрайды. Дегенмен, басқа шешімдер де мүмкін, әсіресе келесі кеңірек мәселені ескере отырып: несие беру қажет фактісі, мысалы, мемлекеттерде әртүрлі мөлшерлемелер бойынша салық алынатын бірнеше кіріс баптары үшін немесе келісімдерді ескере отырып немесе есепке алмай, бірнеше мемлекеттерден түсетін кірістер үшін, максималды шегерім немесе шегерім кірістің әр бабы үшін немесе әр ел үшін немесе бүкіл шетелдік кіріс үшін бөлек есептелуі керек пе деген сұрақ туындайды , бұл ұлттық заңдар мен конвенцияларға сәйкес несие алуға құқық береді. "Жалпы есепке алу" жүйесі кезінде барлық шетелдік кірістер жинақталады және шетелдік Салықтардың жалпы сомасы жалпы шетелдік кіріске сәйкес келетін ішкі салықтың есебіне есептеледі.

65. Шығындар болған жағдайда қосымша проблемалар туындауы мүмкін. E (немесе S) мемлекетінен кіріс алатын R Мемлекетінің резиденті R Мемлекетінде немесе E (немесе S) Мемлекетінде немесе үшінші мемлекетте шығынға ұшырауы мүмкін. Салық шегерімінің мақсаттары үшін, әдетте, осы мемлекеттегі залал сол мемлекеттегі басқа кірістердің есебіне жатқызылады. R Мемлекетінен тыс жерде болған шығындар (мысалы, тұрақты өкілдік) R мемлекетінде алынған-алынбағанына қарамастан, басқа кірістерден шегерілуі мүмкін бе, R Мемлекетінің ішкі заңнамасына байланысты. 23 A-баптың түсініктемесінде айтылғандай, мұнда да осындай проблемалар туындауы мүмкін (жоғарыдағы 44-тармақ). Егер жалпы табыс шетелден алынған болса және R

Мемлекетінде шетелден келген кірістен аспайтын залалдан басқа ешқандай кіріс пайда болмаса, онда R Мемлекетінде алынатын салықтың жалпы сомасы S Мемлекетіндегі кіріске сәйкес келеді, демек, R Мемлекеті рұқсат ете алатын максималды шегерім тең болады R күйінде алынатын салық. Басқа шешімдер де мүмкін.

66. Жоғарыда аталған мәселелер негізінен ішкі заңдар мен тәжірибелерге байланысты, сондықтан шешім әр мемлекетке берілуі керек. Бұл тұрғыда кейбір мемлекеттер несиелік әдісті қолдануда өте либералды екенін атап өтуге болады. Кейбір мемлекеттер пайдаланылмаған салық жеңілдіктерін беру мүмкіндігін қарастырады немесе қабылдады. Уағдаласушы мемлекеттер, әрине, екіжақты келіссөздер барысында жоғарыда аталған мәселелердің кез келгенін шешу үшін бапқа түзетулер енгізе алады.

67. "Капиталдандырудың жеткіліксіздігі" деп аталатын жағдайларда үлгі конвенция қарыз алушы компания орналасқан мемлекетке белгілі бір жағдайларда пайыздарды төлеуді өзінің ішкі заңнамасына сәйкес дивидендтер төлеу ретінде қарастыруға мүмкіндік береді; маңызды шарт-несие беруші қарыз алушы компания туындаған тәуекелдерді тиімді бөлісуі керек. Бұл екі салдарға әкеледі:

– дивидендтер үшін мөлшерлеме бойынша осындай "пайыздар"-ға салық салу (10-баптың 2-тармағы);

– мұндай "пайыздарды" несие беруші компанияның салық салынатын пайдасына қосу.

68. Егер тиісті шарттар орындалса, егер төлем дивиденд болса несие берушінің резидент мемлекеті кез-келген заңды немесе экономикалық қосарланған салық салудан пайыздарды босатуға міндетті болады. Содан кейін ол дивидендтерге қолданылатын мөлшерлеме бойынша қарыз алушының тұрақты тұратын мемлекетінде осы пайыздардан нақты ұсталатын салық сомасын есепке алуы керек, сонымен қатар, егер несие беруші қарыз алушы компанияның бас компаниясы болса, бас/еншілес компания режиміне сәйкес осындай "пайыздарға" кез келген қосымша жеңілдіктерді қолдануы керек. Бұл міндеттеме мыналарға әкелуі мүмкін:

a) Конвенцияның 10-бапта дивиденд ретінде айқындалған табыстарға немесе 10-бапта қаралатын табыс баптарына қатысты салықтан босатуды көздейтін 23-бабының нақты тұжырымынан;

b) Конвенцияның мәнмәтінін негізге ала отырып, яғни 9, 10, 11 және 23-баптардың жиынтығынан және қажет болған жағдайда өзара келісу рәсімі арқылы:

— егер пайыздар қарыз алушы компанияның резидент мемлекетінде 9-баптың 1-тармағына немесе 11-баптың 6-тармағына сәйкес келетін ережелерге сәйкес дивидендтерге жатқызылса және егер кредитордың резидент мемлекеті дивидендтерге тиісті түрде жатқызылғанына сәйкес және дивидендтерді төлеудің жаңа тәртібін қолдануға дайын болса. тиісті реттеу;

– кредитордың резидент мемлекеті капиталдандырудың жеткіліксіздігінің ұқсас ережелерін қолданған кезде және төлемді өзара жағдайда дивиденд ретінде

қарастырған кезде, яғни егер төлемді оның аумағында құрылған компания екінші Уағдаласушы мемлекеттің резидентіне жасаған болса;

– несие берушінің резидент мемлекеті қарыз алушының резидент мемлекеті пайыздарды дивиденд ретінде қарауға тиісті болғанын мойындайтын барлық басқа жағдайларда.

69. Компанияның елеулі қатысуынан дивидендтерге келетін болсақ, мұнда жоғарыдағы 49-54 тармақтарға сілтеме жасалады.

69.1 Уағдаласушы мемлекеттер серіктестік сияқты ұйымдарға басқаша қарайтын жағдайларда проблемалар туындауы мүмкін. Мысалы, серіктестік құрылған мемлекет бұл серіктестікті компания ретінде қарастырады, ал серіктес тұрақты тұратын мемлекет оны қаржылық тұрғыдан ашық деп санайды делік. Әріптестік орналасқан мемлекет Конвенцияның қолданыстағы ережелеріне сәйкес оларды іске асыру кезінде серіктестіктің кірістеріне салық сала алады және 10-баптың 2-тармағында көзделген шектеулерді ескере отырып, серіктестіктің пайдасын оның резидент емес серіктестері арасында бөлуге салық сала алады. Алайда, серіктестің резидент мемлекеті оның серіктестік кірістеріндегі үлесіне осы кірісті серіктестік жүзеге асырған кезде ғана салық салады.

69.2 Бұл істе туындайтын бірінші мәселе-Конвенцияға сәйкес серіктестік табыстарындағы үлесіне салық салатын Серіктестің резидент мемлекеті осы мемлекет жеке салық салынатын тұлға ретінде қарастыратын серіктестік мемлекетіндегі серіктестіктен алынатын салықты есепке алуға міндетті ме, жоқ па. Бұл сұрақтың жауабы осы кіріс жататын тұрақты өкілдігі бар мемлекет немесе мемлекет ретінде тиісті табысқа салық салуға жол беретін Конвенцияның ережелеріне сәйкес әріптестік мемлекетінде табыс салығы салынуы мүмкін шамада оң болуға тиіс (сондай-ақ жоғарыдағы 11.1 және 11.2-тармақтарды қараңыз). Серіктестің резидент мемлекеті осы серіктестің салық салу мақсаттары үшін серіктестіктің кірісін серіктеске жіберетін шамада, ол келісілген тәсілді қолдануы және серіктеске салық салу (бірақ мұндай салық көзден салық салуға мүмкіндік беретін Конвенцияның ережелеріне сәйкес төленетін шамада ғана) кезінде туындайтын қосарланған салық салуды жою мақсатында серіктестік Төлеген салықты серіктеске жіберуі керек. Басқаша айтқанда, егер қаржы көзі болатын мемлекет серіктестікке берген корпоративтік мәртебені резидент мемлекет серіктестің кірісіне салық салу мақсатында елемейтін болса, онда ол шетелдік салық несиесінің мақсаттары үшін де ескерілмеуі керек.

69.3 Осы істе туындайтын екінші мәселе – серіктестің резидент мемлекеті резидент мемлекетінде салық салынбайтын бөлу арқылы серіктес мемлекет алатын салықты қаншалықты есептеуі керек. Бұл сұрақтың жауабы соңғы фактіде. Бөлу серіктес тұратын мемлекетте салық салынбайтындықтан, бұл мемлекетте серіктестік мемлекеті бөлуден алатын салықты есепке алуға болатын салық жоқ. Пайда табу мен осы пайданы бөлудің арасында нақты айырмашылық болуы керек және серіктестің

резидент мемлекеті серіктестік мемлекеті бөлу кезінде алатын салықты пайда алу кезінде алынатын өз салығына есептейді деп күтпеу керек (жоғарыдағы 64-тармақтың бірінші сөйлемін қараңыз).

В. Капитал салығына қатысты ескертулер

70. 1-тармақтың редакциясына сәйкес табыс салығы тек табыс салығы бойынша, ал капитал салығы тек капитал салығы бойынша есептелуі мүмкін. Демек, капитал салығы екі Уағдаласушы мемлекетте де капитал салығы болған жағдайда ғана есептелуі мүмкін .

71. Екіжақты келіссөздер барысында екі Уағдаласушы мемлекет капитал салығы деп аталатын салық өзінің табиғаты бойынша табыс салығымен тығыз байланысты екендігі туралы келісе алады, сондықтан оны табыс салығына және керісінше есепке алғысы келуі мүмкін. Кейбір жағдайларда, бір мемлекет капитал салығын төлемейтіндіктен немесе екі мемлекет те тек ішкі активтерден капитал салығын алатындықтан, капиталға қосарланған салық салынбайды. Мұндай жағдайларда, әрине, капиталға салық салуға сілтеме алынып тасталуы мүмкін. Бұдан басқа, мемлекеттер Конвенцияға сәйкес алынатын салықтардың сипатына қарамастан, тұрақты тұратын мемлекеттегі салықтың жалпы сомасынан көзінің немесе орналасқан жерінің мемлекетіндегі салықтың жалпы сомасын есепке жатқызуға рұқсат беруді қалаулы деп санауы мүмкін. Алайда, конвенция нақты капиталға салынатын салықтарды да, мәні бойынша табыс салығы болып табылатын капиталға салынатын салықтарды да қамтитын жағдайларда, Мемлекеттер табыс салығы есебінен капиталдың соңғы түріне салынатын салықтарды ғана есептегісі келуі мүмкін. Мұндай жағдайларда мемлекеттер қажетті нәтижеге жету үшін ұсынылған бапты өз қалауы бойынша өзгерте алады.

С. Салықтарды төмендету

72. Кейбір мемлекеттер шетелдік инвестицияларды тарту мақсатында шетелдік инвесторларға салықтық жеңілдіктердің әртүрлі түрлерін ұсынады. Шетелдік инвестордың резидент мемлекеті кредиттік әдісті қолданған кезде, қаржы көзі болатын мемлекет беретін жеңілдіктерден пайда жеңілдіктерді қолдану нәтижесінде алынған табысқа салық салу кезінде резидент мемлекет тек қаржы көзі болатын мемлекетте нақты төленген салықты шегеруге рұқсат беретін деңгейге дейін азайтылуы мүмкін. Сол сияқты, егер резидент мемлекет салықтан босату әдісін қолданса, бірақ бұл ретте қаржы көзі болатын мемлекетте салық салудың белгілі бір деңгейін белгілесе, қаржы көзі болатын мемлекеттің салық жеңілдіктерін беруі инвесторға оның резидент мемлекетінде салықтан босату әдісін қолданудан бас тартуға әкелуі мүмкін.

73. Тұрақты тұратын мемлекетте осындай салдарларды болдырмау үшін салықтық ынталандыру бағдарламаларын қабылдаған кейбір мемлекеттер өздерінің конвенцияларына әдетте "салықты төмендету" ережелері деп аталатын ережелерді енгізгісі келеді. Бұл Ережелердің мақсаты бейрезиденттерге шығарылған мемлекетті ынталандыру бағдарламасы аясында "үнемделген" салықтар бойынша шетелдік салық

несиесін алуға мүмкіндік беру немесе бұл салықтардың салықтан босату жүйелерімен байланысты болуы мүмкін белгілі бір шарттарды қолдану мақсатында есепке алынуын қамтамасыз ету болып табылады.

74. Жеңілдікпен салық салу туралы ережелер 23 А және 23 В баптарының ережелерінен ауытқуды білдіреді. Жеңілдікпен салық салу туралы ережелер әртүрлі нысандарда болуы мүмкін, мысалы:

а) тұрақты резидент мемлекет шегерім ретінде қаржы көзі болатын мемлекет өзінің жалпы заңнамасына сәйкес қаржы көзі болатын мемлекет болса да бар оның экономикалық дамуына ықпал етуге бағытталған арнайы ережелерге сәйкес бұл салықты толығымен немесе ішінара жойса да өндіріп алатын салық сомасын немесе Конвенциямен (мысалы, 10 және 11-баптардағы дивидендтер мен пайыздар үшін қарастырылған мөлшерлемелердің шектеулері) шектелген соманы рұқсат етеді;

b) мемлекет салықты төмендеткені үшін өтемақы ретінде қаржы көзі болатын мемлекет өз салығынан неғұрлым жоғары мөлшерлемемен белгіленген соманы (ішінара жалған) шегеруге рұқсат беруге келіседі;

c) резидент мемлекеті бойынша мемлекет қаржы көзі болатын мемлекетіндегі салықтық жеңілдіктерден түскен кірісті босатады.

75. Салық мәселелері жөніндегі комитеттің 1998 жылғы "Салықты төмендету: қайта қарау" атты баяндамасы 1-ЭЫДҰ үлгілік салық Конвенциясының толық нұсқасының II томында R(14)-1 бетінде келтірілген, салықты төмендету туралы ережелердің негізінде жатқан салық саясатының ойлары, сондай-ақ оларды әзірлеу талданады. Есепте салық жеңілдіктерін берудің жалпы пайдалылығына күмән келтіретін бірқатар мәселелер анықталды. Бұл мәселелер, атап айтқанда, мыналарға қатысты:

– салықтық жеңілдіктерге байланысты теріс пайдалану мүмкіндіктері;

– шығарылған елдің экономикалық дамуына ықпал ететін шетелдік көмек құралы ретінде салықты төмендетудің тиімділігі; және

– салықты төмендету мемлекеттерді салықтық жеңілдіктерді пайдалануға итермелеуі мүмкін деген жалпы алаңдаушылық.

76. Тәжірибе көрсеткендей, салықты төмендету салық төлеушілердің теріс пайдалануына өте осал, бұл тұрақты тұратын мемлекетке де, қаржы көзі болатын мемлекетке де қымбатқа түсуі мүмкін. Мұндай теріс пайдалануды анықтау қиын. Сонымен қатар, олар анықталған жағдайларда да, резидент мемлекетке мұндай теріс қылықтарға тез жауап беру қиынға соғады. Мұндай теріс пайдаланудың алдын алу үшін қолданыстағы салық жеңілдіктерін жою немесе өзгерту процесі көбінесе баяу және ауыр болады.

77. Сонымен қатар, салықты төмендету міндетті түрде экономикалық дамуға ықпал ететін тиімді құрал бола бермейді. Резидент мемлекеттің салық жеңілдіктерін қысқартуы немесе жоюы көп жағдайда пайда қайтарылған жағдайда ғана болады. Осылайша, пайданы репатриациялауға ықпал ете отырып, салықты төмендету шетелдік

инвесторлар үшін қысқа мерзімді инвестициялық жобаларға қатысуға ажырамас ынталандыру және ұзақ мерзімді негізде шыққан мемлекетте қызметті жүзеге асыруды тежеуші фактор бола алады. Сонымен қатар, шетелдік салықтық жеңілдіктер жүйелері, әдетте, шетелдік инвесторға шетелдік салықтық несиені есептеу кезінде белгілі бір салықтық ынталандыруды белгілі бір елде төленген жоғары салықтармен қолдану нәтижесінде салықтың төмендеуін белгілі бір дәрежеде өтеуге мүмкіндік беретін етіп жасалады, осылайша, сайып келгенде, резидент мемлекет нәтижесінде қосымша салықтар алмайды салықтық ынталандыру.

78. Ақырында, ұлттық экономикалардың жеделдетілген интеграциясы ұлттық салық базасының көптеген сегменттерінің географиялық тұрғыдан оңтайлы болуына әкелді. Бұл өзгерістер кейбір мемлекеттерді негізгі мақсаты басқа елдердің салық базасын бұзу болып табылатын салық режимдерін енгізуге итермеледі. Салықтық жеңілдіктердің бұл түрлері әсіресе салықтық айырмашылықтарға сезімтал жоғары мобильді қаржылық және басқа қызметтер үшін арнайы жасалған. Мұндай режимдердің ықтимал зиянды салдары халықаралық шарттарда салық салуды төмендететін нашар ойластырылған ережелердің болуымен күрделене түсуі мүмкін. Бұл, әсіресе, мемлекет халықаралық шарттар жасалғаннан кейін салық режимін орнатқан және бұл режимді қолданыстағы жеңілдікті салық салу ережесіне бағынатындай етіп бейімдеген жағдайларда дұрыс.

78.1 Комитет мүше елдер міндетті түрде салық жеңілдіктерін қабылдаудан бас тартпауы керек деген қорытындыға келді. Алайда, Комитет салықтық жеңілдіктерді экономикалық деңгейі ЭЫДҰ-ға мүше мемлекеттерге қарағанда едәуір төмен мемлекеттерге ғана қарау керек деген пікір білдірді. Мүше мемлекеттер салықты төмендетуге құқығы бар мемлекеттерді анықтау үшін объективті экономикалық критерийлерді қолдануы керек. Егер мемлекеттер салықты төмендету туралы ережені енгізуге келіссе, оларға салықты төмендету туралы есептің VI бөлімінде көрсетілген ұсыныстарды орындау ұсынылады. Осы "үздік тәжірибелерді" пайдалану мұндай ережелерді теріс пайдалану мүмкіндігін барынша азайтады, олардың мемлекеттің ішкі инфрақұрылымын дамытуға бағытталған нақты инвестицияларға ғана қолданылуын қамтамасыз етеді. Нақты инвестицияларға қолданылатын тар позиция, сонымен қатар географиялық мобильді қызмет үшін зиянды салық бәсекелестігін болдырмайды.

2-тармақ

79. Бұл тармақ резидент мемлекет кірістің немесе капиталдың қалған бөлігінен алынатын салықты анықтау кезінде сол мемлекетте босатылған кірістің немесе капиталдың мөлшерін есепке алу құқығын сақтай алатындай етіп қосылды. Осылайша сақталатын құқық басқа мемлекетте "тек салық салынатын" табысқа немесе капиталға қолданылады. Осылайша, үдемелілік қағидаты резидент мемлекет үшін басқа мемлекетте "салық салынуы мүмкін" табысқа немесе капиталға ғана емес, сонымен

қатар осы басқа мемлекетте "тек салық салынатын" табысқа немесе капиталға қатысты сақталады. Шығу мемлекетіне қатысты 23 А-баптың 3-тармағына түсініктеме 23 В-баптың 2-тармағына да қолданылады.

Түсініктеме бойынша ескертулер

80. *Нидерланды*, негізінен, Уағдаласушы мемлекеттер арасындағы біліктіліктегі қайшылықтарға байланысты қосарланған салық салумен де, қосарланған салық салудан жалтарумен де байланысты жағдайларды шешуді жақтайды, өйткені Нидерландының пікірінше, мұндай жағдайларды Уағдаласушы мемлекеттер қарастырмайды, сонымен қатар салық келісімінің объектісі мен мақсатына қайшы келеді. Алайда, Нидерланды " осы Конвенцияның ережелеріне сәйкес" деген тұжырымның 32.4 және 32.6-тармақтарында Конвенцияның 23 А және 23-баптарында келтірілген түсіндірмемен келіспейді, оған сәйкес шыққан мемлекет пен тұратын мемлекет арасындағы ішкі заңнамадағы айырмашылықтарға негізделген біліктілікте қайшылықтар болған жағдайда, әдетте, шыққан мемлекет берген ескерту, резидент мемлекеттің 23 А немесе 23 В-баптарын қолдану мақсаттары үшін басым күшке ие болады. Нидерланды қаралатын істердің мән-жайларын және тиісті Уағдаласушы мемлекетпен өзара қарым-қатынастарды ескере отырып, біліктілікте белгілі бір қайшылықтар болған жағдайда шешімді және оны қолдану тәсілдерін айқындау құқығын өзіне сақтап қалғысы келеді. Осылайша, Нидерланды 32.4 және 32.6-тармақтарда көрсетілген түсіндірмені конвенцияның 25-бабында көзделгендей құзыретті органдар арасындағы өзара келісу нәтижесінде нақты салық келісімінде тікелей расталған шамада ғана немесе біржақты саясат ретінде ұстанатын болады.

81. *Швейцария* Конвенция жасалғаннан кейін шыққан мемлекеттің ішкі заңнамасының өзгеруі нәтижесінде біліктілік талаптарының қайшылығы туындаған жағдайларда, 32.3-тармақта баяндалған ережелерді қолданбау құқығын өзіне қалдырады.

82. *Америка Құрама Штаттары* түсініктеменің 11.1-тармағының соңғы сөйлемімен келіспейді.

Бапқа қатысты ескертпелер

83. 1-баптың 2 және 3-тармақтарына қойылатын өз ескертпелеріне сәйкес *Франция* 23 А және 23-баптардың 1-тармағына қаржылық жағынан ашық заңды тұлға болған кезде қосарланған салық салуды жоюға қатысты 2017 жылғы модельдік салық Конвенциясының жаңартылған нұсқасында көзделген өзгерістерді енгізбеу құқығын өзіне қалдырады.

84. *Люксембург* 2017 жылғы үлгілік салық Конвенциясының жаңартылған нұсқасында көзделген өзгерістерді 1-тармаққа енгізбеу құқығын өзіне қалдырады.

85. *Америка Құрама Штаттары* 1-тармаққа жақшаға салынған "(бұл ережелер осы басқа мемлекетке салық салуға мүмкіндік беретін жағдайларды қоспағанда, тек табыс сол мемлекеттің резиденті алған табыс болғандықтан немесе капитал да сол

мемлекеттің резидентіне тиесілі капитал болғандықтан)" деген сөйлемді қоспау құқығын өзіне қалдырады. Сонымен қатар, Америка Құрама Штаттары "Қос экономикалық салық салу" деп аталатын мәселені қарау үшін қосылған 1-тармақ 23-бап тек "қос заңды салық салу" деп аталатынға қатысты екенін түсіндіретін түсініктеменің 1 және 2-тармақтарына сәйкес келмейді деген пікір білдіргісі келеді.

24-БАПҚА ТҮСІНІКТЕМЕ

КЕМСІТПЕУШІЛІККЕ ҚАТЫСТЫ

Жалпы ескертулер

1. Бұл бап белгілі бір жағдайларда салықтық кемсітушілікті жоюға арналған. Барлық салық жүйелері, мысалы, салық міндеттемелеріндегі немесе төлем қабілеттілігіндегі айырмашылықтарға негізделген заңды айырмашылықтарды қарастырады. Бапта келтірілген кемсітушілікке жол бермеу туралы ережелер негізсіз кемсітушіліктің алдын алу қажеттілігін осы заңды айырмашылықтарды ескеру қажеттілігімен теңестіруге бағытталған. Осы себепті бапты "жанама" кемсітушілікті қамту үшін шамадан тыс кеңейтуге болмайды. Мысалы, азаматтық белгісі бойынша кемсітушілікке қатысты 1-тармақ азаматтық белгісі бойынша кемсітушіліктің жасырын түрі болып табылатын басқа қарым-қатынастың алдын алар еді, мысалы, жеке тұлғаларға мемлекет берген төлқұжаты бар-жоғына немесе оған құқығы бар-жоғына байланысты басқаша қарап, осы мемлекеттің бейрезиденттеріне, ең алдымен, осы мемлекеттің азаматтары болып табылмайтын адамдар тұрғылықты жері бойынша әртүрлі өтініштер осы тармақтың мақсаттары үшін азаматтығы бойынша жанама түрде кемсітушілік болып табылады деген қорытынды жасау үшін жатады деп айтуға болмайды.

2. Сол сияқты, осы баптың ережелері ең қолайлы тәртіптемені қажет етеді деп түсіндірілмейді. Егер мемлекет осы Келісімнің тарабы болып табылатын екінші Уағдаласушы мемлекеттің (мемлекеттердің) азаматтарына немесе резиденттеріне салық жеңілдіктерін беретін екіжақты немесе көпжақты келісім жасаса, осы Шарттың Уағдаласушы мемлекеті болып табылмайтын үшінші және бірінші аталған мемлекет мемлекеттің азаматтары немесе резиденттері осындай кемсітушілікке жол бермеу себебінен осы жеңілдіктерге үміткер бола алмайды. Салық келісімдері өзара қағидатқа негізделгендіктен, осы Уағдаласушы мемлекеттер арасындағы ерекше экономикалық қатынастарға байланысты осы келісімге қатысушы екінші Уағдаласушы мемлекеттің резидентіне немесе азаматына екіжақты немесе көпжақты келісімге сәйкес, бірінші және үшінші мемлекеттер арасында кемсітушілікке жол бермеу туралы салық конвенциясының ережелеріне сәйкес бір Уағдаласушы мемлекет беретін салық режимі үшінші мемлекеттің резидентіне немесе азаматына қолданылмайды.

3. 24-баптың әртүрлі ережелері тек белгілі бір нақты негіздерге негізделген салық режиміндегі айырмашылықтарды болдырмайды (мысалы, 1-тармақ жағдайында азаматтық). Осылайша, осы тармақтарды қолдану үшін басқа тиісті аспектілер бірдей болуы керек. 24-баптың әртүрлі ережелерінде осы нәтижеге қол жеткізу үшін әртүрлі тұжырымдар қолданылады (мысалы, 1 және 2-тармақтардағы "бірдей жағдайларда"; 3-тармақтағы "бірдей қызметті жүзеге асыратын"; 5-тармақтағы "ұқсас кәсіпорындар"). Сонымен қатар, бұл бап тек белгілі бір белгілерге негізделген айырмашылықтарды жоюға бағытталған болса да, ол шетелдік азаматтарға, бейрезидентке, басқа мемлекеттердің кәсіпорындарына немесе бейрезиденттерге тиесілі немесе олар бақылайтын ұлттық кәсіпорындарға азаматтарға, резиденттерге немесе отандық кәсіпорындарға қарағанда резиденттерге тиесілі немесе олар бақылайды, қолайлы салық режимін ұсынуға бағытталмайды.

4. Ақырында, төмендегі 79-тармақта көрсетілгендей, осы баптың ережелері Конвенцияның басқа баптарының контекстінде осы баптардың ережелерінде ұйғарылған немесе тікелей рұқсат етілген шаралар, егер олар осы баптың ережелеріне сәйкес қолданылған жағдайда ғана қолданылса да, баптың ережелерін бұзушы ретінде қарастырылмауы үшін қарастырылуы керек, мысалы, бейрезиденттерге төлемдер туралы. Алайда, екінші жағынан, нақты шараның осы баптың ережелерін бұзу болып табылмауы оның Конвенциямен рұқсат етілгенін білдірмейді, өйткені бұл шара Конвенцияның басқа баптарын бұзуы мүмкін.

1-тармақ

5. Бұл тармақ салық салу мақсаттары үшін азаматтық белгісі бойынша кемсітуге тыйым салынады және өзара қарым-қатынас жағдайында бір Уағдаласушы мемлекеттің азаматтарына дәл осындай жағдайларда екінші Уағдаласушы мемлекетте соңғы мемлекеттің азаматтарына қарағанда қолайлы қатынас болмауы мүмкін деген қағиданы белгілейді.

6. Айта кету керек, кемсітушілікке жол бермеу қағидаты әртүрлі атаулармен және азды-көпті қолдану аясымен, 19 ғасырдың аяғында классикалық конвенциялар пайда болғанға дейін қосарланған салық салуды болдырмау туралы халықаралық қаржылық қатынастарда қолданылды. Осылайша, мемлекеттер, әсіресе 19 ғасырда, қай жерде тұрса да, өз азаматтарын дипломатиялық қорғауды кеңейту және күшейту мақсатында жасалған әртүрлі түрдегі келісімдердің (консулдық конвенциялар немесе құру туралы конвенциялар, достық немесе сауда туралы шарттар және т. б.) үлкен санында екі Уағдаласушы мемлекеттің әрқайсысы осыған сәйкес ережелер бар мемлекеттер басқа мемлекеттің азаматтарына өз азаматтарына тең қарым-қатынас жасауға міндеттенеді. Мұндай ережелердің кейіннен қосарланған салық салуды болдырмау туралы конвенцияға енгізілуі олардың бастапқы негіздемесі мен қолдану аясына ешқандай әсер етпеді. 1-тармақтың мәтінінде осы тармақты қолдану тек Уағдаласушы мемлекеттің резиденттері болып табылатын азаматтармен ғана шектелмейді, керісінше, олардың

біреуінің резиденті болып табылатынына немесе болмауына қарамастан, әрбір Уағдаласушы мемлекеттің барлық азаматтарына қолданылады деп көзделеді. Басқаша айтқанда, бір Уағдаласушы мемлекеттің барлық азаматтары екінші Уағдаласушы мемлекетке қатысты осы Ереженің артықшылықтарын пайдалануға құқылы. Бұл, атап айтқанда, олардың ешқайсысының резиденті болып табылмайтын, бірақ үшінші мемлекетте тұратын Уағдаласушы мемлекеттердің азаматтары үшін дұрыс.

7. "Бірдей жағдайларда" өрнегі әдеттегі салық заңнамасы мен нормативтік актілерді қолдану тұрғысынан заң бойынша да, іс жүзінде де айтарлықтай ұқсас жағдайларда салық төлеушілерге (жеке және заңды тұлғаларға, серіктестіктер мен қауымдастықтарға) қатысты. "Атап айтқанда, тұрғылықты жеріне қатысты" деген сөз салық төлеушінің тұрғылықты жері салық төлеушілердің ұқсас жағдайларда екенін анықтауда маңызды факторлардың бірі екенін анық көрсетеді. "Бірдей жағдайларда" деген сөздің өзі Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатын салық төлеушінің және осы мемлекеттің резиденті болып табылмайтын салық төлеушінің әртүрлі жағдайларда екенін анықтау үшін жеткілікті болар еді. Алайда, үлгілік Конвенцияны қайта қарау кезінде салық мәселелері жөніндегі Комитет салық төлеушілердің тұрғылықты жеріне нақты сілтеме жасау пайдалы түсініктеме болар еді деп есептеді, өйткені бұл осыған байланысты "дәл осындай жағдайларда" деген сөзді түсіндіруге қатысты кез келген ықтимал күмәнді болдырмауға мүмкіндік береді.

8. Осылайша, 1-тармақты қолдану кезінде негізгі мәселе – бір Мемлекеттің резиденті болып табылатын екі адамның әртүрлі азаматтығы болғандықтан ғана әртүрлі өтініштерге ұшырауы. Демек, егер Уағдаласушы мемлекет отбасылық міндеттеріне байланысты салық салудан босата отырып, өз азаматтарының оның аумағында тұратындығына немесе тұрмайтындығына байланысты олардың арасындағы айырмашылықты жасаса, онда бұл мемлекет өз аумағында тұрмайтын басқа мемлекеттің азаматтарына өзі беретін режимді беруге міндетті бола алмайды азаматтар резиденттерге, бірақ ол оларға басқа мемлекетте тұратын азаматтарына берілетін режимді беруге міндеттенеді. Сол сияқты, егер де R Мемлекетінің резиденті болып табылатын Уағдаласушы мемлекеттің азаматына (R мемлекетіне) үшінші мемлекетте тұратын S Мемлекетінің азаматына қарағанда (мысалы, қарсы іс-қимылға бағытталған ережелерге өтініш беру нәтижесінде) екінші Уағдаласушы мемлекетте (S Мемлекетіне) тиімдірек шарттарда салық салынатын болса, 1-тармақ қолданылмайды салықтық баспаналарды пайдалану), өйткені бұл екі адам өздерінің тұрғылықты жеріне қатысты тең емес жағдайларда.

9. Кейбір жағдайларда "дәл осындай жағдайларда" деген сөз белгілі бір адамның салық жағдайына қатысты болуы мүмкін. Бұл, мысалы, егер ел өз азаматтарына немесе олардың кейбіреулеріне азаматтарға қарағанда қатаң салық міндеттемелерін жүктесе (мысалы, бұл Америка Құрама Штаттарының салық жүйесінің ерекшелігі). Мұндай өтініштің өзі 1-тармақты бұзу болып табылмайынша, осы мемлекеттің азаматтары

болып табылмайтын адамдар осы мемлекеттің ішкі салық заңнамасының басқа ережелерін қолдану мақсатында, оларға қатысты кешенді салық кодексі немесе шектеулі салық кодексі қолданылатын, оның азаматтары сияқты жағдайларда болады деп айтуға болмайды салық төлеушінің жауапкершілігі орынды болар еді (мысалы, жеке жеңілдіктер беру).

10. Сол сияқты, 1-тармақтың ережелері өз мемлекеттік органдарына немесе қызметтеріне ерекше салықтық жеңілдіктер беретін, сол артықшылықтарды басқа мемлекеттің мемлекеттік органдары мен қызметтеріне таратуды міндеттейтін мемлекет ретінде түсіндірілмеуі керек.

11. Олар сондай-ақ қызметі осы мемлекетке тән қоғамдық игілік мақсатында жүзеге асырылатын коммерциялық емес жеке мекемелерге арнаулы салық жеңілдіктерін беретін, қызметі оның игілігіне бағытталмаған ұқсас мекемелерге бірдей жеңілдіктерді таратуды міндеттейтін мемлекет ретінде түсіндірілмеуге тиіс.

12. Осы екі жағдайдың біріншісінде, егер мемлекет өзінің мемлекеттік органдары мен қызметтеріне салық салудан иммунитет берсе, бұл ақталады, өйткені мұндай органдар мен қызметтер мемлекеттің ажырамас бөлігі болып табылады және олардың шарттарын ешбір жағдайда басқа елдің мемлекеттік органдары мен қызметтерінің шарттарымен салыстыруға болмайды. Алайда, бұл тармақ тиімді қызметті жүзеге асыратын мемлекеттік корпорацияларға қолданылмайды. Оларды жеке бизнес кәсіпорындары ретінде қарастыруға болатындай дәрежеде оларға 1-тармақтың ережелері қолданылатын болады.

13. Екінші жағдайда, егер мемлекет белгілі бір жеке коммерциялық емес мекемелерге салықтық жеңілдіктер берсе, бұл осы мекемелердің қызметінің сипатымен және сол мемлекет пен оның азаматтарының осы қызметтен алатын пайдасымен айқын негізделген.

14. Сонымен қатар, 1-тармақ теріс түрде әдейі тұжырымдалған. Бір Уағдаласушы мемлекеттің азаматтары екінші Уағдаласушы мемлекетте осындай жағдайларда екінші Уағдаласушы мемлекеттің азаматтары ұшырайтын немесе ұшырауы мүмкін салық салудан және онымен байланысты талаптардан өзгеше немесе неғұрлым ауыр болып табылатын қандай да бір салық салуға немесе онымен байланысты қандай да бір талаптарға ұшырай алмайтынын көздей отырып, осы тармақта мағынасы: Уағдаласушы мемлекеттерге өз азаматтарына бірдей өтініш беруді бұйырған сияқты міндетті күш. Бірақ бұл тармақтың негізгі мақсаты бір мемлекетте екіншісінің азаматтарына қатысты кемсітушілікке тыйым салу болғандықтан, бірінші мемлекетке өзінің ерекше себептері бойынша немесе қосарланған салық салуды болдырмау туралы Конвенцияның арнайы ережелерін сақтау мақсатында өз азаматтары үшін қол жетімді емес белгілі бір жеңілдіктер немесе босаңдық жасау, атап айтқанда, тұрақты өкілдіктердің пайдасына 7-

бапқа сәйкес салық салынуы керек деген талап, шетелдік азаматтығы бар адамдарға ештеңе кедергі келтірмейді. Ол тұжырымдалған күйінде 1-тармақ бұған тыйым салмайды.

15. Жоғарыда айтылған сөзді ескере отырып "...оған ұшырамау керек... кез келген салық салуға немесе онымен байланысты басқа немесе одан да ауыр талаптарға..." дегеніміз, азаматтар мен шетелдіктерге бірдей жағдайда салық салынатын болса, ол өндіріп алу негізіне де, есептеу әдісіне де қатысты бірдей нысанда болуы керек, оның мөлшерлемесі бірдей болуы керек және, сайып келгенде, салық салуға байланысты рәсімділігі ел азаматтарына қарағанда шетелдіктер үшін ауыр (декларациялар, төлем, белгіленген мерзімдер және т. б.) болмауы керек.

16. Компания мен оның заңнамасына сәйкес құрылған мемлекет арасында туындайтын, жеке тұлғалар жағдайындағы азаматтық қатынастармен белгілі бір тұрғыдан тығыз байланысты құқықтық қатынастарды ескере отырып, заңды тұлғаларды, серіктестіктер мен қауымдастықтарды арнайы ережеде қарастырмауға, бірақ оларды 1-тармаққа сәйкес жеке тұлғалармен игеруге болады. Бұл нәтижеге 3-баптың 1-тармағының g) тармақшасындағы "ұлттық" терминін айқындау арқылы қол жеткізіледі.

17. Осы ұйғарымға сәйкес, компания сияқты заңды тұлға жағдайында " Уағдаласушы мемлекеттің азаматы" "мәртебесі осы Уағдаласушы мемлекетте қолданылатын заңдардан туындайтын" заңды тұлғаны білдіреді. Компания, әдетте, тіркелген мемлекетте қолданылатын заңдарға сәйкес өз мәртебесін алады. Алайда, көптеген елдердің ішкі заңнамасына сәйкес, инкорпорация немесе тіркеу 4-баптың мақсаттары үшін компаниялардың тұрғылықты жерін анықтайтын критерий немесе критерийлердің бірі болып табылады. 24 баптың 1 тармағы әртүрлі тыйым салатындықтан азаматтыққа негізделген өтініш, бірақ тек "бірдей жағдайларда, атап айтқанда тұрғылықты жеріне қатысты" жеке немесе заңды тұлғаларға қатысты, осы тармақтың мақсаттары үшін тек азаматтыққа негізделген әр түрлі өтінішті басқа өтініштен ажырату маңызды, бұл басқа жағдайларға және, атап айтқанда, тұрғылықты жеріне байланысты. Жоғарыда 7 және 8-тармақтарда түсіндірілгендей, 1-тармақ тек азаматтықтығына байланысты айырмашылықтар бойынша кемсітуге тыйым салады және барлық басқа тиісті факторлардың, соның ішінде заңды тұлғаның резиденттігінің бірдей болуын талап етеді. Резиденттер мен бейрезиденттерге деген әртүрлі көзқарастар ұлттық салық жүйелері мен салық келісімдерінің маңызды ерекшелігі болып табылады; егер 24-бапты Конвенцияның басқа баптарының контекстінде қарайтын болсақ, олардың көпшілігі резиденттер мен бейрезиденттерге қатысты әртүрлі режимді көздейтін болса, Конвенцияның мақсаттары үшін бір Мемлекеттің резиденті болып табылмайтын екі компанияның (4-баптың ережелеріне сәйкес), әдетте, мұндай жағдайларда 1-тармақтың мақсаттары үшін болмайтыны анық болады.

18. Резиденттер мен бейрезиденттер әдетте 1-тармақтың мақсаттары үшін әртүрлі жағдайларда болса да, бұл тұрғылықты жердің қарастырылып отырған әртүрлі өтінішке ешқандай қатысы жоқ жағдай емес екені анық.

19. Келесі мысалдар осы қағидаттарды көрсетеді.

20. 1-мысал: А мемлекетінің ішкі табыс салығы туралы заңнамасына сәйкес, осы мемлекетте тіркелген немесе осы Мемлекетте тиімді басқару орны бар компаниялар оның резиденттері болып табылады. Мемлекеттің табыс салығы туралы ішкі заңнамасына сәйкес, осы Мемлекетте тиімді басқару орны бар компаниялар ғана оның резиденттері болып табылады. А - мемлекеттің салық келісімі осы Үлгілік салық келісімімен бірдей. А мемлекетінің ішкі салық заңнамасында осы елде тіркелген басқа компания осы елде тіркелген компанияға төлейтін дивидендтер салық салудан босатылады. А мемлекетінде тиімді басқарылатын В Мемлекетінде тіркелген компания А мемлекетінің резиденті бола алатындықтан, А Мемлекеті мен В Мемлекеті арасындағы Конвенцияның мақсаттары үшін А Мемлекетінде тіркелген компания осындай компанияға төлейтін дивидендтер осы ерекшелікке жатпайтын еді, тіпті алушы компания өзінің резиденттігіне қатысты А Мемлекетінде тіркелген компаниямен бірдей жағдайда болса да, бұл басқа тиісті айыратын жағдайлар болмаған кезде 1-тармақтың бұзылуын білдіреді.

21. 2-мысал: А Мемлекетінің табыс салығы туралы ішкі заңнамасына сәйкес, осы мемлекетте тіркелген компаниялар оның резиденттері, ал шетелде тіркелген компаниялар бейрезиденттер болып табылады. А және В Мемлекеттері арасындағы салық конвенциясы осы Үлгілік салық конвенциясымен бірдей, 4-баптың 3-тармағында , егер заңды тұлға осы баптың 1-тармағына сәйкес екі мемлекеттің де резиденті болып табылса, бұл заңды тұлға ол тіркелген мемлекеттің резиденті болып есептеледі. А мемлекетінің ішкі салық заңнамасында осы елде тіркелген басқа компания осы елде тіркелген компанияға төлейтін дивидендтер салық салудан босатылады. 1-тармақ бұл режимді В Мемлекетінде тіркелген компанияға төленетін дивидендтерге таратпайды. Мұндай дивидендтер алатын А Мемлекетінде тіркелген компания мен В Мемлекетінде тіркелген компания әртүрлі тәсілдермен қарастырылса да, бұл компаниялар өздерінің тұрғылықты жеріне қатысты әртүрлі жағдайларда болады және бұл жағдайда тұрғылықты жері маңызды фактор болып табылады (мысалы, резидент емес компания төлейтін, бірақ резидент компания төлемейтін дивидендтерге кейіннен салық салуға жол бермейтін 10-баптың 5-тармағынан қалай қорытынды жасауға болады).

22. 3-мысал: А Мемлекетінің табыс салығы туралы ішкі заңнамасына сәйкес, осы мемлекетте тіркелген компаниялар оның резиденттері болып табылады. В Мемлекетінің ішкі салық заңнамасына сәйкес, осы Мемлекетте басқарылатын компаниялар оның резиденттері болып табылады. А және В Мемлекеттері арасындағы салық келісімі осы үлгілік салық келісімімен бірдей. А Мемлекетінің ішкі салық заңнамасы А Мемлекетімен салық ақпаратын алмасуға мүмкіндік беретін салық

келісімі жоқ мемлекеттің резиденті болып табылатын резидент емес компанияға осы мүліктен алынған таза табысқа салынатын салық емес, оның жылжымайтын мүлкі құнының 3% мөлшерінде жыл сайынғы салық салынатынын көздейді. В Мемлекетінде тіркелген, бірақ А Мемлекеті салық ақпаратымен алмасуға рұқсат беретін салық келісімі жоқ Мемлекеттің резиденті болып табылатын компания 1-тармақ А мемлекеті алатын 3 пайыздық салықты қолдануға кедергі келтіреді деп мәлімдей алмайды, өйткені ол А Мемлекетінде тіркелген компанияға қарағанда басқаша өңделеді. Бұл жағдайда мұндай компания өзінің тұрғылықты жеріне қатысты А Мемлекетінде тіркелген компания сияқты мән-жайларда болмайды және компанияның тұрғылықты жері маңызды болады (мысалы, резидент емес салық төлеуші алған жылжымайтын мүліктің таза кірісін тексеру үшін қажетті ақпаратқа қол жеткізу мақсатында).

23. 4-мысал: А Мемлекетінің табыс салығы туралы ішкі заңнамасына сәйкес, осы мемлекетте тіркелген компаниялар А Мемлекетінің резиденттері, ал шетелде тіркелген компаниялар бейрезидент болып табылады. А және В Мемлекеттері арасындағы салық конвенциясы осы Үлгілік салық конвенциясымен бірдей, 4-баптың 3-тармағында, егер заңды тұлға осы баптың 1-тармағына сәйкес екі мемлекеттің де резиденті болып табылса, бұл заңды тұлға ол тіркелген мемлекеттің резиденті болып есептеледі. А Мемлекетінің жалақы салығы туралы заңына сәйкес резидент қызметкерлерді жалдайтын барлық компанияларға жалақы салығы салынады, бұл жұмыс берушінің тұрғылықты жеріне байланысты айырмашылықтар жасамайды, бірақ А Мемлекетінде тіркелген компаниялар ғана жалақы салығының төмен мөлшерлемесін пайдалана алады . Бұл жағдайда В Мемлекетінде тіркелген компанияның А-В Конвенциясының мақсаттары үшін А Мемлекетінде тіркелген компаниямен бірдей тұрғылықты жері болмайтындығы жалақы салығына қатысты әр түрлі салық режиміне ешқандай қатысы жоқ, демек, әр түрлі режим бұзушылық болар еді 1-тармақтан басқа тиісті жағдайлар жоқ.

24. 5-мысал: А Мемлекетінің табыс салығы туралы ішкі заңнамасына сәйкес, осы мемлекетте тіркелген немесе осы мемлекетте тиімді басқарылатын компаниялар осы мемлекеттің резиденттері болып табылады, ал осы екі шарттың ешқайсысына сәйкес келмейтін компаниялар резидент емес болып табылады. Мемлекеттің ішкі заңнамасына сәйкес табыс салығы туралы, осы мемлекетте тіркелген компаниялар осы мемлекеттің резиденттері болып табылады. А-В Мемлекетінің салық конвенциясы осы Үлгілік салық конвенциясымен бірдей, 4-баптың 3-тармағында егер заңды тұлға осы баптың 1-тармағына сәйкес екі мемлекеттің де резиденті болып табылса, онда мұндай заңды тұлға ол инкорпорацияланған мемлекеттің ғана резиденті болып есептеледі. Мемлекеттің ішкі салық заңнамасы сондай-ақ, осы мемлекетте тіркелген және тиімді басқару үшін орын алған компаниялардың, егер олар ортақ акционерлері бар компаниялар тобының бөлігі болса, салық салу мақсатында кірістерін шоғырландыруға құқығы бар. В Мемлекетінде тіркелген Х компаниясы А Мемлекетінде тіркелген екі

компаниямен бір топқа жатады және бұл компаниялардың барлығы А Мемлекетінде тиімді басқарылады. Ол А Мемлекетінде тіркелмегендіктен, Х компаниясына өз кірістерін басқа екі компанияның кірістерімен біріктіруге рұқсат етілмейді.

25. Бұл жағдайда, егер Х компаниясы осы мемлекеттің ішкі заңнамасына сәйкес а мемлекетінің резиденті болса да, ол 4-баптың 3-тармағына сәйкес Конвенцияның мақсаттары үшін А Мемлекетінің резиденті болып табылмайды. Осылайша, ол резиденттікке қатысты топтың басқа компанияларымен бірдей шарттарда болмайды және 1-тармақ оған шоғырландырудың артықшылықтарын пайдалануға мүмкіндік бермейді, тіпті егер басқа режим Х компаниясының А Мемлекетінде тіркелмегендігінің нәтижесі болса да. Х компаниясының резиденттігі консолидацияның артықшылықтарына қатысты маңызды, өйткені конвенцияның кейбір ережелері, мысалы, 7 және 10-баптар мемлекетке А-ға Х компаниясы алатын кірістердің белгілі бір түрлеріне салық салуға мүмкіндік бермейді.

2-тармақ

26. 1954 жылы 28 қыркүйекте бірқатар мемлекеттер Нью-Йоркте азаматтығы жоқ адамдардың мәртебесі туралы Конвенция жасады, оның 29-бабына сәйкес азаматтығы жоқ адамдарға ұлттық тәртіптеме берілуі керек. Конвенцияға қол қойған елдердің қатарына ЭЫДҰ-ға мүше бірнеше елдер кіреді.

27. Алайда, екіжақты Конвенциядағы 2-тармақтың ережелері азаматтығы жоқ адамдарға ұлттық режимді таратуға мүмкіндік беретінін мойындау керек, өйткені олар 1954 жылғы 28 қыркүйектегі жоғарыда аталған Конвенцияның 1-бабының 2-тармағында аталған жағдайлардың бірінде болғандықтан, осы Конвенцияның қолданысына жатпайды. Бұл, негізінен, бір жағынан, Біріккен Ұлттар Ұйымының Босқындар істері жөніндегі Жоғарғы комиссарының кеңсесінен басқа, осы Конвенцияға қол қойылған кезде Біріккен Ұлттар Ұйымының органдарынан немесе мекемелерінен Қорғаныс немесе көмек алатын адамдарға, екінші жағынан, елдің резиденттері болып табылатын және сол жерде құқықтары мен міндеттерін пайдаланатын адамдарға қатысты осы елдің азаматтығының болуынан туындайтын және осы құқықтар қолданылатын.

28. 2-тармақтың мақсаты Уағдаласушы мемлекеттің азаматтарына, тек осы немесе басқа Уағдаласушы мемлекеттің резиденттері болып табылатын азаматтығы жоқ адамдарға тең қарым-қатынас жасауға қатысты Ереженің қолданылу аясын шектеу болып табылады.

29. Осылайша, Уағдаласушы мемлекеттердің ешқайсысының резиденті болып табылмайтын азаматтығы жоқ адамдарды қоспағанда, мұндай жағдай оларға басқа мемлекеттің азаматтарымен салыстырғанда бір мемлекетте артықшылықтарды пайдалануға мүмкіндік бермейді.

30. Алайда, егер мемлекеттер өздерінің екіжақты қарым-қатынастарында Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табыла ма, жоқ па, барлық азаматтығы жоқ

адамдарға 2-тармақты қолдануды қажет деп тапса, барлық жағдайларда олар тиісті мемлекеттің азаматтарына берілетін неғұрлым қолайлы режимді пайдалануы үшін, бұл үшін олар тек мынадай мәтінді қабылдауы қажет Уағдаласушы мемлекетте тұруға қатысты ешқандай шарттар қамтылмаған:

1-баптың ережелеріне қарамастан, азаматтығы жоқ адамдар Уағдаласушы мемлекетте қандай да бір салық салуға немесе онымен байланысты қандай да бір талаптарға ұшырамауға тиіс, сол жағдайларда, атап айтқанда, осы мемлекеттің азаматтары ұшырайтын немесе ұшырауы мүмкін тұрғылықты жері олар салық салудан және онымен байланысты талаптардан өзгеше немесе аса ауыр болып табылады.

31. Кейбір мемлекеттер 2-тармақтың ережелері тым либералды деп санауы мүмкін, өйткені олар бір мемлекеттің резиденттері болып табылатын азаматтығы жоқ адамдарға тек басқа мемлекетте ғана емес, сонымен бірге өзінің тұрақты тұратын мемлекетінде де тең қарым-қатынасты талап етуге осылайша, атап айтқанда, үшінші мемлекеттермен жасасқан қосарланған салық салуды болдырмау туралы конвенциялардың ережелерін пайдалануға құқық береді. Осы соңғы салдардан аулақ болғысы келетін мемлекеттер 2-тармақты келесідей өзгерте алады:

Бір Уағдаласушы мемлекеттің резиденттері болып табылатын азаматтығы жоқ адамдар екінші Уағдаласушы мемлекетте салық салудан және онымен байланысты талаптардан өзгеше немесе неғұрлым ауыр болып табылатын қандай да бір салық салуға немесе онымен байланысты қандай да бір осы басқа мемлекеттің азаматтары дәл осындай жағдайларда, атап айтқанда, тұрғылықты жеріне қатысты ұшырайтын немесе ұшырауы мүмкін талаптарға ұшырамауға тиіс.

32. Ақырында, мұндай ереженің мақсаттары үшін пайдаланылуы тиіс "азаматтығы жоқ адам" терминінің анықтамасы 1954 жылғы 28 қыркүйектегі Конвенцияның 1-бабының 1-тармағында ғана қамтылуы мүмкін екенін түсіну керек, онда азаматтығы жоқ адам "оның заңнамасына сәйкес кез келген мемлекеттің азаматы болып табылмайтын адам" ретінде айқындалады.

3-тармақ

33. Қатаң айтқанда, осы тармақты аяқтауға арналған кемсітушілік түр – бұл ұлттық бірегейлікке емес, кәсіпорынның нақты орналасқан жеріне негізделген кемсітушілік. Осылайша, бұл Уағдаласушы мемлекеттің басқа Уағдаласушы мемлекетте тұрақты өкілдігі бар барлық резиденттеріне ешқандай айырмашылықсыз және олардың азаматтығына қарамастан қатысты.

34. Ең алдымен, 3-тармақтың бірінші сөйлемінің тұжырымдамасы резидент емес тұлғаларға салық салуға қатысты кемсітушілікті білдірмейтіндей мағынада түсіндірілуі керек, егер бұл резидент тұлғалар үшін бірінші жағдайда жақсы, екіншісіне қарағанда неғұрлым ауыр салық салуға әкеп соқпаса, резидент тұлғаларға қарағанда практикалық себептер бойынша басқаша түсіндірілуі керек. Тиісті ереже тұжырымдалған теріс нысанда тек нәтиже ғана маңызды, бұл ретте салық салу режимін салық алынатын

нақты жағдайларға бейімдеуге жол беріледі. Мысалы, 3-тармақ тұрақты өкілдікке тиесілі пайданы анықтау мақсатында ғана қолданылатын арнайы тетіктерді қолдануға кедергі келтірмейді. Бұл тармақ Конвенцияның, атап айтқанда, 7 - баптың 2-тармағының контекстінде қарастырылуы керек, онда тұрақты өкілдікке тиесілі пайда сол немесе ұқсас шарттарда сол немесе ұқсас қызметпен айналысатын жеке және тәуелсіз кәсіпорын күткен пайда болып табылады. 7-баптың 2-тармағының талаптары негізінде тұрақты өкілдікке қатысты пайданы айқындауға бағытталған ережелер немесе әкімшілік практика сол қағидатқа негізделген 3-тармақты бұзу болып саналмайтыны анық, өйткені тұрақты өкілдікке салық салу 7-баптың 3-тармағында көзделгеннен кем емес қолайлы болуын талап етеді және ұқсас қызметті жүзеге асыратын отандық кәсіпорыннан алынады.

35. 3-тармақтың бірінші ұсынысының ережелеріне сәйкес, тиісті Мемлекеттегі тұрақты өкілдікке салық салу ұқсас қызметті жүзеге асыратын осы Мемлекеттің кәсіпорындарына салық салудан кем емес қолайлы болуы керек. Бұл ереженің мақсаты-кәсіпкерлік қызметке байланысты салықтарға, әсіресе бизнес пайдасына салынатын салықтарға қатысты бір қызмет секторына жататын резидент кәсіпорындармен салыстырғанда тұрақты өкілдіктерге қатысты кез келген кемсітушілікті тоқтату.

36. Алайда, 3-тармақтың екінші сөйлемінде бірінші сөйлемде баяндалған тең өтініш беру қағидаты Уағдаласушы мемлекеттің резиденттері болып табылатын және басқа мемлекетте тұрақты өкілдігі бар жеке тұлғаларға қолданылуы тиіс шарттар көрсетілген. Ол негізінен мұндай адамдардың жеке жәрдемақылар алу құқығының арқасында тұрақты тұрғындарға қарағанда үлкен артықшылықтарға ие болмауын қамтамасыз етуге және отбасылық міндеттеріне байланысты, олар резиденттері болып табылатын мемлекетте де, оның ішкі заңнамасын қолдануға байланысты, сондай-ақ басқа мемлекетте де тең қарым-қатынас қағидатына байланысты жеңілдетуге бағытталған. Ол негізінен мұндай адамдардың жеке жәрдемақылар алу құқығының арқасында тұрақты тұрғындарға қарағанда үлкен артықшылықтарға ие болмауын қамтамасыз етуге және отбасылық міндеттеріне байланысты, олар резиденттері болып табылатын мемлекетте де, оның ішкі заңнамасын қолдануға байланысты, сондай-ақ басқа мемлекетте де тең қарым-қатынас қағидатына байланысты жеңілдетуге бағытталған.

37. Сондай-ақ, 3-тармақтың мақсаттары үшін бір Уағдаласушы мемлекеттегі екінші Уағдаласушы мемлекет кәсіпорнының тұрақты өкілдігіне салық салу режимін екінші Уағдаласушы мемлекеттегі кәсіпорынға ұқсас заңды құрылымы бар бірінші аталған мемлекеттің кәсіпорнына салық салу режимімен салыстыру қажет екені анық. Мәселен, мысалы, 3-тармақ мемлекеттен резидент емес жеке тұлға жүзеге асыратын кәсіпорынның тұрақты өкілдігінің пайдасына резидент компания жүзеге асыратын осы мемлекеттің кәсіпорнына қолданылатын салық мөлшерлемесін қолдануды талап етпейді.

38. Сол сияқты, реттелетін және реттелмейтін қызмет, әдетте, 3-тармақтың мақсаттары үшін "бірдей қызмет" болып табылмайды. Мәселен, мысалы, 3-тармақ қызметі қарыз алуды және ақшалай несие беруді қамтитын, бірақ банк ретінде тіркелмеген тұрақты өкілдікке салық салу жергілікті банктерге салық салудан кем емес қолайлы болуын талап етпейді, өйткені тұрақты өкілдік ұқсас қызметті жүзеге асырмайды. Тағы бір мысал мемлекет немесе оның мемлекеттік органдары жүзеге асыратын, мемлекет бақылайтын, 3-тармақтың мақсаттары үшін басқа Мемлекеттің кәсіпорны тұрақты өкілдік арқылы жүзеге асыратын қызметке ұқсас деп қарауға болмайтын қызмет болуы мүмкін.

39. Бірінші сөйлемге келетін болсақ, тәжірибе тең қарым-қатынас принципінің мәнін нақты және толық анықтау қиын екенін көрсетті және бұл принциптің көптеген әсерлері туралы пікірлерде айтарлықтай келіспеушіліктерге әкелді. Қиындықтардың негізгі себебі жеке заңды тұлға емес, бас кеңсесі басқа мемлекетте орналасқан кәсіпорынның бір бөлігі болып табылатын тұрақты өкілдіктің нақты сипатында жатыр. Тұрақты өкілдіктің жағдайы отандық кәсіпорынның жағдайынан ерекшеленеді, ол біртұтас тұтастық болып табылады, оның барлық қызметі қаржылық салдарымен бірге оның бас кеңсесі орналасқан мемлекеттің қарауына толығымен жатқызылуы мүмкін. Тең айналым туралы ереженің салдары салықты өндіріп алудың бірнеше аспектілері аясында төменде қарастырылады.

А. Салықтарды есептеу

40. Салықты есептеу негізіне келетін болсақ, тең айналым қағидаты әдетте келесі салдарға әкеледі:

а) Тұрақты өкілдіктерге резидент кәсіпорындарға салық салынатын пайдадан шегеру үшін салық заңнамасында рұқсат етілген сауда шығындарын шегеру құқығы берілуі керек. Мұндай шегерімдерге резидент кәсіпорындарға салынатын шектеулерден басқа ешқандай шектеусіз рұқсат етілуі керек (7-баптың 33 және 34-тармақтарын қараңыз).

b) Тұрақты өкілдіктерге амортизация мен резервтерге қатысты бірдей жеңілдіктер берілуі тиіс. Олар әдетте кәсіпорындарға берілетін амортизациялық аударымдарды (сызықтық амортизация, баланстық амортизация) ғана емес, сонымен қатар бірқатар елдерде бар арнайы жүйелерді ("көтерме" есептен шығару, жеделдетілген амортизация және т.б.) шектеусіз пайдалануға құқылы болуы керек. Резервтерге келетін болсақ, олар кейде өзара есепке алудан басқа мақсаттар үшін — коммерциялық есепке алу қағидаттарына сәйкес — әлі болмаған, бірақ жақын арада болуы мүмкін активтердің, шығыстардың немесе шығындардың амортизациясы үшін құрылатынын атап өткен жөн. Осылайша, кейбір елдерде кәсіпорындар салық салынатын пайдадан инвестициялар үшін резервтер құруға құқылы. Мұндай құқықты барлық кәсіпорындар немесе белгілі бір қызмет саласындағы барлық кәсіпорындар пайдаланған кезде, әдетте , резидент емес кәсіпорындар тиісті мемлекетте орналасқан тұрақты мекемелеріне

қатысты сол шарттарда да пайдалануы керек, яғни мұндай ережелер немесе резервтер қолданылатын қызметке осы мемлекетте салық салынуы мүмкін.

c) Тұрақты өкілдіктер сонымен қатар көптеген елдердегі резидент кәсіпорындарға есепті кезеңнің соңында келтірілген шығындарды белгілі бір уақыт аралығында (мысалы, 5 жыл) алға немесе артқа ауыстыруға мүмкіндік беруі керек. Тұрақты өкілдіктер жағдайында бұл олардың жеке кәсіпкерлік қызметінен болатын шығындар осындай ауысуға құқылы болатындығын нақтылау қажет емес.

d) Сонымен қатар, тұрақты өкілдіктерге резидент кәсіпорындармен бірдей ережелер активтерді иеліктен шығару нәтижесінде алынған капитал өсіміне салық салуға қатысты қолданылуы керек, мейлі ол қызмет тоқтатылған кезде немесе одан кейін болсын.

41. Жоғарыда c) тармақшасында нақты көрсетілгендей, 3-тармақта баяндалған тең айналым қағидаты Тұрақты өкілдіктің өз қызметіне салық салуға ғана қолданылады. Осылайша, бұл қағида өзінің тұрақты өкілдігінің қызметіне салық салуды реттейтін ережелерді тәуелсіз резидент кәсіпорын жүзеге асыратын ұқсас коммерциялық қызметке қолданылатын ережелермен салыстырумен шектеледі. Ол кәсіпорын мен басқа кәсіпорындар арасындағы (мысалы, ортақ меншіктегі компаниялар арасында Мүлікті шоғырландыруға, беруге немесе салықсыз беруге мүмкіндік беретін табыс салығы) қарым-қатынасты ескеретін ережелерге қолданылмайды, өйткені соңғы ережелер кәсіпорынның жеке кәсіпкерлік қызметіне, тұрақты өкілдікке ұқсас қызметке салық салуға емес, оның орнына резидент кәсіпорынға қауымдастырылған кәсіпорындар топтарының ортақ меншігінің бөлігі ретінде салық салуға бағытталған. Мұндай ережелер көбінесе ұлттық топ шеңберінде салық заңнамасы мен әкімшіліктің сақталуын қамтамасыз ету немесе жеңілдету үшін қолданылады. Бұдан шығатыны, тең өңдеу қағидаты қолданылмайды. Дәл осындай себептерге байланысты резидент-кәсіпорынның пайдасын бөлуге қатысты ережелер 3-тармаққа сәйкес тұрақты өкілдікке қолданыла алмайды, өйткені олар тұрақты өкілдіктің коммерциялық қызметіне жатпайды (төмендегі 59-тармақты қараңыз).

42. Сондай-ақ, тұрақты өкілдіктен оның бас кеңсесіне (немесе керісінше) ауысқан жағдайда қолдың ұзындығы стандартына негізделген трансферттік баға белгілеу ережелерін қолдану, егер мұндай ережелер ұйым ішіндегі аударымдарға қолданылмаса да, 3-тармақты бұзу болып саналмайтыны түсінікті мұндай ережелер тұрақты өкілдік орналасқан Уағдаласушы мемлекеттің кәсіпорны ішіндегі аударымдарға қолданылмайды. Шынында да, тұрақты өкілдікке тиесілі пайданы анықтауға бейтараптық принципін қолдану 7-баптың 2-тармағында көзделген және бұл тармақ 24-баптың 3-тармағын түсіндіру қажет мәнмәтіннің бөлігі болып табылады; сонымен қатар, 9-бап отандық кәсіпорын мен онымен байланысты шетелдік кәсіпорын арасындағы қаражатты аударуға тараптардың теңдігі қағидатын қолдануға мүмкіндік беретіндіктен, оны тұрақты өкілдік болған жағдайда қолдану тұрақты өкілдік қала

орталығында орналасқан Уағдаласушы мемлекеттің кәсіпорнынан алынатын салық салудан аз қолайлы салық салуға әкеп соғады деп есептеуге болмайды.

43. Жоғарыда аталған Жалпы ережелер кемсітушілікке жол бермеу қағидатына қатысты сирек қиындықтар туғызса да, олар салық базасын анықтауға қатысты осы принципті қолданудың ықтимал салдарының толық тізімін ұсынбайды. Өнеркәсіпті орталықсыздандыру, экономикалық артта қалған аймақтарды дамыту немесе экономиканы кеңейту үшін қажетті жаңа әрекеттерді ынталандыру сияқты мәселелерге тап болған елдердің көпшілігі салықтық жеңілдіктер, төмендетулер немесе кәсіпорындарға берілетін басқа да салықтық артықшылықтар арқылы осы мәселелерді шешуді жеңілдету үшін енгізген салықтық ынталандыру шаралары жағдайында бұл принципті қолдану онша айқын болмауы мүмкін ресми мақсаттарға сәйкес келетін инвестициялау үшін.

44. Мұндай шаралар тиісті мемлекеттің өз экономикалық қызметімен тікелей байланысты мақсаттарға қол жеткізуге бағытталғандықтан, егер олардың қолданысы бірінші болып 24-баптың ережелері бекітілген қосарланған салық салуды болдырмау туралы конвенциясы бар басқа мемлекеттің кәсіпорындарының тұрақты өкілдіктеріне қолданылатын болса, осы мемлекетте оларға кәсіпкерлік қызметпен айналысуға құқық берілгеннен кейін немесе оның заңнамасына сәйкес, немесе екі мемлекет арасында жасалған халықаралық келісімге (сауда шарттарына, өкілдіктер құру туралы конвенцияларға және т.б.) сәйкес дұрыс болады.

45. Алайда, резидент емес кәсіпорындар тиісті мемлекетте осы салық жеңілдіктерін алуға құқылы болғанымен, олар резидент кәсіпорындар сияқты шарттар мен талаптарға сай болуы керек екенін атап өткен жөн. Сондықтан, егер олардың тұрақты өкілдіктері оларды беруге байланысты ерекше шарттар мен талаптарды орындаудан бас тартса немесе бас тартса, оларға мұндай артықшылықтардан бас тартылуы мүмкін.

46. Сонымен қатар, резидент емес кәсіпорындардың ұлттық мүдделер, қорғаныс, ұлттық экономиканы қорғау және т.б. себептермен отандық кәсіпорындарға қатаң бекітілген қызметке байланысты салық жеңілдіктеріне құқығы жоқ екендігі айтпаса да түсінікті, өйткені резидент емес кәсіпорындарға рұқсат етілмейді.

47. Ақырында, 3-тармақтың ережелері қызметі осы мемлекетке тән қоғамдық игілік мақсатында жүзеге асырылатын коммерциялық емес мекемелерге арнаулы салық жеңілдіктерін беретін мемлекет, қызметі тек аталған бірінші мемлекеттің қоғамдық игілігіне бағытталмаған басқа мемлекеттің ұқсас мекемелерінің тұрақты өкілдіктеріне бірдей жеңілдіктерді таратуды міндеттейтін мемлекет ретінде түсіндірілмеуге тиіс.

В. Тұрақты өкілдіктердің холдингтеріне қатысты алынған дивидендтердің ерекше режимі

48. Көптеген елдерде компаниялар арасында бөлінетін дивидендтерге салық салудың арнайы ережелері бар (бас компания-еншілес компания тәртіптемесі, Schachtelprivileg, non bis in idem қағидасы). Мұндай режимді 3-тармақтың ережелеріне

байланысты холдингтер бойынша олардың активтерінің бір бөлігін құрайтын дивидендтерге қатысты тұрақты өкілдіктер қолдануы керек пе деген сұрақ туындайды.

49. Бұл туралы пікірлер әр түрлі. Кейбір мемлекеттер арнайы режимді тұрақты өкілдіктерге беру керек деп санайды. Олар мұндай режим еншілес компания алған және бас компания арасында бөлінген пайдаға қосарланған салық салуды болдырмау үшін енгізілген деп санайды. Жалпы, табыс салығы пайда әкелетін қызметті жүзеге асыратын еншілес кәсіпорынның қолында бір рет алынуы керек. Бас компания еншілес компаниядан алынған осындай пайдаға салынатын салықтан босатылуы керек немесе жанама несие әдісіне сәйкес еншілес компания алатын салықтан босатылуы керек. Акцияларды тұрақты өкілдік тікелей инвестиция ретінде сақтайтын жағдайларда, дәл осы қағида еншілес компаниядан дивидендтер алатын мұндай тұрақты өкілдікке еншілес компаниядан табыс салығы қазірдің өзінде алынғандығына байланысты ерекше режим берілуі керек дегенді білдіреді. Екінші жағынан, мұндай тәсілмен бас компанияның бас кеңсесі орналасқан мемлекетке тұрақты өкілдік мемлекетінде екінші салық алудан туындаған қосарланған салық салудан босату мүмкін емес. Қосарланған салық салынатын пайда әкелетін қызметі жоқ бас компанияның мемлекеті, әдетте, бұл пайданы салық салудан босатады немесе екі еселенген несие үшін жеткіліксіз табыс салығын алады (яғни еншілес кәсіпорынның табыс салығы үшін, сондай-ақ осындай тұрақты өкілдік салығы үшін). Жоғарыда айтылғандардың барлығы тұрақты өкілдікке тиесілі акциялар оның қызметімен тиімді байланысты деп болжайды. Сонымен қатар, айқын қосымша шарт-дивидендтер бөлінетін пайдаға табыс салығы салынуы керек.

50. Басқа мемлекеттер, керісінше, тұрақты өкілдіктердің өз кәсіпорындарына қосылуы бірінші болып арнайы режим ұсынуға ешқандай міндеттеме бермейді деп санайды. Олар өз ұстанымдарын әртүрлі себептермен негіздейді. Ерекше режимнің мақсаты дивидендтерге экономикалық қосарланған салық салуды болдырмау болып табылады және бұл тұрақты өкілдік мемлекеті емес, алушы компанияның резидент мемлекеті оның шығындарын көтеруі керек, өйткені ол мақсатқа жетуге мүдделі. Тағы бір себеп – салық түсімдерін мемлекеттер арасында бөлу. Мұндай арнайы режимді қолдану кезінде мемлекет шеккен салық түсімдерінің жоғалуы дивидендтерді осы режимді пайдаланған бас компания қайта бөлген кезде салық салу арқылы ішінара өтеледі (дивидендтерге салынатын салық, акционерлердің салығы). Мұндай режимді тұрақты өкілдіктерге беретін мемлекет мұндай өтемақыны пайдаланбайды. Тағы бір дәлел, егер мұндай режим дивидендтерді қайта бөлуге байланысты болса, онда оның тұрақты өкілдіктерге таралуы ақталмайды, өйткені бұл жағдайда басқа мемлекеттің компаниясының бір бөлігі ғана болып табылатын және дивидендтер бөлмейтін тұрақты өкілдік резидент компанияға қарағанда қолайлы режимге ие. Ақырында, 3-тармақ мұндай режимді тұрақты өкілдіктерге таратуға ешқандай міндеттеме әкелмейді деп

санайтын мемлекеттер бір мемлекеттің компаниялары өз активтерін басқа мемлекеттің компанияларында осы режимді пайдалану мақсатында осы басқа мемлекеттегі өзінің тұрақты өкілдіктеріне беру қаупі бар деп санайды.

51. Холдингтің кәсіпорынның бас кеңсесіне емес, тұрақты өкілдікке тиесілі және басқарылуының өте жақсы себептері болуы мүмкін екендігі факт болып қала береді, атап айтқанда,

– негізінен банктердің, қаржы мекемелерінің және сақтандыру компанияларының өз қызметін жүзеге асыратын елдердегі депозиттерде өз міндеттемелерінің орындалуын қамтамасыз ету ретінде активтердің, атап айтқанда акциялардың белгілі бір көлемін сақтауға құқықтық немесе нормативтік міндеттемелерінен туындайтын себептер;

– мақсатқа сай, холдингтер тұрақты өкілдікпен іскерлік қатынастары бар немесе бас кеңселері тұрақты өкілдікпен бір елде орналасқан компанияларда болған кезде;

- практикалық ыңғайлылық мақсатында, ірі кәсіпорындарда басқару функцияларын орталықсыздандыру қазіргі тенденциясына сәйкес практикалық ыңғайлылықтың қарапайым себептері.

52. Осы көзқарастардағы сәйкессіздіктерді, сондай-ақ жаңадан сипатталған жағдайлардың болуын ескере отырып, мемлекеттерге екіжақты конвенциялар жасасу кезінде олардың 3-тармақтың бірінші ұсынысына берген түсіндірмесін түсіндірген жөн болар еді. Тараптар, егер қаласа, хаттамада немесе Конвенцияға қоса берілетін кез келген басқа құжатта өз ұстанымын түсіндіре алады немесе оны бұрынғы тәжірибелерімен салыстырғанда өзгерте алады.

53. Мұндай құжатта мемлекеттегі активтерге иелік ету режимін (А) басқа Мемлекеттің резиденттері болып табылатын компаниялардың тұрақты өкілдіктеріне (В) кеңейту мұндай компаниялардың А мемлекетінің резиденттері болып табылатын сол мемлекеттің резиденттері болып табылатын және кімнің бас кеңселері компаниялардың капиталында активтерге ие екенін басқа компаниялармен салыстырғанда артықшылықты режимді негізсіз пайдалануына әкеледі деген жоғарыда аталған қарсылықты қанағаттандыру үшін, шешім табуға болады, олардың акциялары бойынша дивидендтерді бірінші компаниялар көзден салық төлемей қайтаруы мүмкін болғандықтан, мұндай салық соңғы компанияларға жағдайларға байланысты олардың құнының 5 немесе 15% мөлшерлемесі бойынша бөлінген дивидендтерден алынады. Салықтық бейтараптық және тұрақты өкілдіктер мен еншілес компаниялар арасындағы салықтық ауыртпалықтың теңдігі, мүдделі мемлекеттер сияқты, А және В Мемлекеттері арасындағы екіжақты Конвенцияға 10-баптың 2 және 4-тармақтарының ережелеріне бейімделу арқылы қамтамасыз етілуі мүмкін, В Мемлекетінің резиденттері болып табылатын компаниялардың тұрақты өкілдіктеріне олар тікелей түскен сияқты бұл А Мемлекетінде осы мемлекеттің резиденттері болып табылатын компаниялар төлейтін дивидендтерден табыс салығын алуға мүмкіндік береді, яғни:

– Кем дегенде 25% иеленген жағдайда 5%;

– барлық басқа жағдайларда 15%.

54. Егер тиісті мемлекеттің ішкі заңнамасында тиісті ережелердің болмауына байланысты онда тұрақты өкілдіктерге төленетін дивидендтерден ұсталатын салық алу мүмкін болмаса, дивидендтерді бөлу режимі, егер оны қолдану дивиденд көзінің мемлекеті алатын салық дивидендтерді басқа Мемлекеттің резиденті болып табылатын компанияның тұрақты өкілдігі алғанына немесе тікелей осындай компания алғанына қарамастан бірдей болатындай етіп шектелген болса, тұрақты өкілдіктерге қолданылуы мүмкін.

С. Салық құрылымы және мөлшерлемесі

55. Кәсіпорындарға, негізінен компанияларға өздеріне тән табыс салығы салынатын елдерде 3-тармақтың ережелері тұрақты өкілдіктер жағдайында қолданылатын мөлшерлемеге қатысты тұрақты өкілдік орналасқан мемлекеттің юрисдикциясында емес заңды тұлғаның бір бөлігі ғана болып табылатындығына байланысты кейбір нақты мәселелерді көтереді.

56. Осы мемлекеттің резиденттері болып табылатын компаниялардың пайдасына салық салу мөлшерлемелердің прогрессивті шкаласы бойынша есептелгенде, мұндай шкала негізінен осы мемлекетте орналасқан тұрақты мекемелерге қолданылуы керек. Егер прогрессивті шкаланы қолдану кезінде тұрақты өкілдік мемлекеті осындай тұрақты өкілдікке жататын бүкіл компанияның пайдасын назарға алса, онда мұндай ереже тең қарым-қатынас ережесіне қайшы келмейтін сияқты, өйткені резидент компаниялар іс жүзінде бірдей қаралады (23 А және 23 В баптарына түсініктеменің 55, 56 және 79-тармақтарын қараңыз). Сондықтан өз компанияларына осылайша салық салатын мемлекеттер екіжақты конвенциялар шеңберінде тұрақты өкілдіктерге қолданылатын режимді анықтай алады.

57. Үдемелі мөлшерлемелер шәкіліне негізделген салық салу жүйесі ең төменгі мөлшерлеме тұрақты мекемелерге қолданылады деген ережені қамтыған кезде, мұндай ереже тең өңдеу қағидасына сәйкес келмейді деп дөп басып айту мүмкін емес. Тұрақты өкілдікке ие бүкіл кәсіпорынның пайдасы үдемелі шәкілге сәйкес қолданылатын мөлшерлемені анықтау кезінде ескерілуі керек. 3-тармақтың бірінші ұсынысының ережелері ең төменгі мөлшерлеме жоғары болған жағдайда ғана сақталмайды.

58. Алайда, тұрақты өкілдікке жататын бүкіл кәсіпорынның пайдасы мөлшерлемелердің үдемелі шәкілін немесе минималды мөлшерлемелердің қолдану кезінде ескерілсе де, бұл жеке және тәуелсіз кәсіпорынның принципіне қайшы келмеуі керек, оған сәйкес тұрақты өкілдіктің пайдасы 7-баптың 2-тармағына сәйкес анықталуы керек. Осылайша, тұрақты өкілдік орналасқан мемлекетте алынатын салықтың ең төменгі сомасы, егер ол жеке және тәуелсіз кәсіпорын болса, ол тиесілі бүкіл кәсіпорынның пайдасын есепке алмай-ақ қарыз болатын сома болып табылады. Осылайша, тұрақты өкілдік орналасқан мемлекет резидент кәсіпорындарға қолданылатын үдемелі шәкілді тек тұрақты өкілдіктің пайдасына қолдануға құқылы, ал

соңғысы тұрақты өкілдіктің пайдасынан аз болған кезде бүкіл кәсіпорынның пайдасын қалдырады. Бұл мемлекет егер сол мөлшерлеме резидент-кәсіпорындарға да қатысты болса, тіпті егер ол тиесілі бүкіл кәсіпорынның пайдасын есепке алу салық сомасының төмендеуіне немесе мүлдем салықтың болмауына әкелсе де тұрақты өкілдіктің пайдасына ең төменгі мөлшерлеме бойынша салық салуы мүмкін.

59. Тұрақты өкілдік өзінің табиғаты бойынша дивидендтерді бөлмейтіндіктен, тұрақты өкілдікке ие кәсіпорын жүзеге асыратын салықтық бөлу режимі осылайша 3-тармақтың шеңберінен шығады. 3-тармақ ең тұрақты өкілдіктің қызметінен түскен пайдаға салық салумен шектеледі және тұтастай алғанда кәсіпорынға салық салуға қолданылмайды. Бұл жеке үстемеақылар мен шегерімдер сияқты тұрақты өкілдігі бар салық төлеушіге қатысты салық аспектілері осы тармақтың шеңберінен шығатынын растайтын тармақтың екінші ұсынысымен расталады. Осылайша, корпоративтік және акционерлік салықтарды (мысалы, аванстық корпоративті салық, précompte mobilier, корпорацияның табыс салығын шегергеннен кейінгі кірісін есептеу және тиісті дивидендтік салық жеңілдіктері), интеграциялаудың әртүрлі жүйелерімен байланысты мәселелер осы тармақтың шеңберінен шығады.

60. Кейбір мемлекеттерде екінші Уағдаласушы мемлекет кәсіпорнының тұрақты өкілдігінің пайдасына осы мемлекет кәсіпорындарының пайдасынан жоғары мөлшерлеме бойынша салық салынады. Бұл қосымша салық, кейде "салалық салық" деп аталады, егер шетелдік кәсіпорынның еншілес кәсіпорны тұрақты өкілдікпен бірдей пайда тапса және кейіннен бұл пайданы дивиденд ретінде бөлсе, онда 10-баптың 2-тармағына сәйкес осы дивидендтерден қосымша салық алынады. Егер мұндай салық жай ғана тұрақты өкілдіктің пайдасынан төленетін қосымша салық ретінде көрсетілсе, онда ол тұрақты өкілдіктің иесі ретінде кәсіпорынға салынатын салық ретінде емес, ең тұрақты өкілдіктің қызметінен алынатын салық ретінде қарастырылуы керек. Осылайша, мұндай салық 3-тармаққа қайшы келеді.

61. Алайда, бұл жағдайды тұрақты өкілдіктің пайдасын есептеу кезінде, мысалы, пайыздар түрінде шегерілетін сомадан алынатын салық жағдайынан ажырату керек (мысалы, "салалық деңгейдегі пайыздық салық"); бұл жағдайда салық ең тұрақты өкілдіктен емес, пайыздар төленеді деп есептелетін кәсіпорыннан алынады, сондықтан 3-тармақтың шеңберінен шығады (алайда, жағдайларға байланысты басқа ережелер, мысалы, 7 және 11-баптардың ережелері, мұндай салыққа Конвенциямен рұқсат етілетіндігін анықтауға қатысты болуы мүмкін; 4-тармақты қараңыз).

D. Тұрақты өкілдік алған дивидендтерге, пайыздар және роялтиге салынатын салықты ұстау

62. Тұрақты өкілдіктер дивидендтер, пайыздар немесе роялти алған кезде мұндай кіріс тиісінше 10 және 11-баптардың 4-тармағына және 12-баптың 3-тармағына сәйкес 7-баптың ережелеріне жатады, демек, тұрақты өкілдіктердің акциялары бойынша алынған дивидендтерге қатысты жоғарыдағы 53-тармақта айтылған ескертулерді

ескере отырып, салық салынатын мұндай тұрақты өкілдіктердің пайдасы табысқа енгізіледі (7-бапқа түсініктеменің 74-тармағын қараңыз).

63. Жоғарыда аталған 10, 11 және 12-баптардың ережелеріне қатысты тиісті түсініктемелерге сәйкес (тиісінше 31, 24 және 20-тармақтарды қараңыз), бұл ережелер тұрақты өкілдік алған дивидендтер, пайыздар немесе роялти көзінің мемлекетін осы баптарда көзделген кез келген шектеуді қолданудан босатады, бұл дегеніміз – жалпы қабылданған интерпретация — олар тұрақты өкілдік орналасқан қаржы көзі болатын мемлекеттің ұсталған салықты толық мөлшерлемемен қолдану құқығына толығымен әсер етпейтінін білдіреді.

64. Бұл тәсіл 24-Баптың 3-тармағының ережелеріне қатысты ешқандай проблема тудырмаса да, мұндай кірістердің барлығынан ұсталатын салық алынатын елдер жағдайында, соңғысы резиденттерге (резидент-кәсіпорындар сияқты тұрақты мекемелерге 7-баптың күшіне жататын табыс салығына қарсы осындай ұсталатын салықты есептеуге рұқсат етілген) немесе резидент еместерге (10, 11 және 12-баптарда көзделген шектеулерді ескере отырып) төленетініне қарамастан, ұстаным салық тек резидент еместерге төленетін табысқа қатысты қолданылған кезде ерекшеленеді.

65. Бұл соңғы жағдайда, 10 және 11-баптардың 4-тармағында және 12-баптың 3-тармағында айтылған дивидендтер, пайыздар мен роялти жағдайында мойындалғандай, олардың қызметінен алынған немесе әдетте онымен байланысты табысқа салық салу мақсаттары үшін 3-тармақта жазылған қағидатпен бастапқыдан салық алуды келісу іс жүзінде қиын болып көрінеді, тұрақты мекемелер резидент кәсіпорындар ретінде қарастырылуы керек, сондықтан мұндай кірістерге тек пайдаға салық салынуы керек.

66. Қалай болғанда да, осы қиындықты бастан өткерген Уағдаласушы мемлекеттер оны екіжақты келіссөздер барысында олардың ерекше мән-жайларын ескере отырып реттеуге тиіс.

Е. Шетел салығының сомасын есепке алу

67. Осыған байланысты, шетелдік табыс тұрақты өкілдікке тиесілі пайданың құрамына енген кезде, сол қағидатқа сәйкес, резидент кәсіпорындарға осындай несие ішкі заңнамаға сәйкес берілген кезде, тұрақты өкілдікке осындай кірістен алынатын шетелдік салық бойынша несие беру заңды болып табылады.

68. Егер екінші Уағдаласушы мемлекет кәсіпорнының тұрақты өкілдігі орналасқан Уағдаласушы мемлекетте (А) (В) үшінші мемлекетте алынатын салық бойынша кредитке (В) Конвенцияның күшімен ғана рұқсат етілуі мүмкін, онда үшінші мемлекеттермен жасалған салық конвенцияларында көзделген кредиттер бойынша жеңілдіктерді тұрақты өкілдіктерге тарату туралы неғұрлым жалпы мәселе туындайды. Тұрақты өкілдіктің өзі жеке тұлға болмаса да, сондықтан осы салық конвенцияларында қарастырылған жеңілдіктерге құқығы болмаса да, бұл мәселе тұрақты өкілдікке салық салуға қатысты. Бұл мәселе дивидендтер мен пайыздардың ерекше жағдайында төменде қарастырылады.

F. Үшінші мемлекеттермен жасалған қосарланған салық салуды болдырмау туралы конвенциялардың несиелік ережелерінің артықшылықтарын тұрақты өкілдіктерге тарату

69. Уағдаласушы мемлекетте екінші Уағдаласушы мемлекеттің резидент кәсіпорнының тұрақты өкілдігі үшінші мемлекеттен дивидендтер немесе пайыздар алған кезде, онда тұрақты өкілдік орналасқан Уағдаласушы мемлекет үшінші мемлекеттен өндіріп алынбайтын салықты есептеуге тиіс пе және қаншалықты дәрежеде деген сұрақ туындайды.

70. Мұндай жағдайларда қосарланған салық салу пайда болады және одан босатудың қандай да бір әдісін табу керек деген келісім бар. Мүше елдердің көпшілігі мұндай жағдайларда өздерінің ішкі заңнамалары негізінде немесе 3-тармаққа сәйкес несие бере алады. Кредитті осылай бере алмайтын немесе жағдайды нақтылағысы келетін мемлекеттер кәсіпорын резидент болып табылатын Уағдаласушы мемлекетпен өз Конвенциясының ережесін тұрақты өкілдігі орналасқан мемлекетке табыс болатын мемлекеттегі салық міндеттемесін сомадан аспайтын сомаға кредиттеуге мүмкіндік беретін тұжырыммен толықтыруды қалауы мүмкін, тұрақты өкілдігі орналасқан Уағдаласушы мемлекеттегі резидент кәсіпорындар, үшінші мемлекетпен конвенция негізінде талап етілуі мүмкін. Егер үшінші мемлекет пен екінші Уағдаласушы мемлекетте тұрақты өкілдігі бар кәсіпорынның резидент мемлекеті арасындағы Конвенцияға сәйкес өндіріп алынбайтын салық үшінші мемлекет пен тұрақты өкілдігі орналасқан Уағдаласушы мемлекет арасындағы Конвенцияға сәйкес алынатын салықтан төмен болса, онда үшінші мемлекетте алынатын төменгі салық ғана есептеледі. Бұл нәтижеге 3 тармақтың бірінші сөйлемінен кейін келесі сөздерді қосу арқылы қол жеткізіледі:

Екінші Уағдаласушы мемлекет кәсіпорнының Уағдаласушы мемлекеттегі тұрақты өкілдігі үшінші мемлекеттен дивидендтер немесе пайыздар алған кезде және дивидендтер немесе пайыздар төленетін иелік ету немесе борыштық талап іс жүзінде осы тұрақты өкілдікке байланысты болған кезде, бірінші аталған мемлекет үшінші мемлекетте жағдайларға байланысты, кәсіпорын резиденті болып табылатын мемлекет пен үшінші мемлекет арасындағы кірістер мен капиталға салынатын салықтарға қатысты Конвенцияда көзделген салық мөлшерлемесін қолдану арқылы дивидендтерге немесе пайыздарға төленген салыққа қатысты салық кредитін береді. Алайда, есепке жатқызу сомасы аталған бірінші мемлекеттің резиденті болып табылатын кәсіпорын осы мемлекеттің үшінші мемлекетпен кірістер мен капитал туралы Конвенциясына сәйкес талап ете алатын сомадан аспауға тиіс. Егер Конвенцияда олар пайда болатын мемлекетте салық салынуы мүмкін және несие берілуі керек (мысалы, кейбір Конвенциялардағы роялти) кірістердің басқа санаттары қарастырылған болса, онда жоғарыда аталған Ереже оларды қамту үшін өзгертілуі керек.

71. Егер Уағдаласушы мемлекетте орналасқан Уағдаласушы мемлекеттің (резидент мемлекеттің) резидент-кәсіпорнының тұрақты өкілдігі үшінші мемлекеттен (қаржы көзі болатын мемлекеттен) дивидендтер, пайыздар немесе роялти алса және резидент мемлекет пен қаржы көзі болатын мемлекет арасында келісілген рәсімге сәйкес қаржы көзі болатын мемлекет Конвенцияда көзделген мөлшерлеме бойынша ұсталатын салықты қолдану үшін тұрғылықты жері туралы куәлікті сұратса қаржы көзі болатын мемлекет пен резидент мемлекет арасында, бұл куәлікті соңғы мемлекет беруі керек. Бұл процедура резидент мемлекет несиелік әдісті қолданған жағдайда пайдалы болуы мүмкін, бірақ бұл мемлекет босату әдісін қолданған кезде мақсатқа қызмет етпейтін сияқты, өйткені үшінші Мемлекеттің кірісі кәсіпорынның резидент мемлекетінде салық салынбайды. Екінші жағынан, тұрақты өкілдігі бар мемлекет сертификаттау рәсіміне қатысудан пайда көре алады, өйткені бұл процедура аудит мақсаттары үшін пайдалы ақпарат береді. Үшбұрышты істер кезінде туындайтын тағы бір сұрақ – теріс пайдалану мәселесі. Мысалы, егер Уағдаласушы мемлекет үшінші мемлекетте орналасқан тұрақты өкілдікке жататын, екінші Уағдаласушы мемлекетте туындайтын, бірақ осындай тұрақты өкілдікке жататын пассивті табысқа салық салмайтын пайдаға 23 а-бапта көзделген босату әдісін қолданса, мұндай табысқа үш мемлекеттің ешқайсысында салық салынбау қаупі бар.

72. Мұнда қарастырылатын типтік үшжақты жағдайдан басқа, басқа да осындай жағдайлар туындайды, атап айтқанда, кәсіпорын мемлекеті басқа мемлекеттегі тұрақты өкілдікке жатқызылған кіріс шығатын мемлекет болып табылады (сондай-ақ 21-бапқа түсініктеменің 5-тармағын және 23 А және 23 В баптарына түсініктеменің 9 және 9.1-тармақтарын қараңыз). Мемлекеттер екіжақты келіссөздер барысында осындай мәселелерді реттей алады.

4-тармақ

73. Бұл тармақ белгілі бір елдерде алушы резидент болған кезде, шектелген немесе тіпті резидент емес болған кезде шектеусіз рұқсат етілген пайыздарды, роялтиді және басқа төлемдерді шегеруге байланысты кемсітушіліктің белгілі бір түрін тоқтатуға арналған. Осындай жағдай бейрезидент алдындағы қарыздар туралы сөз болғанда капиталға салық салу саласында да байқалады. Алайда, Уағдаласушы мемлекеттер бұл ережені салық төлеуден жалтару мақсатында пайдаланбау үшін екіжақты конвенцияларда өзгерте алады.

74. 4-тармақ қарыз алушы елге 9-баптың 1-тармағына немесе 11-баптың 6-тармағына сәйкес келетін шамада өзінің жұқалтаң капиталдандыру туралы ішкі ережелерін қолдануға тыйым салмайды. Алайда, егер мұндай тәртіптеме көрсетілген баптарға сәйкес келмейтін және тек резидент емес кредиторларға (резидент кредиторларды қоспағанда) қолданылатын ережелерден туындаса, онда мұндай тәртіптемеге 4-тармақта тыйым салынады.

75. Сонымен қатар, 4-тармақ бейрезиденттерге төленетін төлемдерге қатысты қосымша ақпараттық талаптарға тыйым салмайды, өйткені бұл талаптар резиденттер мен бейрезиденттерге төлемдер болған жағдайда сәйкестік пен тексерудің бірдей деңгейін қамтамасыз етуге арналған.

5-тармақ

76. Осы тармақ Уағдаласушы мемлекетке капиталы толық немесе ішінара, тікелей немесе жанама түрде екінші Уағдаласушы мемлекеттің бір немесе бірнеше резидентіне тиесілі немесе бақыланатын кәсіпорынға қолайсыз тәртіптемеге беруге тыйым салады. Бұл ереже олардың капиталын иеленетін немесе бақылайтын адамдарға емес, тек кәсіпорындарға салық салуға қатысты кемсітушілікті тоқтатты. Сондықтан оның мақсаты-бір мемлекетте тұратын салық төлеушілер үшін тең тәртіптемені қамтамасыз ету және серіктестердің немесе акционерлердің қолындағы шетелдік капиталды ішкі капиталға қолданылатын тәртіптемеге ұшыратпау.

77. Бұл тармақ олардың капиталын иеленетін немесе бақылайтын адамдарға емес, тек резидент кәсіпорындарға салық салуға қатысты болғандықтан, оны резидент кәсіпорын мен басқа резидент кәсіпорындар арасындағы қатынастарды ескеретін ережелердің артықшылықтарын кеңейту ретінде түсіндіруге болмайтындығы туындайды (мысалы, ортақ меншіктегі компаниялар арасында Мүлікті шоғырландыруға, беруге немесе салықсыз беруге мүмкіндік беретін ережелер). Мысалы, егер бір мемлекеттің ішкі салық заңнамасы резидент компанияға өз табысын резидент-бас компанияның табысымен шоғырландыруға мүмкіндік берсе, онда 5-тармақ мемлекетті резидент компания мен резидент емес бас компания арасында осындай шоғырландыруға рұқсат бере алмайды. Бұл резидент-кәсіпорын мен оның капиталына иелік ететін бейрезиденттің аралас режимін сол мемлекеттің резидент-кәсіпорны мен оның капиталына иелік ететін резиденттің режимімен салыстыруды талап етеді, бұл тек резидент-кәсіпорынға салық салудан асып түседі.

78. Сонымен қатар, 5-тармақ барлық резидент компанияларға олардың капиталын кім иеленетініне немесе бақылайтынына қарамастан тең қарым-қатынасты қамтамасыз етуге бағытталған және резиденттер мен бейрезиденттер арасында қаражатты бөлуге бірдей қатынасты қамтамасыз етуге бағытталмағандықтан (жоғарыдағы 76-тармақты қараңыз), бұдан мыналар шығады: салықты ұстап қалу бойынша міндеттемелер резидент-компания резидент емес акционерлерге төленетін дивидендтерге қатысты, бірақ резидент-акционерлерге төленетін дивидендтерге қатысты емес, 5-тармақты бұзу ретінде қарастырыла алмайды. Бұл жағдайда әр түрлі режим компанияның капиталы бейрезиденттерге тиесілі немесе бақыланатындығына емес, керісінше бейрезиденттерге төленетін дивидендтерге әр түрлі салық салынатындығына байланысты. Осыған ұқсас мысал резидент-компанияларға резидент немесе резидент емес болғанына қарамастан өз акционерлеріне қаражат бөлетін салық салатын мемлекет бола алады, бірақ бұл салықты бірнеше рет қолданудан аулақ болу үшін оны өз үлестеріне салық салынатын

байланысты резидент-компанияларға таратуға қолданбайды. Соңғы ерекшелік резидент емес компаниялар арасындағы бөлулерге қолданылмайтындығын 5-тармақты бұзу ретінде қарастыруға болмайды. Бұл жағдайда бұл резидент компанияның капиталы бейрезиденттерге тиесілі немесе бақыланатындығы туралы емес, ол келісімшарт ережелеріне сәйкес сол резидент компаниядан алынған дивидендтерді қайта бөлу кезінде бірдей салық салынбайтын компаниялар арасында бөлінеді. Бұл мысалда барлық резидент компаниялар өздерінің капиталына кім иелік ететініне немесе бақылайтынына қарамастан бірдей қарастырылады және әр түрлі тәртіптеме бөлу салығын болдырмауға болатын жағдайларда бөлу жағдайларымен шектеледі.

79. Бұл тармақ резидент-кәсіпорынды тек сол кәсіпорынның капиталына иелік ететін немесе оны басқаратын адамға негізделген кемсітуге жол бермейтіндіктен, prima facie резидент несие берушілерге немесе бейрезиденттерге пайыз төлейтініне байланысты кәсіпорын үшін әртүрлі тәртіптемені қарастыратын ережелерге қатысы жоқ. Бұл тармақ борышкер мен кредитордың қарым-қатынасына негізделген нормаларға қатысты емес, егер осы нормалардан туындайтын режим бейрезиденттердің кәсіпорын капиталын толық немесе ішінара, тікелей немесе жанама түрде иеленуіне немесе оны бақылауға негізделмесе.

Мысалы, егер мемлекетті жұқалтаң капиталдандырудың ішкі ережелеріне сәйкес резидент-кәсіпорынға резидент емес қауымдастырылған кәсіпорынға төленген пайыздарды шегеруге рұқсат етілмесе, онда бұл ереже 5-тармақты бұзбайды, тіпті егер ол кәсіпорынның капиталына иелік ететін немесе бақылайтын несие берушіге пайыздық төлемдерге қатысты болса да, тәртіптеме бірдей болған жағдайда, егер пайыздар резидент емес қауымдастырылған кәсіпорынға төленсе, ол өзі төлеушінің кез-келген капиталына иелік етпейді немесе бақыламайды. Алайда, мұндай ішкі құқық нормасы резиденттер мен бейрезиденттерге төленетін пайыздарды шегеру үшін әртүрлі шарттар қолданылатын шамада 4-тармақты бұзуы мүмкін екені анық, сондықтан осы тармақтың мақсаттары үшін осы норманы қолдану 9-баптың 1-тармағының немесе 11-баптың 6-тармағының ережелеріне сәйкес келетіндігін анықтау маңызды (жоғарыдағы 74-тармақты қараңыз). Бұл сондай-ақ капиталы тікелей немесе жанама түрде бейрезиденттерге тиесілі немесе ішінара тиесілі немесе бақыланатын Уағдаласушы мемлекеттің кәсіпорындарына ғана қолданылатын жұқа капиталдандыру ережелері жағдайында 5-тармақтың мақсаттары үшін маңызды мәнге ие. Шынында да, 9-баптың 1-тармағының немесе 11-баптың 6-тармағының ережелері 5-тармақ түсіндірілуі тиіс контексттің бөлігі болып табылатындықтан, осы ережелермен үйлесетін түзетулер 5-тармақтың ережелерін бұзушы ретінде қарастырыла алмайды.

80. Трансферттік баға туралы сұраулар болған жағдайда, барлық дерлік мүше елдер әдеттегі талаптарға қарағанда қатаң болатын ақпаратқа қосымша талаптар немесе тіпті дәлелдеу ауыртпалығын алып тастау осы баптың мағынасы бойынша кемсітушілікті білдірмейді деп санайды.

6-тармақ

81. Осы тармақта осы баптың қолданылу аясы 2-баптың ережелерімен шектелмейді делінген. Осылайша, бұл бап мемлекет, оның саяси бөлімшелері немесе жергілікті өзін-өзі басқару органдары немесе олардың атынан алынатын кез келген түрдегі және түрдегі салықтарға қолданылады.

Түсініктемеге берілген ескертпелер

82. [Жойылған]

83. Америка құрама штаттары оның резидент емес азаматтары басқа резидент еместермен бірдей жағдайда емес екенін байқайды, өйткені Америка Құрама Штаттары резидент емес азаматтарына олардың дүниежүзілік табысына салық салады.

84. [Жойылған]

Бапқа берілген түсіндірмелер

85. Канада мен Жаңа Зеландия осы бапта өз ұстанымдарын өзгеріссіз қалдырады.

86. Аустралия Аустралияның табыс салығын жинауға қатысты өзінің ішкі заңнамасының белгілі бір ережелерін қолдана беруін қамтамасыз ету үшін түзетулер ұсыну құқығын өзіне қалдырады.

87. Америка Құрама Штаттары өзінің ішкі салалық салығын қолдану құқығын өзіне қалдырады.

1-тармақ

88. Франция 1-тармақтың ережелерін тек жеке тұлғаларға қолдану мүмкіндігін қалдырғысы келеді, өйткені француздық сот практикасы және 3, 4 және 5-тармақтар компанияларға кемсітушіліктен ауқымды түрде қорғауды қамтамасыз етеді.

89. Чили мен Ұлыбритания 1-тармақтың екінші сөйлемі бойынша позицияны өзгеріссіз қалдырады.

2-тармақ

90. Чили, Эстония, Жапония, Швейцария және Америка Құрама Штаттары өздерінің Конвенцияларына 2-тармақты қоспау құқығын өзіне қалдырады.

3-тармақ

90.1 Салық салудың ерекше жүйесін ескере отырып, Чили Конвенцияның тұрақты өкілдіктердің пайданы бөлу мөлшері мен формасына қатысты ережелеріне қатысты әрекет ету еркіндігін сақтайды.

4-тармақ

91. Франция 4-тармақтың ережелерін қабылдайды, бірақ француз компаниясы қауымдастырылған немесе онымен байланысты компанияға төлейтін пайыздарды шегеруді шектеуге қатысты өзінің ішкі заңнамасының ережелерін қолдану мүмкіндігін өзіне қалдырғысы келеді.

6-тармақ

92. Чили, Греция және Ұлыбритания осы баптың қолданылуын Конвенцияда қамтылған салықтармен шектеу құқығын өзіне қалдырады.

ӨЗАРА КЕЛІСІМ РӘСІМІНЕ ҚАТЫСТЫ

25-БАПҚА ТҮСІНІКТЕМЕ

I. Алдын ала ескертулер

1. Осы бап Конвенцияны осы сөздің кең мағынасында қолдануға байланысты туындайтын қиындықтарды шешу үшін өзара келісу рәсімін белгілейді.

2. Біріншіден, 1 және 2-тармақтарда ол құзыретті органдар Конвенцияның ережелеріне сәйкес келмейтін салық төлеушілердің жағдайын өзара келісім бойынша реттеуге ұмтылатынын көздейді.

3. 3-тармақта ол сондай-ақ екі мемлекеттің құзыретті органдарына Конвенцияны түсіндіруге немесе қолдануға байланысты мәселелерді өзара келісім бойынша шешуді, сондай-ақ Конвенцияда көзделмеген жағдайларда қосарланған салық салуды жою үшін бірлескен консультациялар жүргізуді ұсынады және уәкілеттік береді.

4. Өзара келісу рәсімін практикалық қолдануға келетін болсақ, 4-тармақтағы бап құзыретті органдарға дипломатиялық арналарды пайдаланбай бір-бірімен тікелей байланысуға және егер бұл оларға орынды болып көрінсе, осы мақсат үшін арнайы тағайындалған бірлескен комиссия арқылы ауызша пікір алмасуға ғана өкілеттік береді. 26-бап Осы баптың ережелерінің мақсаттары үшін ақпарат алмасуға қолданылады. Осылайша, өзара келісу рәсімінің мақсаттары үшін алмасылатын ақпараттың құпиялылығы қамтамасыз етіледі.

5. Соңында, 5-тармақ салық төлеушіге құзыретті органдарға екі жыл ішінде өзара келісуге қол жеткізуге мүмкіндік бермейтін шешілмеген мәселелер бойынша төрелікке жүгінуге мүмкіндік беретін тетікті көздейді. Өзара келісу рәсімі Конвенцияға сәйкес туындайтын дауларды шешудің жалпы тиімді және пәрменді әдісін қамтамасыз еткенімен, құзыретті органдар екі мемлекеттің де салық салуы Конвенцияға сәйкес келетіндігі туралы келісе алмайтын жағдайлар болуы мүмкін. 5-тармақта көзделген төрелік сот процессі мұндай істерді шешілмеген мәселелерді тәуелсіз шешу жолымен шешуге мүмкіндік береді, бұл өзара келісімге қол жеткізуге мүмкіндік береді. Бұл процесс өзара келісу рәсімінің ажырамас бөлігі болып табылады және Конвенцияны қолдануға қатысты дауларды шешудің балама жолын білдірмейді.

5.1 Конвенцияға сәйкес келмейтін салық салу жағдайларын өзара келісім бойынша шешу міндеттемесі салық шартын жасасу кезінде Уағдаласушы мемлекет қабылдаған міндеттемелердің ажырамас бөлігі болып табылады және адал ниетпен орындалуы тиіс. Атап айтқанда, 2-тармақтағы құзыретті органның істі екінші Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органымен өзара келісім бойынша шешуге "ұмтылатыны" туралы талап құзыретті органдардың Конвенцияның ережелеріне және шарттарды түсіндіруге қатысты халықаралық құқықтың қолданылатын қағидаттарына сәйкес істі мәні бойынша әділ және объективті түрде шешуге ұмтылуға міндетті екенін білдіреді.

6. Бұл бапта өзара келісу рәсіміне қатысты жалпы ережелер ғана көрсетілгендіктен, төмендегі түсініктемелер мұндай ережелердің мақсатын түсіндіруге, сондай-ақ қажет болған жағдайда оларды сілтеме арқылы кеңейтуге арналған, атап айтқанда, салықтарға қатысты даулы талаптарды қарау үшін ЭЫДҰ-ға мүше елдердің көпшілігінде бар рәсімдерді жүргізу кезінде өзара келісу рәсімдерін жүргізу кезінде немесе ішкі деңгейде халықаралық деңгейде қолданылатын ережелер мен практикаға. Атап айтқанда, 5-тармақ құзыретті органдардан ол қарастыратын төрелік процесті қолдану тәртібін келісуді тікелей талап ететіндіктен, төмендегі түсініктемелерде осы процестің әртүрлі процестік аспектілері егжей-тегжейлі қарастырылады. Осы түсініктемеге қосымшада құзыретті органдар төрелік процесті қолдану тәртібін реттеу үшін негіз ретінде пайдалана алатын келісімнің үлгілік нысаны қамтылады; бұл қосымшада әртүрлі құрылымдық және процедуралық мәселелер қарастырылады, типтік келісімнің әртүрлі ережелері талқыланады және кейбір жағдайларда балама нұсқалар ұсынылады.

6.1 25-бапқа сәйкес Уағдаласушы мемлекеттер құзыретті органдарға Конвенцияның ережелерін қолдануға және түсіндіруге қатысты кең өкілеттіктер берді. 2-тармақ құзыретті органдарға Салық төлеушілер салық салудан жалтару мақсатында ұсынған, әйтпесе ішкі заңнамадан туындауы мүмкін, бірақ Конвенцияға сәйкес келмейтін істерді өзара келісім бойынша шешуге өкілеттік береді. 3-тармақ құзыретті органдарға Конвенцияны түсіндіруге немесе қолдануға қатысты қиындықтарды немесе күмәндарды жекелеген жағдайларда да (мысалы, бір салық төлеушінің ісіне қатысты), жалпы алғанда да (мысалы, көптеген салық төлеушілерге қолданылатын Шарттың ережелерін бірлесіп түсіндіру арқылы) өзара келісім бойынша шешуге өкілеттік береді. 3-тармаққа сәйкес құзыретті органдар, атап айтқанда, Конвенцияда айқындалмаған терминді айқындау туралы немесе егер мұндай келісім Конвенцияны түсіндіруге немесе қолдануға байланысты туындайтын қиындықтарды немесе күмәндерді жоюға мүмкіндік берсе, белгілі бір терминді айқындауды толықтыру немесе нақтылау туралы өзара келісім жасаса алады. Мұндай жағдайлар, мысалы, екі мемлекеттің ішкі заңнамасына сәйкес құндылықтардың соқтығысуы қиындықтар туғызатын немесе күтпеген немесе абсурдтық нәтижеге әкелетін жағдайларда туындауы мүмкін. 3-баптың 2-тармағында тікелей танылғандай, конвенцияда пайдаланылатын терминнің мағынасына қатысты 3-тармаққа сәйкес қол жеткізілген келісім осы терминнің мағынасына қатысты әрбір мемлекеттің ішкі құқығынан басым күшке ие болады.

6.2 Жалпы алғанда, 25-бапқа сәйкес қол жеткізілген өзара келісудің ішкі құқығы мәртебесі мемлекеттер арасында әр түрлі болуы мүмкін болса да, халықаралық шарттар құқығы туралы Вена конвенциясының 31 және 32-баптарында бекітілген шарттарды түсіндіруге қатысты халықаралық құқық принциптері ұлттық соттарға осындай келісімді ескеруге мүмкіндік беретіні анық. 25-баптың мақсаты консультациялар және құзыретті органдар арасындағы өзара келісу, жекелеген жағдайларды дәйекті қарау және Конвенцияның ережелерін екі мемлекетте бірдей түсіндіру және/немесе қолдану

арқылы жәрдемдесу болып табылады. 25 бап сондай ақ құзыретті органдарға Конвенцияны түсіндіруге немесе қолдануға қатысты қиындықтарды немесе күмәндарды өзара келісім бойынша шешуге өкілеттік береді; осы баптың 3-тармағында қамтылған тікелей мандатқа сәйкес қол жеткізілген мұндай өзара келісім құзыретті органдардың Конвенцияның мәні мен оның терминдерін өзара түсінуінің объективті куәлігін білдіреді. Осы себептер бойынша құзыретті органдар 25-бапқа сәйкес қол жеткізген келісім Конвенцияны түсіндіру мақсаттары үшін назарға алынуға тиіс.

6.3 Сонымен қатар, кейбір жағдайларда белгілі бір шарттық ережелерді қолдануды Уағдаласушы мемлекеттер құзыретті органдарға тікелей береді және осы мәселелерде құзыретті органдар қол жеткізген келісімдер осы ережелердің қолданылуын заңды түрде реттейді. 4-баптың 2-тармағының d) тармақшасы, мысалы, құзыретті органдар осы баптың 1-тармағына сәйкес жеке тұлға Уағдаласушы мемлекеттердің екеуінің де резиденті болып табылатын белгілі бір жағдайларды өзара келісім бойынша шешетінін көздейді. Кейбір шарттар белгілі бір шарттық ережелердің (мысалы, 1-бапқа түсініктеменің 35-тармағындағы ұсынылған Ереженің b) тармақшасының (i) тармақшасын қараңыз) мақсаттары үшін әртүрлі субъектілердің немесе уағдаластықтардың мәртебесін бірлесіп анықтау өкілеттігін немесе осы шарттарда аталған субъектілердің, уағдаластықтардың немесе ішкі құқық ережелерінің тізбелерін толықтыру немесе өзгерту өкілеттігін құзыретті органдарға ұқсас түрде береді.

II. Осы баптың ережелеріне түсініктеме

1 және 2- тармақтар

7. 1 және 2-тармақтарда жазылған қағидалар Конвенцияға сәйкес келмейтін салық салудың нақты жағдайында алып тастауды көздейді. Өздеріңіз білетіндей, мұндай жағдайларда салық төлеушілер әдетте салық сотына дереу немесе салық органдары олардың қарсылықтарын қабылдамағаннан кейін жүгіне алады. Конвенцияға сәйкес келмейтін салық салу екі мемлекетте де Конвенцияның дұрыс қолданылмауынан туындаған кезде, салық төлеушілер содан кейін мұндай жағдай туындайтын барлық кемшіліктер мен белгісіздіктермен әр мемлекетте сотқа жүгінуге міндетті. Осылайша, 1 -тармақ зардап шеккен салық төлеушілерге әдеттегі қорғау құралдарынан айырылмай, өзара келісу процедурасы деп аталатын процедураны ұсынады, өйткені ол екінші сатысында келісілген негізде дауды шешуге бағытталған, яғни, құзыретті органдар арасындағы келісім бойынша, бұл ретте бірінші кезең тек Уағдаласушы мемлекеттердің бірінде қарсылық білдірген сәттен бастап осы мәселе бойынша құзыретті орган шешім қабылдағанға дейін өткізіледі.

8. Қалай болғанда да, өзара келісу рәсімдері, әрине, ішкі заңнамадан тыс ерекше рәсім болып табылады. Бұдан шығатыны, ол тек 1-тармақтың қолданысына жататын жағдайларда, яғни салық Конвенцияның ережелерін бұза отырып есептелген немесе алынатын жағдайларда ғана қолданысқа енгізілуі мүмкін. Осылайша, егер салық алу

Конвенцияны да, ішкі заңнаманы да бұза отырып жүргізілсе, онда бұл іс Конвенция нормалары мен дұрыс қолданылмаған ішкі құқық нормалары арасында байланыстырушы буын болмаса, Конвенция қозғалатын шамада ғана өзара келісу рәсіміне жатады.

9. Іс жүзінде бұл процедура қарастырылып отырған шара Конвенцияның нақты мақсаты болып табылатын қосарланған салық салуға әкеп соқтыратын жағдайларға қолданылады. Ең жиі кездесетін жағдайлардың ішінде мыналарды атап өткен жөн:

– пайданы 7-баптың 2-тармағына сәйкес тұрақты өкілдікке жатқызуға қатысты мәселелер;

– төлеуші мемлекетінде — төлеуші мен меншік иесі-бенефициар арасындағы ерекше қатынастар болған жағдайда — пайыздардың артық бөлігі мен осы баптың 9-бабының, 11-бабының 6-тармағының немесе 12-бабының 4-тармағының ережелерінде көзделген роялти арасында салық салу;

– борышкер компанияның мемлекеті пайыздарды дивиденд ретінде қарайтын жұқалтаң капиталдандыруға қатысты заңнаманы қолдану жағдайлары, өйткені мұндай режим Конвенцияның 9-бабына немесе 11-баптың 6-тармағына сәйкес келетін ережелеріне негізделген;

– салық төлеушінің нақты жағдайы туралы ақпараттың болмауы Конвенцияның, әсіресе тұрғылықты жерін айқындауға қатысты (4-баптың 2-тармағы), тұрақты өкілдіктің (5-бап) болуына немесе қызметкер көрсететін қызметтердің уақытша сипатына қатысты (15-баптың 2-тармағы) дұрыс қолданылмауына әкеп соққан жағдайлар.

10. 25-бап сондай-ақ құзыретті органдарға трансферттік баға белгілеу проблемаларын заңды қосарланған салық салу проблемаларын ғана емес, сонымен қатар экономикалық қосарланған салық салу проблемаларын, әсіресе 9-баптың 1-тармағына сәйкес қауымдасқан кәсіпорындардың пайдасын қосу нәтижесінде туындайтын проблемаларды шешу мақсатында бір-бірімен кеңес алуға мүмкіндік беретін тетікті көздейді; осылайша, сол баптың 2-тармағына сәйкес енгізілуге жататын тиісті түзетулер олардың негізділігін бағалауға қатысты да, олардың мөлшерін айқындау үшін де өзара келісу рәсімінің қолданысына жатады.

11. Бұл іс жүзінде 9-баптың 2-тармағының тұжырымдамасында қарастырылып отырған екіжақты Конвенцияда осындай түрдегі ескертпе болған кезде түсініледі. Екіжақты Конвенцияда 9-баптың 2-тармағының (1977 жылға дейін қол қойылған конвенциялар жағдайында әдеттегідей) ережелеріне ұқсас нормалар болмаған кезде Уағдаласушы мемлекеттердің конвенцияға 1-тармақтың мәтінімен шектелген 9-баптың мәтінін енгізу фактісі, ол әдетте ішкі заңнамада бар ұқсас нормаларды тұтастай ғана растайды, Конвенцияның экономикалық қосарланған салық салуды қамтуы ниеті екенін көрсетеді. Нәтижесінде, мүше елдердің көпшілігі трансферттік баға белгілеу себебінен пайданы түзету нәтижесінде туындайтын экономикалық қосарланған салық

салу, ең болмағанда, Конвенцияның рухына сәйкес келмейді және 25-бапқа сәйкес белгіленген өзара келісу рәсіміне жатады деп санайды.

12. Өзара келісу рәсімі 9-баптың 2-тармағында аталған түзетулер түрлеріне байланысты туындайтын мәселелерді шешуде айқын рөл атқарса да, бұдан мұндай ереже болмаса да, мемлекеттер қосарланған салық салудан, оның ішінде 2-тармақта көзделген жағдайларда тиісті түзетулер енгізу жолымен аулақ болуға ұмтылуы тиіс. Кейбір келіспеушіліктер болуы мүмкін болса да, мемлекеттер, әдетте, 9-баптың 2-тармағына ұқсас ереже болмаса да, тиісті түзету қарастырылуы керек пе деген сұрақтарды қамтитын 9-баптың ережелеріне қайшы келетін экономикалық қосарланған салық салуға негізделген салық төлеушінің бастамасымен өзара келісу процедурасын қарастырады. Алайда, бұл көзқараспен бөліспейтін мемлекеттер іс жүзінде өздерінің ішкі заңнамасының ережелерін қолдана отырып, адал компаниялардың қатысуымен экономикалық қосарланған салық салуды жоюға қаражат табады.

13. Өзара келісу рәсімі, егер даулы салық салу Конвенцияның қандай да бір нормасына тікелей қайшы келсе, Конвенцияға қайшы келетін қандай да бір қосарланған салық салу болмаған кезде де қолданылады. Бұл бір мемлекет өзінің ішкі заңнамасындағы олқылықтарға байланысты оны жүзеге асыра алмаса да, Конвенция басқа мемлекетке салық салуға айрықша құқық беретін табыстың белгілі бір түріне салық салатын жағдай. Істердің басқа санаты бір Уағдаласушы мемлекеттің азаматтары , бірақ екінші Мемлекеттің резиденттері бола отырып, осы екінші мемлекетте 24-баптың 1-тармағының ережелеріне сәйкес кемсітушілік болып табылатын салық режиміне ұшырайтын адамдарға қатысты.

14. Айта кету керек, өзара келісу рәсімі, ішкі заңнама талаптарына дау айту рәсімінен айырмашылығы, салық төлеуші оған "Конвенцияға сәйкес емес" деп санайтын салық салу туралы айыптауды немесе хабарламаны күтпестен қолданысқа енгізілуі мүмкін. Бұл процедураны іске асыра алу үшін ол "Уағдаласушы мемлекеттердің біреуінің немесе екеуінің де әрекеттері" осындай салық салуға әкелетінін және мұндай салық салу тек мүмкін емес, сонымен қатар ықтимал тәуекел ретінде ұсынылатындығын анықтауы керек. Мұндай іс-әрекеттер жалпы немесе жеке қолданылуы бар және өзінің тікелей және қажетті салдары Конвенцияның ережелеріне қайшы келетін өтініш берушіден салық алатын заңнамалық немесе нормативтік сипаттағы барлық актілерді немесе шешімдерді білдіреді. Мәселен, мысалы, егер Уағдаласушы мемлекеттің салық заңнамасын өзгерту табыстың белгілі бір түрін алатын адамға Конвенцияға сәйкес емес салық салуға әкеп соқтырса, онда кейін бұл адам заңға түзетулер енгізілгеннен кейін және сол адам тиісті кіріс алғаннан кейін немесе сол адам сол кірісті алуы мүмкін болғаннан кейін өзара келісу рәсімдерін қолдана алады. Басқа мысалдарға декларацияны өзін-өзі бағалау жүйесіне беру немесе кез-келген оқиға Конвенцияға сәйкес келмейтін салық салу ықтималдығын тудыратын шамада аудит барысында есептіліктегі салық төлеушінің нақты позициясын белсенді

зерттеу жатады (мысалы, егер салық төлеушінің Уағдаласушы мемлекеттің ішкі заңнамасына сәйкес өзін-өзі бағалау жөніндегі есептіліктегі ұстанымы, егер оны осы мемлекет бағалау ретінде ұсынса, Конвенцияға сәйкес емес салық салу ықтималдығының туындауына әкеп соқтырса немесе Уағдаласушы мемлекеттің жарияланған ұстанымдары немесе оның аудиторлық практикасы сияқты мән-жайлар айтарлықтай ықтималдылық туғызса нақты позицияны белсенді зерттеу, мысалы, салық төлеуші ұсынылған бағалауға әкеледі, бұл Конвенцияға сәйкес емес салық салу ықтималдығының пайда болуына әкеледі). Тағы бір мысал, Уағдаласушы мемлекеттің трансферттік баға белгілеу туралы заңы салық төлеушіден салық салынатын кірісті салық төлеушінің байланысты тараппен жасалған мәмілелерінде қол созым қағидатын сақтау мақсатында және салық төлеушінің байланысты тарапы өзара келісу рәсімі болмаған жағдайда екінші Уағдаласушы мемлекетте тиісті түзету ала алатынына елеулі күмән болған жағдайларда пайдаланатын нақты бағалардың нәтижесі болатыннан көп мөлшерде хабарлауды талап ететін жағдай болуы мүмкін (9-бапқа түсініктеменің 6.1-тармағын және 7-бапқа түсініктеменің 59.1-тармағын қараңыз). 1-тармақтың кіріспе сөздерінде көрсетілгендей, Уағдаласушы мемлекеттердің біреуінің немесе екеуінің де әрекеттері Конвенцияға сәйкес келмейтін салық салуға әкеп соқтырады ма деген мәселе салық төлеушінің көзқарасы бойынша шешілуі тиіс. Салық төлеушінің мұндай салық салу орын алады деген сенімі негізделген және анықталуы мүмкін фактілерге негізделуі керек болса да, салық органдары мұндай салық салудың орын алғаны дәлелденбеген (мысалы, "ықтималдық тепе-теңдігін" дәлелдеу туралы ішкі заңнаманың нормаларына сәйкес), деп санағандықтан ғана 1-тармаққа сәйкес сұрауды қараудан бас тартпауы керек.

15. Өзара келісу рәсіміндегі алғашқы қадамдар Конвенцияға сәйкес келмейтін салық салудың қарапайым ықтималдығы негізінде өте ерте кезеңде қабылдануы мүмкін болғандықтан, рәсімді осылайша бастамашылық ету осы баптың 5-тармағында аталған екі жылдық кезеңнің басталуын айқындау мақсаттары үшін басталу күні болып есептелмейді. Төмендегі 75-тармақта көрсетілген екі жылдық кезең қашан басталатыны түсіндіріледі.

16. Қолайлы болу үшін 1-тармаққа сәйкес ұсынылған қарсылықтар алдымен осы тармақта тікелей айтылған екі талапты қанағаттандыруы керек: олар кез келген Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органына ұсынылуға тиіс және олар Конвенцияға сәйкес келмейтін салық салуға әкеп соғатын іс-әрекет туралы алғашқы хабарламадан кейін үш жыл ішінде осылай ұсынылуға тиіс. Конвенцияда қарсылықтардың нысанына қатысты арнайы ережелер белгіленбейді. Құзыретті органдар өздері орынды деп санайтын арнайы процедураларды тағайындай алады. Егер Арнайы тәртіп белгіленбесе , қарсылықтар салықтарға қатысты қарсылықтар тиісті мемлекеттің салық органдарына ұсынылатындай етіп ұсынылуы мүмкін.

17. Салық төлеушіге өз ісін кез келген Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органына ұсынуға берілген мүмкіндік өзара келісу рәсіміне қол жеткізу мүмкіндігінше кең болуы және икемділікті қамтамасыз етуі тиіс жалпы қағидатты нығайтуға арналған. Бұл нұсқа сонымен қатар өзара келісу (яғни, екі Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органдары талқылайды), рәсімінің екінші кезеңіне өту туралы шешімнің екі құзыретті органның қарауы үшін ашық болуын қамтамасыз етуге арналған. 1 тармақ адамға өз ісін кез келген Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органына ұсынуға мүмкіндік береді ; ол адамға өз ісін екі Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органдарына бір мезгілде ұсынуға кедергі келтірмейді (төмендегі 75-тармақты қараңыз). Егер қандай да бір тұлға өз ісін Уағдаласушы мемлекеттердің екеуінің де құзыретті органдарына ұсынса, ол іске келісілген көзқарасты жеңілдету үшін бұл туралы екі құзыретті органды да тиісінше хабардар етуге тиіс.

18. Екінші жағынан, Уағдаласушы мемлекеттер салық төлеушілердің өз істерін кез келген мемлекеттің құзыретті органына ұсына алмауы тиіс деп есептей алады, бірақ, ең алдымен, олар резиденті болып табылатын мемлекеттің құзыретті органына өз істерін ұсынуға міндетті. Алайда, бір мемлекеттің азаматы болып табылатын, бірақ екінші Мемлекеттің резиденті болып табылатын адам осы екінші мемлекетте 24-баптың 1-тармағына сәйкес кемсітушілік болып табылатын салық салуға ұшырағанына шағымданған жағдайларда, міндетті салық төлеушінің өз ісін өзі болатын мемлекеттің құзыретті органына ұсынуы, өзі азаматы болып табылатын Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органына қарсылық білдіруі оған баламалы ережеден алып тастау тәртібімен рұқсат беру айқын себептер бойынша неғұрлым орынды болып көрінеді. Сол сияқты, Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болмай, Уағдаласушы мемлекеттің азаматы болып табылатын және 24-баптың 1-тармағының қолданысына жататын ісі сол құзыретті органға қарсылық білдіруі неғұрлым орынды болып көрінеді. Баламалы ережені есепке алу және 24-баптың 1-тармағының қолданысына жататын жағдайлар үшін алып тастау үшін 1-тармақ мынадай түрде өзгертілуге тиіс:

1. Егер адам Уағдаласушы мемлекеттердің біреуінің немесе екеуінің де әрекеттері осы Конвенцияның ережелеріне сәйкес келмейтін салық салуға әкеп соғады немесе әкеледі деп есептесе, ол осы мемлекеттердің ішкі заңнамасында көзделген құқықтық қорғау құралдарына қарамастан, өз ісін өзі резиденті болып табылатын Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органына немесе егер оның ісі келіп түссе, ұсына алады азаматы болып табылатын Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органына 24-баптың 1-тармағының қолданысына сәйкес. Іс Конвенцияның ережелеріне сәйкес емес салық салуға әкеп соққан іс-әрекет туралы алғашқы хабарлама жасалған сәттен бастап үш жыл ішінде ұсынылуға тиіс.

Осы баламалы ережеге артықшылық беретін Уағдаласушы мемлекеттер өзара келісу рәсіміне кеңінен қол жеткізуді қамтамасыз ету және екі құзыретті органның

өзара келісу рәсімінің екінші кезеңіне өту керек пе, жоқ па деген шешімді тиісінше қарауы үшін тиісті шаралар қабылдауы тиіс.

19. Егер салық төлеуші Конвенцияға сәйкес емес деп санайтын салық салғаннан кейін Мемлекеттің резиденті болса, ол жоғарыдағы 18-тармақта қамтылған баламалы нормаға сәйкес резиденті өзіне қатысты осындай салық салу болған немесе алынатын кезең ішінде болған басқа мемлекеттің құзыретті органына қарсылық білдіруге тиіс.

20. 1-тармақтың екінші сөйлемінде белгіленген қарсылықтарды ұсынудың үш жылдық мерзімі әкімшілікті кеш қарсылықтардан қорғауға арналған. Бұл мерзім Уағдаласушы мемлекеттер салық төлеушілердің мүддесі үшін неғұрлым ұзақ кезең туралы өздерінің екіжақты конвенцияларында, мысалы, ұқсастық бойынша, атап айтқанда салық Конвенцияларына қатысты өздерінің тиісті ішкі нормативтік актілерінде белгіленген уақыт шеңберлерімен еркін уағдаласа алуы үшін ең аз мерзім ретінде қаралуға тиіс. Уағдаласушы мемлекеттер, егер олардың тиісті ішкі ережелері осындай қарсылықтарға автоматты түрде қолданылатындығымен келіссе және әсер ететін салық төлеушілер олар қарсылық білдіру үшін ұзағырақ мерзімге мүмкіндік бергендіктен немесе мұндай мақсатқа ешқандай уақыт шектеулерін қоймағандықтан өз салдарлары бойынша неғұрлым қолайлы болып табылса, 1-тармақтың екінші ұсынысын жіберіп алуы мүмкін.

21. Үш жылдық мерзімнің бастапқы нүктесі ретінде "Конвенцияның ережелеріне сәйкес емес салық салуға әкеп соқтыратын іс-әрекеттер туралы алғашқы хабарлама" күнін белгілейтін ережені салық төлеуші үшін неғұрлым қолайлы түрде түсіндіру керек . Осылайша, мұндай салық салу әкімшілік шешімге немесе жалпы қолдану актісіне сәйкес тікелей алынуы керек болса да, мерзім тек осындай салық салуды тудыратын жеке әрекет туралы хабарланған күннен бастап күшіне енеді, яғни, салық салу актісінің өзінен неғұрлым қолайлы түсіндіру кезінде, бұл бағалау туралы хабарламамен немесе салықты өндіріп алу немесе алу туралы ресми талаппен немесе басқа құжатпен куәландырылады. Салық төлеуші салық салу Конвенцияның ережелеріне сәйкес салық салуға әкелмейді деп есептеген бойда талап қоюға құқылы болғандықтан және үш жылдық мерзім осы нәтиже жүзеге асырылған кезде ғана басталады, салық төлеуші үш жылдық мерзім басталғанға дейін өзара келісу рәсімін бастауға құқылы жағдайлар болады (жоғарыдағы 14-тармақта келтірілген осындай жағдайдың мысалдарын қараңыз).

22. Көп жағдайда тиісті бағалау туралы хабарлама, ресми талап немесе салық жинауға немесе өндіріп алуға арналған басқа құрал не екені анық және әдетте бұл хабарлама "берілген" ретінде қарастырылған кезде реттелетін ішкі құқық нормалары болады. Мұндай ішкі заңнама, әдетте, хабарламаны жіберу уақытын (жіберу уақыты), оны жібергеннен кейінгі күндердің нақты санын (екеуі де болжалды физикалық қабылдау уақыты), ол жіберілген мекен-жайға келетін уақытты немесе оны физикалық түрде (нақты физикалық қабылдау уақыты) алған уақытты ескереді. Мұндай ережелер

болмаған жағдайда, нақты физикалық алу сәті немесе егер ол жеткілікті түрде дәлелденбесе, хабарлама әдетте тиісті мекен-жайға түседі деп күтілетін сәт, әдетте, бұл ереже салық төлеуші үшін ең қолайлы түрде түсіндірілуі керек екенін ескере отырып, хабарлама сәті ретінде қарастырылуы керек.

23. Өзін-өзі бағалау жағдайында, әдетте, осы бағалауға (мысалы, жауапкершілік немесе бас тарту туралы хабарлама немесе өтемақы туралы талапты түзету) әсер ететін кез-келген хабарлама бар, және, әдетте, салық төлеуші өзін-өзі бағалау туралы декларацияны тапсыратын уақыт емес, хабарлама уақыты үш жылдық кезеңнің бастапқы нүктесі болып табылады. Егер салық төлеуші салық төлеуші бастамашылық еткен адал түзетуді көрсететін өзгертілген декларацияны тапсыруға байланысты қосымша салық төлесе (жоғарыдағы 14-тармақта сипатталғандай), үш жылдық мерзімнің бастапқы нүктесі әдетте қосымша салық төлеу уақыты емес, өзгертілген декларациядан туындайтын бағалау немесе міндеттеме туралы хабарлама болып табылады. Алайда жауапкершілік туралы хабарлама немесе сол сияқтылар болмаған жағдайлар болуы мүмкін. Мұндай жағдайларда салық төлеуші конвенцияға іс жүзінде сәйкес келмейтін салық салу туралы хабардар болған кезде "хабарламаның" тиісті сәті болып есептеледі. Мұндай жағдай, мысалы, ақша аударымы туралы ақпарат салық төлеушіге, мысалы, банктік баланста немесе үзінді көшірмеде алғаш рет берілген кезде пайда болуы мүмкін. Салық төлеуші осы кезеңде егер салық төлеушінің жағдайындағы ақылға қонымды адам осы кезеңде салық салу Конвенцияға сәйкес келмейді деген қорытынды жасай алса, салық салуды Конвенцияға қайшы деп санайтынына қарамастан, уақыт аяқталады. Мұндай жағдайларда салық төлеушіге салық салу фактісі туралы хабарлау жеткілікті. Алайда, өзін-өзі бағалаудың басқа жағдайлармен үйлесуі ғана салық төлеушінің жағдайындағы ақылға қонымды парасатты адамды салық салу Конвенцияға (мысалы, Конвенцияның ережелеріне қайшы келетін салық төлеушіге ұқсас жағдайда салық енгізуді анықтайтын сот шешімі) қайшы келеді деген қорытынды жасауға мәжбүр еткен жағдайларда, уақыт тек соңғы жағдай жүзеге асырылған кезде ғана басталады.

24. Егер салық көзден шегерім арқылы алынса, онда мерзім кіріс төленген сәттен бастап есептеледі, алайда егер салық төлеуші шегерім жасалғанын кейінірек білгенін дәлелдесе, онда мерзім осы күннен бастап есептеледі. Уағдаласушы мемлекеттердің екеуінде де қабылданған шешімдердің немесе іс-әрекеттердің жиынтығы Конвенцияға сәйкес емес салық салуға әкеп соқтырған жағдайларда, мерзім ең соңғы шешім немесе іс-әрекет туралы алғашқы хабарланған сәттен бастап ғана қолданыла бастайды. Бұл, мысалы, егер Уағдаласушы мемлекет Конвенцияға сәйкес келмейтін салықты алса, бірақ басқа мемлекет қосарланған салық салынбауы үшін 23 А -бапқа немесе 23 В-бапқа сәйкес осындай салық бойынша жеңілдік берсе, салық төлеуші іс жүзінде бірінші мемлекеттің іс-әрекеттеріне қатысты өзара келісу рәсіміне жиі бастамашылық жасамайтынын білдіреді. Алайда, егер басқа мемлекет кейіннен салық төлеушіні

салықтан босатудан бас тарту туралы хабардар етсе, бұл қосарланған салық салудың пайда болуына әкеліп соқтырса, онда бұл хабарламадан жаңа мерзім басталады, өйткені екі мемлекеттің бірлескен әрекеттері салық төлеушінің Конвенция ережелерін бұза отырып, қосарланған салық салуға ұшырауына әкеледі. Кейбір жағдайларда, әсіресе осы түрдегі, бір немесе екі мемлекеттің әдеттегі тәжірибесіне сәйкес, салық органдарында сақталған жазбалар әдетте белгіленген мерзім аяқталғанға дейін жойылуы мүмкін. Конвенция бойынша міндеттемелер мұндай жоюға кедергі келтірмейді және құзыретті органнан салық төлеушінің дәлелдерін дәлелдемелерсіз қабылдауды талап етпейді, бірақ мұндай жағдайларда салық төлеушіге дәлелдемелердің жетіспеушілігін өтеу мүмкіндігі берілуі тиіс, өйткені өзара келісу рәсімі ішкі заңнама мүмкіндік беретін шамада жалғасады. Кейбір жағдайларда басқа Уағдаласушы мемлекет үлгілік салық Конвенциясының 26-бабына сәйкес жеткілікті дәлелдемелер ұсына алады. Мұндай жазбаларды салық төлеуші нақты мәселе бойынша өзара келісу рәсімін бастау туралы өтініш жасай алатын барлық кезең ішінде салық органдары сақтаған жөн.

25. Осы үш жылдық кезең кез келген мемлекетішілік құқықтық (әкімшілік) талқылау (мысалы, мемлекетішілік апелляциялық процесс) барысында жалғасады. Мұндай жағдай салық төлеушіден ішкі заңнама мен құқықтық қорғау құралдарын өзара келісу рәсімдері арасында таңдау жасауды талап ете отырып, қиындықтар тудыруы мүмкін. Кейбір салық төлеушілер тек өзара келісу процедурасына сүйенуі мүмкін, бірақ көптеген салық төлеушілер өзара келісу процедурасын бастау арқылы және сонымен бірге ішкі заңнама процесі бастапқыда белсенді түрде жүргізілмесе де, ішкі заңнама әрекетін бастау арқылы осы қиындықтарды жеңуге тырысады. Бұл өзара келісу процедурасының ресурстарын тиімсіз пайдалануға әкелуі мүмкін. Ішкі заңнама мүмкіндік беретін жерде, кейбір мемлекеттер ішкі заңдарды қарау барысында үш жылдық (немесе одан да ұзақ) кезеңді тоқтата тұруға рұқсат беру арқылы бұл мәселені нақты қарастырғысы келуі мүмкін. Әрқайсысы 25-бапқа сәйкес келетін екі тәсіл, бір жағынан, салық төлеушіден ішкі талқылау барысында тоқтата тұрмай, бірақ құзыретті органдардың ішкі заңнаманың қолданылуы түпкілікті анықталғанға дейін немесе, екінші жағынан, құзыретті органдардың келіссөздер жүргізуі, бірақ келісімді түпкілікті реттемей, егер салық төлеуші ішкі заңнаманың әрекеттерін қайтарып алуға келіспесе келіссөздерге кірмеуі үшін өзара келісу рәсіміне бастамашылық жасауды талап етеді. Екінші мүмкіндік осы түсініктеменің 42-тармағында талқыланады. Осы жағдайлардың кез-келгенінде салық төлеуші тиісті тәсілдің қолданылатынын білуі керек. Салық төлеуші ішкі заңнамаға сәйкес "қорғаныс" шағымын беру қажеттілігі бар деп санайтынына қарамастан (мысалы, ішкі заңнама бойынша талап қою үшін ішкі шектеу талаптарына байланысты), барлық тараптар үшін қолайлы тәсіл – көбінесе өзара келісім рәсімі салық төлеушінің мәселелерін шешудің бастапқы бағыты болуы керек және бұл үшін екі жақты негізде болуы керек.

26. Кейбір мемлекеттер салық төлеушіге сұрау салуға жататын мәмілелер заңсыз деп қаралған жағдайларда 25-баптың 1-тармағына сәйкес өзара келісу рәсіміне бастамашылық жасау мүмкіндігінен бас тартуы мүмкін. Бұл мәселе 54-тармақта және 1 -бапқа түсініктеменің кейінгі тармақтарында талқыланатын "Конвенцияны тиісінше пайдаланбау" туралы мәселемен тығыз байланысты. Алайда, арнайы ереже болмаған жағдайда, қабылданған қорлайтын жағдайлардың өзара келісу рәсіміне өтуіне тыйым салатын жалпы ереже жоқ. Салықты өндіріп алу ішкі салық төлеуден жалтару туралы заңнаманың ережесіне сәйкес жүргізілетіні қарапайым факт өзара келісімге қол жеткізуден бас тартуға негіз бола алмайды. Алайда, елеулі айыппұлдарға әкеп соқтыратын ішкі заңнаманы елеулі бұзушылықтар туралы сөз болғанда, кейбір мемлекеттер өзара келісу рәсіміне қол жеткізуден бас тартқысы келуі мүмкін. Мемлекет өзара келісу рәсіміне қол жеткізуден бас тартқан мән-жайлар Конвенцияда баяндалуға тиіс.

27. Кейбір мемлекеттер кейбір мәселелер Конституциялық немесе өзге де ішкі заңнаманың ережелеріне немесе шешімдеріне байланысты тұтастай алғанда өзара келісу рәсімі шеңберінде немесе, ең болмағанда, салық төлеушілер бастамашылық еткен өзара келісу рәсімі шеңберінде шешілмейді деп санайды. Мысал ретінде салық төлеушіге жеңілдіктер беру салық органы осы мемлекеттің Конституциясына сәйкес сақтауға міндетті соттың соңғы шешіміне қайшы келетін жағдайды келтіруге болады. Салық және басқа шарттар үшін жалпы қабылданған жалпы қағида-ішкі құқық, тіпті ішкі конституциялық құқық, келісімшарттық міндеттемелерді орындамауды ақтамайды . Халықаралық шарттар құқығы туралы Вена конвенциясының 27-бабы шарттық құқықтың жалпы қағидатын көрсетеді. Бұдан шығатыны, әйтпесе конвенцияны бұзатын кез-келген негіздеме Конвенцияның өзі тұрғысынан табылуы керек, өйткені олар салық шарттарын түсіндірудің қабылданған принциптеріне сәйкес түсіндіріледі. Мұндай Ақтау сирек болар еді, өйткені бұл мәселені өзара келісу рәсімі шеңберінде болғаннан кейін екі мемлекет қалай қарайтынын анықтап қана қоймай, оны екі мемлекет қарастыратын кезеңге де кедергі келтіреді. Іс жүзінде мұндай шешімді мемлекеттердің бірі екіншісімен консультациясыз қабылдауы мүмкін болғандықтан және екіжақты шешім болуы мүмкін, сондықтан ол қаралмай қалады, мәселе салық төлеушінің бастамасымен өзара келісу рәсіміне жатпайды деген пікір Конвенцияның шарттарымен олар келісілген түрде расталуы керек. Салық төлеушінің өзара келісу рәсімін қозғаудан бас тартуы үшін негіз ретінде ішкі заңнаманың кедергісіне сүйенетін құзыретті орган бұл туралы басқа құзыретті органға хабарлауға және өз ұстанымының құқықтық негізін тиісінше түсіндіруге тиіс. Әдетте, ішкі заңнаманың шынайы кедергілері мәселенің өзара келісу рәсіміне енуіне кедергі келтірмейді, бірақ егер олар құзыретті органға бұл мәселені Конвенцияға сәйкес келмейтін салық төлеушіге салық салуды болдырмайтындай етіп шешуге анық және біржақты кедергі келтірсе, басқа мемлекеттің бұл мәселені салық төлеуші үшін шешуінің нақты мүмкіндігі жоқ, содан

кейін мұндай жағдай салық төлеушілерге осы процедураның ықтимал нәтижелері туралы жалған күтулер болмауы үшін жариялануы керек.

28. Басқа жағдайларда, өзара келісу рәсімін бастауға рұқсат етілуі мүмкін, бірақ келісімшарт жасалғаннан кейін туындаған ішкі құқық мәселелері құзыретті органға салық төлеуші көтерген мәселені ішінара шешуге кедергі келтіруі мүмкін. Мұндай оқиғалар құзыретті органға заңды түрде кедергі келтіретін әсер ететін жағдайларда, екіжақты талқылаулар бұл мәселені нақты шеше алмайтындай етіп, көптеген мемлекеттер мұндай мән-жайлардың өзгеруі осы құзыретті органның рәсімнен шығуына мүмкіндік беретіндей мәнге ие екендігімен келіседі. Алайда, кейбір жағдайларда қиындықтар уақытша ғана болуы мүмкін; мысалы, түзету заңнамасы қабылданған кезде, бұл жағдайда рәсім аяқталудың орнына уақытша тоқтатылуы керек. Екі құзыретті орган осы қиындықты және оның өзара келісу рәсіміне ықтимал әсерін талқылауы қажет. Сондай-ақ, салық төлеушінің пайдасына толық немесе ішінара шешім міндетті болып табылатын және оны құзыретті органдардың бірі қабылдауы керек, бірақ өзара келісім бойынша талқылау мүмкіндігі болған кезде, мысалы, бір құзыретті орган екіншісіне көмек көрсету керек екенін көрсеткен кезде жағдайлар туындайды.

29. Өзара келісу рәсімі шеңберінде қол жеткізілген келісім орындалмаған жағдайда ішкі заңнамаға сүйенуге негіздер аз болады. Мұндай келісімдерді жүзеге асыру жөніндегі міндеттеме 2-тармақтың соңғы сөйлемінде біржақты баяндалған және қазірдің өзінде бар жүзеге асыру үшін кедергілер, әдетте, келісімнің талаптарына енгізілуі тиіс. Салық конвенциялары бойынша келіссөздер кейде болжау қиын болатын ішкі заңнаманың өзгеретін жиынтығы аясында жүргізіліп жатқандықтан, бастапқы Конвенцияны талқылау және өзара келісімге қол жеткізу кезінде екі тарап та мұны түсінетіндіктен, өзара келісімнің іргелі негізін өзгертетін кейінгі күтпеген өзгерістер, әдетте, келісімді қажет болған жағдайда қайта қарауды талап етеді. Әлбетте, мұндай типтегі ішкі құқықтың дамуы сирек жағдайларда ғана орын алуы керек болған жағдайда, адалдық міндеттемелері оны мүмкіндігінше тезірек хабардар етуді талап етеді және ішкі құқық мүмкіндік беретін дәрежеде қайта қаралған немесе жаңа өзара келісімді табу үшін адал күш-жігер жұмсалуы керек. Мұндай жағдайларда салық төлеушінің талабы сол адамның жаңа өтінішінің талабы ретінде емес, әлі де күшінде болуы керек.

30. Процедураның өзіне келетін болсақ, ол бөлінген екі бөлек кезеңді қысқаша қарастыру қажет (жоғарыдағы 7-тармақты қараңыз).

31. Салық төлеушінің қарсылықтарын ұсынудан басталатын бірінші кезеңде рәсім тек салық төлеуші мен іс ұсынылған мемлекеттің құзыретті органдары арасындағы мәмілелер деңгейінде жүзеге асырылады. 1-тармақтың ережелері тиісті салық төлеушіге екі мемлекеттің әрқайсысының ішкі заңнамасына сәйкес қолда бар барлық құқықтық қорғау құралдары таусылғанына қарамастан кез келген мемлекеттің

құзыретті органына жүгіну құқығын береді. Екінші жағынан, құзыретті орган қарсылық негізді болып табыла ма деген мәселені қарауға және егер ол негізді болып көрінсе, ол бойынша 2-тармақта көзделген екі нысанның бірінде шешім қабылдауға міндетті.

31.1 "Қарсылық білдіру... негізді болады ма" екенін анықтау іс ұсынылған құзыретті органнан екі Уағдаласушы мемлекетте де салық салу Конвенцияның ережелеріне сәйкес келетіндігін анықтау үшін салық төлеушінің қарсылығын алдын ала бағалауды талап етеді. Қарсылық Уағдаласушы мемлекеттердің кез келгенінде Конвенцияға сәйкес келмейтін салық салу болған немесе болатын жағдайларда негізделген деп санау орынды.

32. Егер тиісті түрде жүгінген құзыретті орган шағымның негізді екенін мойындаса және шағым берілген салық толығымен немесе ішінара осы Мемлекетте қабылданған шараларға байланысты деп санаса, ол осындай түзетулер енгізу немесе негізделген жеңілдіктерге рұқсат беру арқылы шағымды мүмкіндігінше тезірек қанағаттандыруы керек. Бұл жағдайда мәселе өзара келісу рәсімінің бірінші (біржақты) кезеңінен шықпай-ақ шешілуі мүмкін. Екінші жағынан, мысалы, Конвенцияның осы түсіндірмесін растау үшін екінші Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органымен пікір және ақпарат алмасу пайдалы болуы мүмкін.

33. Алайда, егер осы құзыретті органға шағым берілген салық салу басқа мемлекетте қабылданған шараға толық немесе ішінара байланысты болып көрінсе, ол 2-тармақтың ережелерінен көрініп тұрғандай, өзара келісу рәсімінің екінші (екі жақты) кезеңін бастауға міндетті. Тиісті құзыретті органның бұл міндетті мүмкіндігінше тезірек орындауы өте маңызды, әсіресе қауымдастырылған кәсіпорындардың пайдасы трансферттік бағаны түзету нәтижесінде түзетілген жағдайларда.

34. Салық төлеуші 1-тармаққа сәйкес кез келген мемлекеттің құзыретті органына бір (немесе екі) мемлекеттің ішкі заңнамасына сәйкес талап қоюға немесе сот процесін бастауға бола ма, жоқ па, өз ісін ұсынуға құқылы. Егер сот процесі талап қойылған мемлекетте қаралса, осы мемлекеттің құзыретті органы түпкілікті сот шешімін күтпеуі керек, бірақ ол істі өзара келісу рәсімі үшін қолайлы деп санайтынын хабарлауы керек. Егер ол осындай шешім қабылдаса, онда ол өзі қанағаттанарлық шешімге келе алатынын немесе іс екінші Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органына берілуге тиіс екенін анықтауы тиіс. Салық төлеушінің өзара келісу рәсімін қолданысқа енгізу туралы өтініші дәлелді себептерсіз қабылданбайды.

35. Егер шағымды кез келген мемлекетте сот түпкілікті қараған болса, салық төлеуші тіпті өзара келісу рәсіміне сәйкес шағымды ұсынғысы немесе қудалағысы келуі мүмкін. Кейбір мемлекеттерде құзыретті орган сот шешімінен шығатын қанағаттанарлық шешімге келуі мүмкін. Басқа мемлекеттерде құзыретті орган сот шешімімен байланысты (яғни заң бойынша сот шешімін ұстануға міндетті) немесе әкімшілік саясатқа немесе практикаға байланысты сот шешімінен шегінбейді. Соған қарамастан, ол істі екінші Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органына ұсына алады

және одан қосарланған салық салуды болдырмау үшін шаралар қабылдауды сұрай алады.

36. Екінші кезеңде, ол басқа мемлекеттің құзыретті органының салық төлеуші жүгінген құзыретті органға жүгінуінен басталады, рәсім бұдан былай мемлекеттер арасындағы өзара қарым-қатынас деңгейінде жүзеге асырылады, былайша айтқанда, шағым берілген мемлекет оны қолдады. Бұл мемлекетаралық рәсім болса да, екінші жағынан келесі сұрақтарды қоюға болады:

– бұл, баптың атауынан және 2-тармақтың бірінші сөйлемінде қолданылатын терминдерден көрініп тұрғандай, өзара келісудің қарапайым процедурасынан басқа ештеңе емес пе немесе тараптарға келіссөздер жүргізу үшін қарапайым міндет жүктейтін, бірақ оларға келісімге келу міндетін жүктемейтін pactum de contrahendo-ны жүзеге асыру ма;

– немесе, керісінше, ол (шешілмеген мәселелерді шешу үшін 5-тармақта көзделген төрелік процеске сүйене отырып немесе рәсім бірлескен комиссия шеңберінде жүзеге асырылады деген болжамға сүйене отырып) тараптарға дауды шешу міндетін жүктейтін юрисдикциялық сипаттағы рәсім ретінде қаралуы тиіс.

37. 2-тармақ, сөзсіз, келіссөздер жүргізу міндетін көздейді; бірақ процедура арқылы өзара келісімге қол жеткізуге келетін болсақ, құзыретті органдар нәтижеге қол жеткізудің орнына барлық күш-жігерін жұмсауға міндетті. Алайда, 5-тармақта құзыретті органдар келіссөздер арқылы келісімге келе алмаған мәселелер болса да, келісімге қол жеткізуге мүмкіндік беретін тетік қарастырылған.

38. Өзара келісімді іздеуде құзыретті органдар, әрине, ең алдымен, салық төлеуші үшін міндетті болып табылатын тиісті салық заңнамасының нормалары мен Конвенцияның ережелерін ескере отырып, өз ұстанымдарын анықтауы керек. Егер мұндай ережелерді немесе ережелерді қатаң қолдану қандай да бір келісім жасасу мүмкіндігін жоққа шығарса, құзыретті органдар, халықаралық төрелік жағдайдағыдай, демеуқаржылық жауапкершілік тәртібімен салық төлеушінің қанағаттануын қамтамасыз ету үшін әділеттілік мәселелерін ескеруі мүмкін деп санауға болады.

38.1 Бірнеше мемлекеттер арасында жасалған екіжақты салық конвенцияларының үйлесуі осы Мемлекеттердің құзыретті органдарына осы конвенциялардың 25-бабының 1 және 2-тармақтарына сәйкес өзара келісім бойынша көпжақты істерді шешуге мүмкіндік береді. Көпжақты өзара келісімге мүдделі мемлекеттердің барлық құзыретті органдары арасында бірыңғай келісім жасасу жолымен не жекелеген, бірақ дәйекті екіжақты өзара келісімдер жасасу жолымен қол жеткізуге болады.

38.2 Бұл, мысалы, кәсіпорын мемлекеті салық келісімдері бар екі түрлі мемлекетте кәсіпорынның тұрақты өкілдіктері арасында пайданың дұрыс бөлінуін анықтау үшін орын алуы мүмкін. Бұл жағдайда екі тұрақты өкілдік арасындағы мәмілелерге қатысты жүргізілген түзету резидент мемлекеттегі кәсіпорынға салық салуға әсер етуі мүмкін. Кәсіпорын мемлекеті мен тұрақты өкілдіктер орналасқан мемлекеттер арасындағы

салық конвенцияларының 25-бабының 1 және 2-тармақтарының негізінде кәсіпорын мемлекетінің құзыретті органы, сөзсіз, тұрақты өкілдіктер орналасқан мемлекеттердің құзыретті органдарымен өзара келісім бойынша істі реттеуге ұмтылуға және екі салық Конвенциясына сәйкес өз резидентінің тұрақты өкілдіктеріне пайданың тиісті бөлінуін анықтау өкілеттігі бар. Егер кәсіпорындар мемлекеті мен тұрақты өкілдіктер орналасқан мемлекеттер арасындағы салық келісімдерінде 7-баптың (мысалы, ЭЫДҰ моделіне 2010 жылы бір Конвенцияда енгізілген нұсқа және басқа Конвенцияда 7-баптың алдыңғы нұсқасы), әртүрлі нұсқалары болса, құзыретті органдар қолданыстағы конвенциялардың ережелеріне сәйкес салық салуды қамтамасыз ету мақсатында тиісті шешім табу үшін жоғарыда 38-тармақта айтылған әділеттілік мәселелерін ескеруі мүмкін.

38.3 Жағдай әртүрлі мемлекеттердің бірқатар қауымдастырылған кәсіпорындары бірқатар интеграцияланған бақыланатын мәмілелерге қатысқан және барлық кәсіпорындардың мемлекеттері арасында екіжақты салық келісімдері болған жағдайларда орын алады. Интеграцияланған бақыланатын мәмілелердің мұндай сериясы, мысалы, зияткерлік меншік көпұлтты кәсіпорындар тобының (MNP) екі мүшесі арасындағы бақыланатын мәміле шеңберінде лицензияланған кезде болуы мүмкін, содан кейін лицензиат MNP тобының басқа мүшелеріне лицензиат сататын тауарларды өндіру үшін пайдаланады. Осы салық конвенцияларының 25-бабының 1 және 2-тармақтарына сүйене отырып, осы кәсіпорындар орналасқан мемлекеттердің құзыретті органдары, әрине, 9-баптың ұзартылған қол принципіне сәйкес бақыланатын операциялардың тиісті трансферттік бағаларын ұзартылған қол арақашықтығында анықтауға ұмтылуға құқылы.

38.4 Төмендегі 55-тармақта танылғандай, 38.2-тармақта сипатталған көпжақты жағдайда, тұрақты өкілдіктер орналасқан мемлекеттер арасындағы салық Конвенциясының 25-бабының 3-тармағы осы екі мемлекетке Конвенцияның тиімді қолданылуын қамтамасыз ету және осындай жағдайда орын алуы мүмкін қосарланған салық салуды тиісінше жою үшін бірлескен консультациялар жүргізуге мүмкіндік береді.

38.5 Сенімділікке ұмтылу салық төлеушілердің бірнеше мемлекеттердің қауымдастырылған кәсіпорындары арасындағы бақыланатын мәмілелердің трансферттік бағасын алдын ала анықтау үшін көпжақты алдын ала баға белгілеу келісімдеріне (APAs) ұмтылуына әкелуі мүмкін. Осы мемлекеттердің барлығының арасында екіжақты салық конвенциялары болған және осы мемлекеттердің кем дегенде біреуінің іс-әрекеті салық төлеушіні Конвенцияның ережелеріне сәйкес келмейтін салық салуға әкеп соғуы мүмкін болып көрінген жағдайларда, осы конвенциялардың 25-бабы осы Мемлекеттердің құзыретті органдарына бақыланатын мәмілелер мемлекеттер бойынша трансферттік баға белгілеуді айқындау үшін тиісті критерийлер жиынтығы туралы көпжақты негізде келіссөздер жүргізуге мүмкіндік береді. Көпжақты

өзара келісімге мүдделі мемлекеттердің барлық құзыретті органдары арасында бірыңғай келісім жасасу жолымен не жекелеген, бірақ дәйекті екіжақты өзара келісімдер жасасу жолымен қол жеткізуге болады.

39. 2 - тармақтың соңғы ұсынысының мақсаты ішкі заңнамасында есептелген жарналарды түзетуге және салықтарды қайтаруға қатысты уақытша шектеулері бар елдерге осындай уақытша шектеулерге қарамастан Келісімді жүзеге асыруға мүмкіндік беру болып табылады. Алайда, бұл ереже Конституциялық немесе өзге де құқықтық негіздер бойынша ішкі заңнамада белгіленген мерзімдерді алып тастай алмайтын мемлекеттерге өзара келісімнің өзіне олардың ішкі ескіру мерзіміне бейімделген мерзімдерді енгізуге кедергі келтірмейді (сондай-ақ, Конвенцияда осы мәселені қарастыратын балама тәсілді ұсынатын 7-баптың түсініктемесінің 62-тармағын және 9-баптың түсініктемесінің 10-тармағын қараңыз). Кейбір төтенше жағдайларда Уағдаласушы мемлекет өзара келісім жасаспауды жөн көруі мүмкін, оны жүзеге асыру талап қоюдың ішкі мерзімін елемеуді талап етеді (мұндай іс-қимыл тәртібі өзара келісім бойынша істі шешуге кедергі келтіретін 5-тармақты қолдану мүмкін болған жағдайда). Уақыт шектеулерінен басқа, келісімнің күшіне енуі үшін "соңғы сот шешімдері" сияқты басқа да кедергілер болуы мүмкін. Уағдаласушы мемлекеттер осындай кедергілерді жоюға қатысты қатаң ережелер туралы еркін уағдаласа алады. Бұл процедураны іс жүзінде жүзеге асыруға келетін болсақ, әдетте салық органдарына мүмкіндігінше өзара келісу процедурасы ешқандай жағдайда жедел кідірістермен немесе уақыт шектеулері туралы айтатын болсақ, уақыт шектеулері мен жедел кідірістердің жиынтық әсерімен бұзылмауын қамтамасыз ету үшін барлық күш-жігерін жұмсау ұсынылады. Бұл процедураны іс жүзінде жүзеге асыруға келетін болсақ, әдетте салық органдарына мүмкіндігінше өзара келісу процедурасы ешқандай жағдайда жедел кідірістермен немесе уақыт шектеулері туралы айтатын болсақ, уақыт шектеулері мен жедел кідірістердің жиынтық әсерімен бұзылмауын қамтамасыз ету үшін барлық күш-жігерін жұмсау ұсынылады.

40. Қаржы мәселелері жөніндегі Комитет трансферттік баға белгілеуді түзеткеннен кейін пайданы тиісті түзетулерге байланысты туындайтын проблемалар бойынша (9-баптың 1 және 2-тармақтарын жүзеге асыру), сондай-ақ осындай жағдайларда өзара келісу рәсімін қолданудың қиындықтары бойынша бірқатар ұсынымдар шығарды:

a) Салық органдары салық төлеушілерге трансферттік бағаны түзету ниеті туралы мүмкіндігінше тезірек хабарлауы керек, өйткені бір юрисдикция шегінде және қауымдастырылған кәсіпорындар мен тиісті салық органдары арасындағы ұлттық шекаралар арқылы салық органдары мен салық төлеушілер арасындағы барлық тиісті мәселелер бойынша мүмкіндігінше ертерек және толық байланыстарды қамтамасыз ету өте пайдалы.

b) Құзыретті органдар осы мәселелер бойынша бір-бірімен мүмкіндігінше икемді түрде, жазбаша түрде, телефон арқылы, бетпе-бет немесе дөңгелек үстелде, қайсысы ең

қолайлы екеніне байланысты өзара әрекеттесуі керек және тиісті мәселелерді шешудің ең тиімді жолдарын әзірлеуге тырысуы керек. Мемлекеттік органға сапалы нақты ақпарат алуға көмектесу үшін ақпарат алмасу туралы 26-баптың ережелерін пайдалануды көтермелеу керек, оның негізінде шешім қабылдануы мүмкін.

c) Трансферттік баға белгілеу мәселелері бойынша өзара келісім бойынша іс жүргізу барысында мүдделі салық төлеушілерге тиісті фактілер мен дәлелдерді құзыретті органдарға жазбаша да, ауызша да нысанда ұсыну үшін барлық ақылға қонымды мүмкіндіктер берілуге тиіс.

41. Жалпы өзара келісу рәсіміне келетін болсақ, комитет келесі ұсыныстарды береді :

а) Өзара келісу рәсімін құруға және жүзеге асыруға байланысты ресмилік барынша азайтылып, кез келген қажетсіз рәсімділік жойылуы тиіс.

b) әрбір іс өзара келісім бойынша басқа істердегі нәтижелердің қандай да бір теңгеріміне сілтеме жасау жолымен емес, оның жеке мәні бойынша шешілуге тиіс.

c) құзыретті органдар, қажет болған жағдайда, өзара келісу рәсімін пайдалануға қатысты ішкі ережелерді, нұсқаулықтар мен рәсімдерді тұжырымдап, жариялауға тиіс.

42. Іс кез келген Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті сотына сол мақсатпен талап арыз берген салық төлеушіге қатысты өзара келісім жасалған жағдайда туындауы мүмкін және мұндай талап әлі де қаралуда. Мұндай жағдайда салық төлеушіге осы талап бойынша сот шешім шығарғанға дейін өзара келісу рәсімінің нәтижесінде келісілген шешім қабылдауды кейінге қалдыру туралы өтінішті қанағаттандырудан бас тартуға негіз жоқ. Бұдан басқа, құзыретті органдар салық төлеушінің талап-арызы сол салық төлеуші өзара келісімге қол жеткізетін нақты мәселе бойынша жалғасатын жағдайларда құзыретті органдар деңгейіндегі кез келген терең талқылаулар сот шешімін күтуі тиіс екендігіне негізделе алады. Егер салық төлеушінің өзара келісу рәсімі туралы талабы сот ісіне қарағанда әр түрлі салық жылдарына қатысты болса, бірақ іс жүзінде бірдей нақты және құқықтық мәселелерге қатысты болса, сонымен, іс жүзінде сот шешімі салық төлеушімен сот талқылауының мәні болып табылмайтын жылдардағы қарым-қатынасқа әсер етеді деп күтілуде, содан кейін іс жүзінде бұл ұстаным жоғарыда аталған жағдайлармен бірдей болуы мүмкін. Кез келген жағдайда сот шешімін күту немесе өзара келісу рәсімін өзге де тоқтата тұру осы баптың 5-тармағында көрсетілген екі жылдық кезеңді бұзбайды немесе оның аяқталуына әкеп соқтырмайды. Әрине, егер құзыретті органдар кез-келген жағдайда мәселені мемлекетішілік сот ісін жүргізуге (мысалы, сот шешімі қабылданатын құзыретті орган сот шешімімен заңды түрде байланысты болмайды немесе шектелмейді) қарамастан шешуге болады деп санаса, онда өзара келісу рәсімі әдеттегідей жалғасуы мүмкін. Егер сот мұндай салық салу салық шартының ережелеріне сәйкес келмейді деп шешсе, құзыретті орган заң бойынша салық салу құқығынан айырылуы мүмкін. Керісінше, кейбір елдерде мұндай салық салу салық шартының ережелеріне сәйкес келеді деген

сот шешіміне қарамастан, құзыретті орган салық төлеуден босату құқығынан заңды түрде айырылмас еді. Мұндай жағдайда құзыретті органдарға өзара келісімге қол жеткізуге ештеңе кедергі келтірмеуге тиіс, оған сәйкес Уағдаласушы мемлекет құзыретті органдар салық шартының ережелеріне сәйкес емес деп қарайтын салық салудан босатады және осылайша Мемлекет соты шығарған шешімнен шегінуге тиіс.

43. Егер қандай да бір мәселе бойынша сот процесс жүргізілсе, жағдай басқаша болады, бірақ бұл талапты өзара келісу процедурасын бастауға тырысатын емес, басқа салық төлеуші берген. Егер мәселені өзара келісу арқылы шешуге тырысатын салық төлеушінің ісі Конвенцияға сәйкес келмейтін салық салудың алдын алу жөніндегі құзыретті органдардың біреуінің немесе екеуінің де іс-әрекеттерін қолдайтын болса, онда бұл басқа салық төлеушінің үлгісі бойынша заңның жалпы түсіндірмесіне негізсіз қалдырылмауы керек, дегенмен өзара келісуге ұмтылған салық төлеуші келісе алады, егер түсініктеме, мүмкін, бұл салық төлеушінің ісіне қолайлы. Басқа жағдайларда, өзара келісу рәсімі шеңберінде құзыретті органдардың талқылауды кешіктіруі барлық жағдайларда ақталуы мүмкін, бірақ құзыретті органдар 5-тармақта белгіленген уақыт шектеулерін есте ұстауы керек және мүмкіндігінше мұндай жағдайда өзара келісуді іздейтін салық төлеуші үшін жағымсыз салдардың алдын алуға тырысуы керек. Мұны, егер ішкі заңнама рұқсат етсе, кешіктіру кезінде немесе, ең болмағанда, салық төлеушінің бақылауынан тыс кешіктіру кезінде қарыз сомасын төлеуді кейінге қалдыру арқылы жасауға болады.

44. Мемлекетішілік процедураларға байланысты өтемақыны таңдау әдетте салық төлеушіге тиесілі және көп жағдайда бұл өзара келісу процедурасының формальды және екіжақты сипатының пайдасына кейінге қалдырылған апелляциялар немесе сот процестері сияқты ішкі регрессия ережелері.

45. Жоғарыда айтылғандай, салық төлеуші қандай да бір мәселе бойынша талап қоя алады немесе салық төлеуші ішкі заңнама бойынша осындай іс-әрекеттер жасау құқығын сақтай алады, алайда құзыретті органдар келісімге қол жеткізуге болады деп санауы мүмкін. Мұндай жағдайларда, алайда, сот шешімі мен сұралатын өзара келісім арасындағы сәйкессіздіктер мен қайшылықтарды болдырмау үшін белгілі бір құзыретті органның алаңдаушылығын олар туындауы мүмкін қиындықтармен немесе қиянат тәуекелдерімен ескеру қажет. Қысқаша айтқанда, мұндай өзара келісімді жүзеге асыру, әдетте, тақырып болуы керек:

– салық төлеушінің осындай өзара келісімді қабылдауына, сондай-ақ

– тараптардың өзара келісімімен реттелген мәселелер бойынша салық төлеушінің талап қоюдан бас тартуына.

45.1 Кейбір мемлекеттерде аудиторлық есептеулер аудиторлық құжаттаманы жабуға жәрдемдесу тетігі ретінде пайдаланылуы мүмкін. "Бірыңғайлау" тіркесінен көрініп тұрғандай, әдетте салық төлеуші де, қатысушы салық басқармасы да жеңілдіктер жасайды, бұл аудит салық шартын түсіндіруге немесе қолдануға

байланысты мәселелерді қамтитын, өзара келісу процедурасы арқылы шешілуі мүмкін қиын мәселелерді тудыруы мүмкін. Салық әкімшілігінің жеңілдіктерінің бірі кейде салық төлеушінің одан әрі жүгінуіне шектеу болып табылады, ол кейбір жағдайларда салық төлеушінің аудиторлық есеп айырысумен қамтылған мәселелер бойынша өзара келісу рәсімін бастамау туралы келісімін қамтуы мүмкін. Қосарланған салық салу көбінесе құзыретті органдарға өзара келісу рәсімі арқылы екіжақты реттеуге қол жеткізуге мүмкіндік бермейтін және тексеру аяқталғаннан кейін бірінші Уағдаласушы мемлекетке төленген салыққа қатысты өзінің ішкі заңнамасына сәйкес босатудан бас тартуға әкеп соғуы мүмкін осындай уағдаластықтардың салдары болуы мүмкін. Осылайша, салық төлеушіден аудиторлық реттеу шеңберінде істі құзыретті органға ұсыну құқығынан 25-баптың 1-тармағында көзделген бас тартуды талап етуге болмайды, өйткені бұл салық шартын тиісінше қолдануға кедергі келтіруі мүмкін. Алайда, осы тармақтың мақсаттары үшін "аудиторлық реттеу" аудит және сараптама функцияларына тәуелді емес және салық төлеушінің сұрауы бойынша ғана қол жеткізуге болатын дауларды реттеу/шешудің әкімшілік немесе заңнамалық процесінің нәтижесі болып табылатын шарттық дауды реттеуді қамтымайды. Елдер өздерінің келісімшарттық серіктестеріне осындай әкімшілік немесе жарғылық процестер туралы хабарлауы керек және картаға қатысты осы процестердің салдарын осындай процестерге арналған мемлекеттік нұсқаулықта және картаға арналған бағдарламалық нұсқаулықта тікелей ескеруі керек.

46. Кейбір мемлекеттер даулы салық сомасының барлығын немесе белгілі бір бөлігін төлегенге дейін өзара келісу рәсімін салық төлеуші бастамашылық ете алмайды деп санайды. Мұндай мемлекеттер рәсімнің нәтижесіне байланысты толық немесе ішінара өтелуге жататын өтелмеген салықтарды төлеу туралы талап мәні бойынша 25-бапта реттелмейтін рәсімдік мәселе болып табылады, сондықтан оған сәйкес келеді деп санайды. Көптеген мемлекеттер ұстанатын қарама-қарсы көзқарас – 25-бап салық төлеушінің процедура басталғанға дейін не істеуі керек екенін және ол мұндай талап қоймайтынын көрсетеді. Мұндай мемлекеттер рәсім салық төлеушіге салық салынғанға дейін немесе міндеттеме туралы хабардар етілгенге дейін де жүзеге асырылуы мүмкін екендігінде (жоғарыда 14-тармақта айтылғандай) және 3-тармаққа сәйкес құзыретті орган бастамашылық еткен рәсім үшін мұндай талап анық жоқ екенін мойындауда өз көзқарастарына қолдау табады.

47. 25-бап салық төлеушіге даулы салықтың барлығын немесе бір бөлігін қажетті төлеу жүргізілмегені негізінде өзара келісу рәсімін қозғаудан бас тартылуы мүмкін бе деген сұраққа нақты жауап бермейді. Алайда, осы мәселе бойынша қандай пікір қабылданатынына қарамастан, осы бапты жүзеге асыру кезінде өзара келісу рәсімі Конвенцияның негізгі ережелерін қолдайтынын, сондықтан 25-баптың мәтінін

Конвенцияның объектісі мен мақсаттары контекстінде және аясында, қосарланған салық салуды болдырмауды және салық төлеуден жалтаруды және салық төлеуден жалтаруды болдырмауды қоса алғанда, түсіну керек екенін мойындау керек салықтар.

47.1 Уағдаласушы мемлекеттің ішкі заңнамасын қолданумен ғана байланысты даулардан айырмашылығы, өзара келісу рәсімі шеңберінде қаралатын даулар көп жағдайда қосарланған салық салумен байланысты. Сондықтан мемлекеттер қолма-қол ақша қозғалысы мәселелерін мүмкіндігінше ескеруі керек, салық төлеушінің айтуынша, тиісті Конвенцияның ережелеріне қайшы, кем дегенде ішінара өндіріп алынған соманың аванстық төлемін талап етеді. Өзара келісу рәсімі, сайып келгенде, Конвенцияға сәйкес келмейтін кез келген қосарланған салық салуды немесе басқа салық салуды алып тастаса да, өзара келісім рәсімін жасасқанға дейін салық төлеу туралы талап салық төлеушіге өзара келісу рәсімі шешілгенге дейінгі кезеңде тиісінше салынбаған сомамен ұсынылған ақшаның уақытша құнын тұрақты түрде жоғалтуы мүмкін, кем дегенде өте кең таралған жағдайда, тиісті Уағдаласушы мемлекеттердің тиісті пайыздық саясаты салық төлеушіге бұл шығыстарды толық өтемеген кезде. Осылайша, бұл мұндай жағдайларда өзара келісу рәсімі қосарланған салық салудың немесе Конвенцияға сәйкес келмейтін өзге де салық салудың ауыртпалығын экономикалық тұрғыдан толық жою мақсатына жете алмайтынын білдіреді. Сонымен қатар, егер бұл экономикалық ауыртпалық ақырында алынып тасталса да, салық төлеушінің екі Уағдаласушы мемлекетке бірдей табысқа салық төлеуін талап ету трансшекаралық сауда мен инвестицияларға кедергілерді жою жөніндегі Конвенцияның мақсаттарына сәйкес келмейтін ақша ағындарының ауыртпалығын салуы мүмкін. Кем дегенде, өтелмеген салықты төлеу, егер бұл ішкі заңнаманы қайта қарау басталғанға дейінгі талап болып табылмаса, өзара келісу рәсімін бастау үшін талап болмауы тиіс. Мемлекеттер мұны конвенцияда 2-тармақтың соңында келесі мәтінді қосу арқылы тікелей қарастырғысы келуі мүмкін:

Өзара келісім бойынша кез келген іс жүргізу қаралатын кезең ішінде бағалау және өндіріп алу рәсімдерін тоқтата тұру құқықтық қорғаудың Ішкі әкімшілік немесе сот құралдарын пайдаланатын адамға қолданылатын шарттармен жүзеге асырылады.

Сондай-ақ, кем дегенде, егер өзара келісу рәсімі салық төлеуші салық төлегенге дейін (мысалы, бағалау нәтижесінде) басталса, онда төлем салық салынғаннан кейін ғана талап етілуі керек.

48. Алдыңғы тармақта сипатталған себептерге байланысты өзара келісу рәсімі шешілгенге дейін салық жинауды тоқтата тұру қалаған саясат болуы мүмкін. Сонымен қатар, осы салықтан босатуды алу үшін өзара келісу рәсіміне қол жеткізу шарты ретінде салықтық бағалауды төлеу туралы кез-келген талап, әдетте, осындай дауларды шешу үшін өзара келісу рәсіміне кең қол жетімділікті қамтамасыз ету саясатымен сәйкес келмейді. Мұндай талаптың тағы бір тітіркендіргіш асқынуы, егер ел өзара келісу процедурасын адал талқылауға дайын болмаса, онда жиналған салықтарды

қайтару ықтимал нәтиже болуы мүмкін болса, істерді шешудің кешігуі болуы мүмкін. Көптеген мемлекеттерде өзара келісу рәсімі шешілгенге дейін салықты есептеуді және/ немесе өндіріп алуды тоқтата тұру оны жүзеге асыру мақсатында заңнамалық өзгерістер енгізуді талап етуі мүмкін. Сондай-ақ мемлекеттер 2-тармақтың соңында мынадай мәтінді қоса отырып, Конвенцияда бағалау және жинау рәсімдерін тоқтата тұруды тікелей көздеуі мүмкін:

Бағалау және жинау рәсімдері өзара келісім бойынша кез келген іс жүргізу қаралып жатқан кезең ішінде тоқтатыла тұруға тиіс.

Салықты өндіріп алуды өзара келісу рәсімі шешілгенге дейін кез келген тоқтата тұруға байланысты 27-баптың 4-тармағына сәйкес сақтау шараларының бар-жоғын еске салу маңызды.

48.1 Уағдаласушы мемлекеттердің ішкі заңнамасының деректерін бағалау және жинау рәсімдерінде елеулі айырмашылықтар болуы мүмкін болғандықтан, екіжақты келіссөздер барысында осындай рәсімдер осы бапты тиімді жүзеге асыру үшін туындауы мүмкін кез келген кедергілерді жою үшін өзара келісу рәсімі реттелгенге дейін осы рәсімдердің әрбір мемлекетте қалай әрекет ететінін тексеру маңызды болуы мүмкін. Мысалы, егер мемлекет өтелмеген салықты төлеу салық төлеушінің өзара келісу рәсіміне бастамашылық етуінің алғышарты деп санаса, онда бұл туралы конвенция шарттары туралы келіссөздер барысында шарт бойынша серіктеске хабарлау қажет. Уағдаласушы мемлекеттердің екеуі де осы көзқарасты ұстанатын жағдайларда, жалпы түсінік бар, сонымен қатар салық төлеушінің соманы екі рет төлеуге міндетті екендігі туралы ерекше қауіп бар. Бұл мүмкіндік беретін жағдайларда ішкі заңнама (немесе алдыңғы тармақтағы шарттық ереже) бұл мәселені шешу үшін мемлекеттер қарастыра алатын мүмкіндіктердің бірі-өзара келісу процедурасы аяқталғанға дейін сенімгерлік басқаруда, депозитке салуда немесе соған ұқсас екі соманың жоғарырақ мөлшерін сақтау. Сонымен қатар, салық төлеушінің Банкі берген банктік кепілдік құзыретті органдардың талаптарын қанағаттандыру үшін жеткілікті болуы мүмкін. Басқа тәсіл ретінде бір немесе басқа мемлекет (мысалы, жарналарды есептеу уақыты немесе шартқа сәйкес резидент мемлекеттің мәртебесімен айқындалатын) басқа мемлекетке төленген сома мен егер бар болса, ол талап ететін сома арасындағы айырмадан аспайтын төлемді талап етуге келісе алады. Осы мүмкіндіктердің қайсысы ашық, сайып келгенде, белгілі бір мемлекеттің ішкі заңнамасына (әкімшілік талаптарды қоса алғанда) және қолданыстағы Шарттың ережелеріне байланысты, бірақ дәл осындай нұсқалар өзара келісу рәсімінің барынша тиімді жұмыс істеуін қамтамасыз ету мақсатында мүмкіндігінше қарастырылуы керек. Мемлекеттер салық төлеуші бастамашылық еткен өзара келісу рәсімінің алғышарты ретінде немесе осы рәсім шеңберінде мәселені белсенді қарау үшін белгілі бір өтелмеген салықты төлеуді талап еткен жағдайларда, оларда құзыретті органдар қол жеткізген өзара келісім нәтижесінде салық төлеушіге қайтарылуға жататын кез келген

базалық сомаға пайыз сомасын қайтарудың қолданыстағы жүйесі болуға тиіс. Мұндай кез-келген пайыздық төлем базалық соманың құнын және салық төлеушіге қол жетімді болмаған уақыт кезеңін жеткілікті түрде көрсетуі керек.

49. 2-бапқа түсініктеменің 4-тармағында көптеген мемлекеттер 2-бапта қамтылған салықтарға байланысты пайыздар мен әкімшілік айыппұлдарды өздері 2-баптың күшіне енеді деп санамаса да, егер мұндай пайыздар мен әкімшілік айыппұлдар 2-бапта қамтылған салықтарға тікелей байланысты болса, олар тиісті түрде азайтылуы немесе өзара келісім рәсіміне сәйкес қамтылатын негізгі салық азаятын немесе алынатын дәрежеде алынып тасталады. Демек, базалық салық міндеттемесіне (немесе түзету сомасы немесе салық салынатын кіріс сомасы сияқты салықты анықтауға қатысты басқа сомаға сілтеме жасай отырып) сілтеме жасай отырып есептелген пайыздарды немесе әкімшілік айыппұлды қолданған Уағдаласушы мемлекет және кейіннен 25-баптың 1 және 2-тармақтарына сәйкес өзара келісім рәсіміне сәйкес осы базалық салық міндеттемесін азайтуға немесе алып тастауға келіскен соманы пропорционалды түрде азайтуға немесе осындай пайыздарды немесе әкімшілік айыппұлды алып тастауға тиіс.

49.1 Керісінше, басқа әкімшілік санкциялар (мысалы, трансферттік баға белгілеу бойынша тиісті құжаттаманы ұсынбағаны үшін айыппұл) өзара келісу рәсімінің сұрау салу объектісі болып табылатын салық міндеттемесімен тікелей байланысты емес ішкі заңнаманы сақтау мәселелеріне қатысты болуы мүмкін. Қағида осы баптың 1 және 2-тармақтарында көзделген өзара келісу рәсімдерінің қолданысына жатпайды. Алайда, 25-баптың 3-тармағына сәйкес құзыретті органдар Конвенцияға сәйкес келмейтін салық салуға тікелей байланысты емес айыппұл ақтау немесе одан да көп болып табылмайтын нақты жағдайда бірлесіп консультация бере алады және келісе алады. Мысалы, егер немқұрайлылық, қасақана мінез-құлық немесе алаяқтық үшін әкімшілік айыппұл белгіленген мөлшерде салынса және кейіннен өзара келісу рәсімінде ешқандай алаяқтық ниет, қасақана мінез-құлық немесе немқұрайлылық болмағаны келісілсе, құзыретті органдар мұндай жазаны қолданған Уағдаласушы мемлекет оны қайтарып алады деп уағдаласа алады. Осы баптың 3-тармағына сәйкес құзыретті органдар жалпы өзара келісім жасаса алады, оған сәйкес олар өзара келісім рәсімі арқылы Конвенцияны қолдануға қатысты қиындықтар немесе күмән туғызатын пайыздар мен әкімшілік айыппұлдарға байланысты мәселелерді 1 және 2-тармақтарға сәйкес шешуге ұмтылатын болады. Уағдаласушы мемлекеттер, егер олар мұны қалаулы деп тапса, екінші сөйлемде мыналарды қоса отырып, 1-тармаққа сәйкес ұсынылған өзара келісу рәсімі жағдайында осы тармақты пайыздар мен әкімшілік айыппұлдарға қолдануды тікелей көздей алады:

Құзыретті органдар сондай-ақ осы іске байланысты пайыздар мен әкімшілік айыппұлдарға қатысты ішкі заңнаманың ережелерін қолдану туралы уағдаласуға ұмтылады.

49.2 Прокурор немесе сот тағайындайтын қылмыстық жазалар, әдетте, өзара келісу рәсіміне жатпайды. Көптеген мемлекеттерде құзыретті органдардың бұл жазаларды азайтуға немесе жоюға заңды құқығы жоқ.

49.3 Өзара келісім көбінесе салық міндеттемесінің бір Уағдаласушы мемлекетте сақталуына әкеледі, ал екінші Уағдаласушы мемлекет өзі алған салықтың барлығын немесе бір бөлігін өтеуі керек. Мұндай жағдайларда, егер екі Уағдаласушы мемлекетте салық міндеттемелері мен өтемақысы бойынша пайыздар қалай есептелетініне қатысты асимметриялар болса, мысалы, бірінші Уағдаласушы мемлекет өзара келісім рәсімінің сұрау салу объектісі болған салық бойынша төлемді кешіктіргені үшін пайыздарды алған жағдайда, ал екінші Уағдаласушы мемлекет айтарлықтай экономикалық ауыртпалықты көтере алады ол салық төлеушіге өтеуі тиіс сомаға артық төлем үшін пайыздар бермейді. Сондықтан уағдаласушы мемлекеттер өзара келісім рәсімі туралы сұрау салудың объектісі болып табылатын салық міндеттемесіне байланысты пайыздардан босатуды қамтамасыз ету үшін икемді тәсілдерді қабылдауға ұмтылуы тиіс. Пайыздарды төлеуден босату, әсіресе, салық төлеуші өзара келісім процесінде болған кезең үшін орынды болар еді, өйткені өзара келісім рәсімі арқылы істі шешуге кететін уақыт мөлшері көбінесе салық төлеушінің бақылауынан тыс болады. Уағдаласушы мемлекеттің ішкі заңнамасындағы өзгерістер құзыретті органның өзара келісім рәсіміне сәйкес келісілген пайыздарды төлеуден босатуды ұсынуы үшін талап етілуі мүмкін.

49.4 Конвенцияның мақсаты қосарланған салық салуды болдырмау болып табылады және мемлекеттерге конвенцияларды адал орындау талабы пайыздық және айыппұл төлемдері салық төлеушілерге ақша қаражаттарының қозғалысы үшін байланысты шығындар мен салдарларға байланысты өзара келісім рәсімін бастауға тиімді кедергі келтіретіндей енгізілмеуі керек деп болжайды. Пайыздар мен әкімшілік айыппұлдар салық төлеушілердің 25-бапта көзделген өзара келісім рәсіміне бастамашылық жасау құқығын қоса алғанда, Конвенцияның артықшылықтарына деген сенімін елеулі түрде тежейтін немесе жоққа шығаратын тәсілдермен қолданылмауға тиіс. Мысалы, мемлекеттің өтелмеген айыппұлдар мен пайыздарды төлеуге қатысты талаптары салық төлеушілердің ішкі заңнаманы қайта қарауына қарағанда, өзара келісу процедурасы аясында салық төлеушілер үшін ауыр болмауы керек.

3-тармақ

50. Осы тармақтың бірінші сөйлемінде құзыретті органдарға мүмкіндігінше түсіндірудің немесе қолданудың қиындықтарын өзара келісім жолымен шешу ұсынылады және уәкілеттік беріледі. Бұл, негізінен, салық төлеушілердің белгілі бір санатына қатысты немесе оларға қатысты болуы мүмкін жалпы сипаттағы қиындықтар, тіпті егер олар әдетте 1 және 2-тармақтарда анықталған процедураға сәйкес келетін жеке іспен байланысты болса да.

51. Бұл ереже Конвенцияны қолдануға байланысты туындайтын қиындықтарды шешуге мүмкіндік береді. Мұндай қиындықтарға олар туындайтын Уағдаласушы мемлекетте дивидендтерден, пайыздардан және роялтиден шегерілетін салықтан босату рәсімдерін белгілеуге және қолданысқа енгізуге байланысты туындауы мүмкін практикалық сипаттағы қиындықтар ғана емес, сондай-ақ Конвенция ережелерінің осы түрдегі қалыпты әрекетіне нұқсан келтіруі немесе қиындатуы мүмкін қиындықтар да жатады. келіссөздерге қатысушылар оларды қалай ойластырды, олардың шешімі Конвенцияны түсіндіруге қатысты алдын-ала келісімге тәуелді емес.

52. Осы Ережеге сәйкес құзыретті органдар, атап айтқанда:

– Конвенциядағы термин толық емес немесе екіұшты анықталған жағдайда, кез келген қиындықтарды жою үшін оның анықтамасын толықтыру немесе нақтылау.

– Мемлекеттің заңнамасы теңгерімге нұқсан келтірмей өзгертілген немесе Конвенцияның мәнін қозғайтын жағдайларда, осындай өзгерістерден туындайтын жаңа салық салу жүйесіне байланысты туындауы мүмкін кез келген қиындықтарды реттеу.

– Қарыз алушы еліндегі жұқа капиталдандыру ережелеріне сәйкес пайыздар дивидендтер ретінде қарастырыла алатынын және егер солай болса, олар дивидендтер сияқты несие берушінің тұратын елінде қосарланған салық салудан босатыла ма екенін анықтау мақсатында (мысалы, тиісті екіжақты Конвенцияда мұндай босату көзделген кезде бас/еншілес компания режиміне сәйкес босату).

– Баға белгілеу туралы екіжақты алдын ала келісімдер (APAs) жасасу, сондай-ақ конвенцияларды түсіндіруге немесе қолдануға қатысты қиындықтар немесе күмән туындаған жағдайларда Уағдаласушы мемлекеттердің әрқайсысы екіжақты салық Конвенциясын жасасқан үшінші мемлекеттердің құзыретті органдарымен көпжақты келісімдер жасасу мақсатында (әсіресе Уағдаласушы мемлекеттердің ешқандай іс-әрекеті Конвенцияның ережелеріне сәйкес келмейтін салық салуға әкеп соқпайтын жағдайларда). Көпжақты өзара келісімге мүдделі мемлекеттердің барлық құзыретті органдары арасында бірыңғай келісім жасасу жолымен не жекелеген, бірақ дәйекті екіжақты өзара келісімдер жасасу жолымен қол жеткізуге болады.

– 1 және 2-тармақтарды, сондай-ақ осы тармақтың екінші ұсынысын көпжақты (жоғарыдағы 38.1-38.5 тармақтарын және төмендегі 55-55.2 тармақтарын қараңыз) істерге және үшінші мемлекеттердің өзара келісу рәсіміне қатысуына қолданудың тиісті рәсімдері, шарттары мен шарттары айқындалсын, егер істі шешу үшінші мемлекеттерде салық салуды қозғауы немесе қозғалуы мүмкін болса.

53. 3-тармақ "Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдарына", яғни, әдетте, Конвенцияны жүзеге асыруға жауапты қаржы министрлеріне немесе олардың уәкілетті өкілдеріне Конвенцияны түсіндіруге байланысты туындайтын кез келген қиындықтарды өзара келісім бойынша шешуге өкілеттік береді. Алайда, Уағдаласушы мемлекеттердің ішкі заңнамасына байланысты басқа органдардың (Сыртқы істер министрлігі, соттар) халықаралық шарттар мен келісімдерді, сондай-ақ Конвенцияда

көрсетілген "құзыретті органды" түсіндіруге құқығы бар екенін және бұл кейде осындай басқа органдардың айрықша құқығы болып табылатынын назардан тыс қалдырмау маңызды.

54. Түсіндірудің немесе қолданудың жалпы қиындықтарын шешетін өзара келісімдер құзыретті органдар өзара келісімді өзгертуге немесе жоюға келіскенге дейін әкімшіліктер үшін міндетті болып табылады.

55. 3-тармақтың екінші ұсынысы құзыретті органдарға Конвенция ережелерінің қолданысына жатпайтын қосарланған салық салу жағдайларын да қарауға мүмкіндік береді. Осыған байланысты Уағдаласушы мемлекеттердің екеуінде де тұрақты өкілдіктері бар үшінші мемлекет резидентінің жағдайы ерекше қызығушылық тудырады. 3-тармақтың екінші ұсынысы Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдарына тұрақты өкілдіктер арасындағы мәмілелерге қатысты орын алуы мүмкін қосарланған салық салуды жою мақсатында бір-бірімен кеңесуге мүмкіндік береді. Бұл, мысалы, Уағдаласушы мемлекеттің біреуінің немесе екеуінің де үшінші мемлекетпен екіжақты салық Конвенциясы болмаған жағдай болуы мүмкін. Егер Уағдаласушы мемлекеттің екеуінде де үшінші мемлекетпен Конвенция болса, онда осы екі Конвенцияның үйлесуі барлық үш мемлекеттің құзыретті органдарына осы конвенциялардың 25-бабының 1, 2 және 3-тармақтарына сәйкес өзара келісім бойынша істі шешуге мүмкіндік беруі мүмкін (жоғарыдағы 38.2 және 38.4-тармақтарды қараңыз) . Барлық қатысушы мемлекеттердің құзыретті органдары арасындағы көпжақты келісім кез келген қосарланған салық салудың жойылуын қамтамасыз етудің ең жақсы тәсілі болып табылады.

55.1 Кейбір Уағдаласушы мемлекеттердің ішкі заңнамасы Конвенцияда тікелей немесе жанама түрде қаралмайтын мәселелер бойынша Конвенцияны толықтыруға кедергі келтіреді. Мұндай жағдайларда Конвенцияны осы мәселеге арналған хаттамамен толықтыруға болады. Алайда, 3-тармақтың екінші ұсынысы Уағдаласушы мемлекеттерге осындай жеңілдіктер беру олардың тиісті ішкі заңнамасына қайшы келетін немесе басқа да қолданылатын салық шарттарының ережелерімен жол берілмейтін жағдайларда қосарланған салық салуды жоюға мүмкіндік бермейді. Бұл ұсыныс Уағдаласушы мемлекеттерге Конвенцияда көзделмеген жағдайларда ғана олардың тиісті ішкі заңдарына сәйкес немесе Уағдаласушы мемлекеттердің бірі үшінші мемлекетпен жасасқан салық шартына сәйкес қосарланған салық салуды жою мақсатында бір-бірімен консультация жүргізуге мүмкіндік береді. Мәселен, мысалы, Уағдаласушы мемлекеттердің екеуінде де тұрақты өкілдіктері бар үшінші мемлекеттің кәсіпорны жағдайында 3-тармақтың екінші ұсынысы Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдарына өздерінің тиісті ішкі салық заңнамасын дәйекті қолдану мақсатында, атап айтқанда осы тұрақты өкілдіктер арасындағы кез келген мәмілелерге қатысты істің фактілері мен мән-жайларын келісуге мүмкіндік береді; алайда Уағдаласушы мемлекеттер мұндай тұрақты өкілдіктердің пайдасын олардың тиісті ішкі

заңнамасымен немесе Уағдаласушы мемлекет пен осы үшінші мемлекет арасында жасалған салық шартының ережелерімен рұқсат етілген шамада ғана кез келген қосарланған салық салудан босата алады. (яғни, Уағдаласушы мемлекет пен үшінші мемлекет арасындағы салық шартының 7-бабы мен 23-бабы). Осылайша, осы мысалдар көрсеткендей, 3-тармақ салық келісімшарттарының үйлестірілген және тиімді жұмыс істеуін қамтамасыз ету үшін құзыретті органдармен кеңесу мүмкіндігін қамтамасыз етуде шешуші рөл атқарады.

55.2 3-тармақтың бірінші ұсынысына сәйкес құзыретті органдар 1-тармаққа сәйкес ұсынылған істі осы үшінші мемлекеттегі табысқа немесе капиталға салық салу осы істің шешілуіне әсер етуі немесе әсер етуі мүмкін жағдайларда кез келген үшінші мемлекеттің құзыретті органымен реттеуге ұмтылатыны туралы жалпы негізде уағдаласа алады. Көпжақты өзара келісу рәсімдерін тікелей көздегісі келетін Уағдаласушы мемлекеттер 2-тармақтың мынадай баламалы тұжырымын пайдалануға келісе алады:

2. Құзыретті орган, егер қарсылық оған негізделген болып көрінсе және егер ол өзі қанағаттанарлық шешімге келе алмаса, Конвенцияға сәйкес келмейтін салық салуды болдырмау мақсатында істі екінші Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органымен өзара келісім бойынша шешуге ұмтылады. Егер істің шешілуіне кез келген үшінші мемлекеттегі табыс немесе капиталға салық салу әсер етуі немесе әсер етуі мүмкін болса, құзыретті органдар істі кез келген осындай үшінші мемлекеттің құзыретті органымен өзара келісім бойынша Уағдаласушы мемлекеттердің әрқайсысы мен осы үшінші мемлекет арасында салық Конвенциясы қолданылған жағдайда шешуге ұмтылады, осы үшінші мемлекеттің құзыретті органы 1-тармақта көзделген үш жылдық кезең ішінде істі өзара келісім бойынша шешу үшін Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдарымен кеңесуге келіседі. Істі шешу үшін құзыретті органдар Уағдаласушы мемлекеттер мен рәсімге қатысатын кез келген үшінші мемлекет арасындағы салық конвенцияларының тиісті ережелерімен бірге осы Конвенцияның тиісті ережелерін назарға алады. Қол жеткізілген кез келген Келісім Уағдаласушы мемлекеттердің ішкі заңнамасында белгіленген кез келген уақытша шектеулерге қарамастан жүзеге асырылады.

4-тармақ

Осы тармақ құзыретті органдардың өзара келісім бойынша не 1 және 2-тармақтарда айқындалған рәсімге жататын жекелеген істі не Конвенцияны түсіндіруге немесе қолдануға қатысты және 3-тармақта аталғандарға қатысты жалпы проблемаларды шешу үшін бірлескен консультациялар қалай өткізе алатынын айқындайды.

57. Біріншіден, ол құзыретті органдардың бір-бірімен тікелей байланыса алатындығын қарастырады. Сондықтан ақпаратты дипломатиялық арналар арқылы берудің қажеті жоқ.

58. Құзыретті органдар бір-бірімен хаттар, факсимильді байланыс, телефон арқылы сөйлесу, тікелей кездесулер немесе кез келген басқа ыңғайлы тәсілмен сөйлесе алады. Мұндай органдар, егер қаласа, осы мақсат үшін ресми түрде бірлескен комиссия құра алады.

59. Осы бірлескен комиссияға келетін болсақ, 4-тармақ Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдарына осы органның мүшелерінің санын және рәсімдерінің ережелерін айқындау құқығын қалдырады.

60. Алайда, Уағдаласушы мемлекеттер осы саладағы кез-келген формализмнен аулақ бола алады, дегенмен олар 2-тармаққа сәйкес бірлескен комиссия қарайтын салық төлеушілерге белгілі бір маңызды кепілдіктер беруге міндетті, атап айтқанда:

– жазбаша немесе ауызша өтініштерді жеке өзі немесе өкіл арқылы жасау құқығы;

– адвокаттың көмек алу құқығы.

61. Алайда, салық төлеушіге немесе оның өкілдеріне іс бойынша құжаттарды ашу рәсімнің ерекше сипатына байланысты орынсыз болып көрінеді.

62. Құзыретті органдар өз өкілдерін Бірлескен комиссияның құрамына тағайындау кезінде негізінен пайдаланатын таңдау еркіндігін бұзбай, олардың әрбір делегацияға төрағалық етуді тапсыруға келіскені жөн болар еді, оған рәсімге жауапты қызметтің бір немесе бірнеше өкілдері, жоғары лауазымды тұлға немесе судья, негізінен оның ерекше тәжірибесін ескере отырып сайланған болуы мүмкін; мұндай адамдардың қатысуы келісімге келуді жеңілдетеді деп сену орынды.

5-тармақ

63. Бұл тармақ құзыретті органдар екі жыл ішінде 2-тармаққа сәйкес келісімге қол жеткізе алмаған жағдайда, шешілмеген мәселелер істі ұсынған адамның жазбаша талабы бойынша төрелік тәртіппен шешілетінін көздейді. Бұл процесс құзыретті органдардың алдын ала рұқсатына тәуелді емес: қажетті іс жүргізу талаптары орындалғаннан кейін өзара келісім жасасуға кедергі келтіретін шешілмеген мәселелер төрелікке берілуге тиіс.

64. Осы тармақта көзделген төрелік процесс құқықтық қорғаудың балама немесе қосымша құралы болып табылмайды: егер құзыретті органдар Конвенцияны қолдануға қатысты шешілмеген мәселелерді қалдырмайтын келісімге қол жеткізген болса, онда өзара келісім туралы өтініш білдірген адам құзыретті органдар қол жеткізген келісім істің дұрыс шешілуін қамтамасыз етеді деп есептемесе де, төрелікке берілуі мүмкін шешілмеген мәселелер жоқ. Осылайша, бұл тармақ құзыретті органдар істі шешуге кедергі келтіретін бір немесе бірнеше мәселелер бойынша келісімге келе алмайтын жағдайларда, істі шешу осы мәселелерді төрелікке беру арқылы әлі де мүмкін болуын қамтамасыз ету арқылы осы рәсімнің тиімділігін арттыруға қызмет ететін өзара келісу рәсімін кеңейту болып табылады. Осылайша, осы тармаққа сәйкес істі шешу әлі де өзара келісім тәртібімен жүзеге асырылады, ал іс бойынша келісімге қол жеткізуге кедергі келтіретін нақты мәселені шешу төрелік процесте қаралады. Бұл 5-тармақта

белгіленген процесті коммерциялық немесе мемлекеттік-жекеменшік төрелік сот процессінен басқа нысандарынан ажыратады, онда төрелік алқаның юрисдикциясы бүкіл істі шешуге қолданылады.

65. 2017 жылға дейін 5-тармақтың ескертпесінде кейбір мемлекеттерде ұлттық заңнама, саяси немесе әкімшілік ойлар осы тармақта көзделген төрелік процестің түріне жол бермеуі немесе ақтауы мүмкін екендігі және төрешілерге салық мәселелерін шешуге кедергі келтіретін конституциялық кедергілердің мысалы келтірілгені көрсетілген. Алайда, бұл даулар өзара келісім рәсімінің өз рөлін атқаруына жол бермейтін жағдайларда құзыретті органдар арасындағы дауларды шешуді қамтамасыз ететін төрелік тетікті енгізудің маңыздылығын мойындау үшін ескерту алынып тасталды.

65.1 5-тармақ төрелік процестің маңызды шарттарын қамтиды. Осы тармақтың соңғы сөйлемі құзыретті органдардан осы процесті қолдану тәсілін келісуді талап етеді, сондықтан бұл процестің процедуралық аспектілерінің көпшілігі құзыретті органдар арасындағы келісімде анықталады деп күтілуде (төмендегі 85-тармақты және қосымшаға енгізілген "өзара төрелік келісімнің" үлгісін қараңыз). Алайда, кейбір мемлекеттер Конвенцияның өзіне осы процедуралық аспектілердің кейбірін қосуды жөн көруі мүмкін. Бұл төрелік сот процессін ережесін қиындатса да, мемлекет осы аспектілердің (төрешілерді тағайындауға және олар хабарлаған ақпараттың құпиялылығына қатысты ережелер сияқты) кейбірінің маңыздылығы осы мәселелер Конвенцияның өзінде қаралуы керек деп санауы мүмкін. 2016 жылғы 31 желтоқсанда қол қою үшін ашылған салық базасының тозуын болдырмау және салық салудан пайданы алып тастау жөніндегі шараларға қатысты салық шартын жүзеге асыруға арналған көпжақты Конвенцияның VI бөлімі ("көпжақты құжат") төрелік сот процессі көптеген рәсімдік аспектілерін қамтитын конвенцияның жақсы мысалы болып табылады.

66. Кейбір мемлекеттер 5-тармақты қосқысы келуі мүмкін, бірақ оны қолдануды шектеулі жағдайлармен шектейді. Мысалы, төрелік сот процессіне қол жетімділік негізінен нақты сипаттағы мәселелерге қатысты істермен шектелуі мүмкін. Сондай-ақ, төрелік сот процессі трансферттік баға белгілеу немесе тұрақты өкілдіктің болуы туралы мәселелер сияқты белгілі бір істер кластарында туындайтын мәселелерді қарауға әрқашан дайын, сонымен бірге төрелік сот процессін жеке негізде басқа мәселелерге таратады. 5-тармақты қолдануды шектегісі келетін мемлекеттер Төрелік ережені қолдану аясын кез келген маңызды шектеу өзара келісім рәсімі туралы істе туындайтын шешілмеген мәселелерді шешуді қамтамасыз етуде оның тиімділігін шектей алатынын есте ұстаған жөн.

66.1 Егер 5-тармақ төрелік ережені қамтитын алдыңғы Конвенцияның ережелерін алмастыратын немесе көпжақты құжаттың VI бөлігі қолданылатын жаңа конвенцияға енгізілген болса, Уағдаласушы мемлекеттерге жаңа Конвенцияның 5-тармағы осы

алдыңғы Конвенцияның ережелеріне байланысты істерге қолданылатынын түсіндірген жөн. Егер олай болмаса, Уағдаласушы мемлекеттер осы алдыңғы Конвенцияның ережелеріне сәйкес туындайтын шешілмеген мәселелерді төрелік талқылауды қамтамасыз ету үшін мән-жайларға байланысты алдыңғы Конвенцияның немесе көпжақты құжаттың VI бөлігінің төрелік ережесінің қолданылуын жалғастыруын қамтамасыз етуі тиіс.

67. Сонымен қатар, Еуропалық Одаққа мүше мемлекеттер 5-тармақтың қолданылу аясын осы мүшелерге қолданылатын құқықтық құжаттар бойынша өз міндеттемелерімен келісуді қалауы мүмкін. Мұндай үйлестіру 5-тармақтың қолданылу аясы неғұрлым тар болса да, осындай құқықтық құжатқа сәйкес төрелік талқылау мүмкіндігін қамтамасыз етуі тиіс. Мұны, мысалы, 25-бапқа келесі мазмұнның қосымша тармағын қосу арқылы жасауға болады:

5-тармақ Уағдаласушы мемлекеттерге қолданылатын кез келген басқа құқықтық құжаттан туындайтын және осы тармақта аталған шешілмеген мәселелерді төрелік талқылауға жататын неғұрлым кең міндеттемелерді орындауды қозғамайды.

Үйлестіру сондай-ақ 5-тармақтың қолданылу саласына қатысты шешілмеген мәселелердің осы тармаққа сәйкес де, кез келген басқа құқықтық құжатқа сәйкес де төрелік рәсімдерге жатпауын қамтамасыз етуге тиіс.

68. Салық төлеуші 1-тармаққа сәйкес ұсынылған өзара келісімнің рәсіміне сәйкес қаралатын барлық жағдайларда, Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің немесе екеуінің де іс-әрекеттері адамның осы Конвенцияның ережелеріне сәйкес емес салық салынуына әкеп соқтырғаны негізінде шешілмеген мәселелер бойынша төрелік туралы өтініш ете алуы тиіс. Өзара келісу рәсімі болмаған жағдайларда, мысалы, маңызды айыппұлдармен байланысты маңызды бұзушылықтардың болуына байланысты (26-тармақты қараңыз), 5-тармақтың қолданылмайтыны анық.

69. Егер осы тармақты өз Конвенциясына енгізбеген екі Уағдаласушы мемлекет жалпы қолдану үшін немесе нақты істі қарау үшін төрелік процесті жүзеге асырғысы келсе, олар мұны әлі де өзара келісім бойынша жасай алады. Бұл жағдайда құзыретті органдар келесі бірінші абзацты қосатын қосымшада ұсынылған үлгілік тұжырымға сәйкес өзара келісім жасай алады:

1. Осы орайды,

а) конвенцияның 25-бабының 1-тармағына сәйкес адам істі Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің немесе екеуінің де іс-әрекеттері осы адамға осы Конвенцияның ережелеріне сәйкес келмейтін салық салуға әкеп соқтырды деген негізде Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органына ұсынды және

b) құзыретті органдар осы істі қарау үшін құзыретті органдар талап ететін барлық ақпаратты екі құзыретті органға берген күннен бастап екі жыл ішінде осы баптың 2-тармағына сәйкес осы істі шешу туралы келісімге келе алмайды, егер адам осы істі қарау үшін құзыретті органдар талап ететін барлық ақпаратты ұсынса, істен

туындайтын кез келген шешілмеген мәселелер мынадай тармақтарға сәйкес төрелікке беріледі мұндай өтінішті жазбаша нысанда жүгінеді.

Алайда, егер бұл мәселелер бойынша шешімді сот немесе кез келген мемлекеттің әкімшілік трибунал шығарған болса, бұл шешілмеген мәселелер төрелікке берілмейді. Егер осы іске тікелей әсер еткен адам төрелік шешімді орындайтын өзара келісіммен келіспесе, құзыретті органдар осымен өздерін төрелік шешіммен байланысты деп санауға және осы шешімнің негізінде істі 25-баптың 2-тармағына сәйкес шешуге келіседі.

Бұл келісім қосымшада талқыланатын әртүрлі құрылымдық және процедуралық мәселелерді қарастырады. Құзыретті органдар осылайша осындай процеспен байланысты болғанымен, мұндай келісім өзара келісу процедурасының бөлігі ретінде берілген, сондықтан құзыретті органдар дәстүрлі өзара келісу процедурасы арқылы шеше алмаған істерді шешу үшін осы үдерісті ұстануға келіскенше ғана әрекет етеді.

70. 5-тармақ 1-тармаққа сәйкес істі Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органына ұсынған адам Уағдаласушы мемлекеттердің біреуінің немесе екеуінің де іс-әрекеттері осы Конвенцияның ережелеріне сәйкес келмейтін адамға салық салуға әкеп соқтырғаны негізінде осы Конвенцияның ережелеріне сәйкес туындайтын кез келген шешілмеген мәселелерді төрелікке беру туралы жазбаша нысанда көздейді бұл мәселемен өтініш жасай алатынын. Бұл сұрау салу екі құзыретті органға осы істі қарау үшін құзыретті органдарға қажетті барлық ақпаратты берген күннен басталатын екі жылдық кезең өткеннен кейін кез келген уақытта берілуі мүмкін. Осылайша, сот төрелігі процессіне жүгіну автоматты емес; істі ұсынған адам екі жылдық кезең аяқталғаннан кейін күтуді жөн көруі мүмкін (мысалы, құзыретті органдарға істі 2-тармаққа сәйкес шешуге көбірек уақыт беру) немесе істі қарауды жалғастырмауы мүмкін.

70.1 Екі жылдық кезең тым қысқа деп санайтын мемлекеттер төрелік сот процессі өтінішті үш жылдан кейін ғана беруге рұқсат беру үшін осы ережеге түзетулер енгізе алады. Сонымен қатар, мемлекеттер белгілі бір жағдайларда өтініш нақты жағдайда берілгенге дейін ұзағырақ уақыт кезеңін қажет ететінін қарастыруға құқылы. Мұны, мысалы, құзыретті органдарға осы екі жыл аяқталғанға дейін әр жағдайда басқа уақыт кезеңін келісуге рұқсат беру арқылы жасауға болады; мұны b) тармақшасын келесідей тұжырымдау арқылы жасауға болады:

b) құзыретті органдар осы істі қарау үшін құзыретті органдар талап ететін барлық ақпаратты екі құзыретті органға берген күннен бастап екі жыл ішінде 2-тармаққа сәйкес осы істі шешу туралы келісімге келе алмайды (егер осы мерзім өткенге дейін Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдары осы іске қатысты өзге мерзім туралы уағдаласпаса және істі ұсынған адамды осындай келісім туралы хабардар етпесе)

70.2 Сондай-ақ, мемлекеттер өзара келісу рәсімі тоқтатылған жағдайларда осы екі жылдық кезең тоқтатыла тұруды көздеуі мүмкін. Бұл, мысалы, өзара келісу рәсімі туралы іс соттың немесе әкімшілік трибуналдың қарауындағы бір немесе бірнеше мәселелерге қатысты болған жағдайларда орын алуы мүмкін және Уағдаласушы мемлекет салық төлеушіге бір мезгілде өзара келісу рәсімін де, сотта немесе әкімшілік трибуналда талқылауды да жүргізуге мүмкіндік бермейді (76-тармақты қараңыз). Бір құзыретті орган істі ұсынған адаммен өзара келісу рәсімін тоқтата тұруға келіскен кезде орын алады (мысалы, ауыр ауруға немесе басқа да жеке қиындықтарға байланысты). Мұндай жағдайларды қарастыру үшін 5 тармаққа келесі ережені қосуға болады:

Егер құзыретті орган 1-тармақта аталған өзара келісу рәсімін тоқтата тұрса, себебі сол мәселелердің біреуі немесе бірнешеуі бойынша іс соттың немесе әкімшілік трибуналдың қарауында болса, онда b) тармақшасында көзделген мерзім соттың немесе әкімшілік трибуналдың қарауындағы іс тоқтатылғанға немесе кері қайтарылғанға дейін тоқтатылады. Бұдан басқа, егер істі ұсынған адам мен құзыретті орган өзара келісу рәсімін тоқтата тұруға уағдаласса, онда b) тармақшасында көзделген мерзім тоқтата тұру жойылғанға дейін тоқтатылады.

70.3 Кейбір жағдайларда, салық төлеуші істі мәні бойынша қарау үшін қажетті бастапқы ақпаратты ұсынғаннан кейін, құзыретті органдар салық төлеушіден қосымша ақпарат сұрауы қажет болуы мүмкін. Мысалы, в) тармақшасында көзделген кезең басталғаннан кейін және істі одан әрі талдағаннан кейін құзыретті орган осы мәселені қалай шешуге болатындығы туралы келісімге қол жеткізу үшін қосымша ақпарат қажет екенін анықтай алады. Мұндай жағдайларда іске тікелей әсер еткен адамның мұндай қосымша ақпаратты ұсынбауы құзыретті органдардың мәселені уақтылы кідіртуі немесе шешуіне кедергі келтіруі мүмкін. Бұл мәселе құзыретті органдарға әрбір нақты жағдайда әртүрлі мерзімдерді келісуге мүмкіндік беретін жоғарыдағы 70.1-тармақта ұсынылған b) тармақшасының баламалы тұжырымының көмегімен шешілуі мүмкін. Сонымен қатар, оны төрелік сот процессі ережесін қолдану тәртібін реттейтін өзара келісімде, мысалы, егер екі құзыретті орган да іске тікелей әсер еткен адам b) тармақшасында көзделген кезең басталғаннан кейін кез келген құзыретті орган сұратқан қосымша Елеулі ақпаратты уақтылы ұсынбағанымен келіссе, екі жылдық кезең ұзартылғанын көздей отырып реттеуге болатын еді. (қосымшадағы типтік өзара келісімнің 7-бабын қараңыз; оның орнына, егер 70.1-тармақтың балама ережесі қолданылмаса, Конвенцияның өзіне ұқсас ережені қосуға болады).

71. 25-баптың 2-тармағына сәйкес құзыретті органдар конвенцияға сәйкес келмейтін салық салудан жалтару мақсатында 1-тармаққа сәйкес ұсынылған істі шешуге ұмтылуға тиіс. Сондықтан 5-тармақтың мақсаттары үшін құзыретті органдар келіспейтін және құзыретті органдардың бірінің пікірінше, Конвенцияға сәйкес келмейтін салық салу орын алғанын көрсететін кем дегенде бір мәселе болғанша істі

шешілген деп санауға болмайды. Сондықтан құзыретті органдардың бірі мұндай істің жабық екендігі және мүдделі тұлға шешілмеген мәселелер бойынша төрелік етуді сұрай алмайтындығы туралы біржақты шешім қабылдай алмайды; Сондықтан құзыретті органдардың бірі мұндай істің жабық екендігі және мүдделі тұлға шешілмеген мәселелер бойынша төрелік етуді сұрай алмайтындығы туралы біржақты шешім қабылдай алмайды; Алайда, екі құзыретті орган да екі мемлекеттің де салық салу Конвенцияға сәйкес жүзеге асырылғанына келіскен жағдайларда, шешілмеген мәселелер жоқ және іс Конвенцияның ережелерімен реттелмейтін қосарланған салық салу орын алуы мүмкін болған жағдайда да шешілген болып саналуы мүмкін.

72. Төрелік процесс адам Конвенцияның ережелеріне сәйкес келмейтін салық салу іс жүзінде Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің немесе екеуінің де іс-әрекеттерінің нәтижесі деп есептеген жағдайларда ғана мүмкін болады; дегенмен, мұндай салық салу, егер соңғы істер құзыретті органдарға ұсынылуы мүмкін болса да, ақыр соңында осындай іс-әрекеттердің нәтижесі болады деп бекітілген жағдайларда қол жетімді емес осы баптың 1-тармағына сәйкес (жоғарыдағы 70-тармақты қараңыз). Осы мақсатта салық салу, мысалы, салық төленгеннен, есептелгеннен немесе басқаша анықталғаннан кейін, немесе салық төлеушіге салық органдары оны табыстың белгілі бір элементіне салық салуға ниетті екендігі туралы ресми түрде хабарлаған жағдайларда, Уағдаласушы мемлекеттердің біреуінің немесе екеуінің де әрекеттерінің нәтижесі ретінде қарастырылуы керек.

73. Қазіргі редакцияда 5-тармақ осы баптың 1-тармағына сәйкес берілген өтінішке байланысты туындайтын шешілмеген мәселелерді төрелік сот процессі талқылауды ғана көздейді. Осы тармақтың қолданылу аясын осы баптың 3-тармағына сәйкес туындайтын өзара келісім жағдайларына да таратқысы келетін мемлекеттер мұны еркін жасай алады. Кейбір жағдайларда өзара келісім туралы іс 4-баптың 2 d) тармақшасы сияқты басқа да нақты шарттық ережелерден туындауы мүмкін. Осы тармақшаға сәйкес құзыретті органдар кейбір жағдайларда екі Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатын жеке тұлғаның мәртебесі туралы мәселені өзара келісім бойынша реттеуге міндетті. 4-бапқа түсініктеменің 20-тармағында көрсетілгендей, мұндай жағдайлар 25-бапта белгіленген рәсімге сәйкес шешілуі тиіс. Егер құзыретті органдар мұндай іс бойынша келісімге келе алмаса және бұл Конвенцияға (оған сәйкес жеке тұлға Конвенцияның мақсаттары үшін тек бір Мемлекеттің резиденті болуға тиіс) сәйкес емес салық салуға әкеп соқтырса, онда салық төлеушінің ісі 25-баптың 1-тармағының қолданысына жатады, демек, 5-тармақ қолданылады.

74. Кейбір мемлекеттерде құзыретті органдар құзыретті органдарға ұсынылған істен туындайтын нақты мәселе бойынша сот шешімінен ауытқуы мүмкін. Сондықтан, бұл мемлекеттер осы тармақтың екінші сөйлемін жіберіп алуы керек және егер олар жоғарыдағы 70.2-тармақтың балама позициясын пайдаланғысы келсе, оны келесідей өзгерте алады:

Егер құзыретті орган 1-тармақта аталған өзара келісу рәсімін тоқтата тұрса, себебі сол мәселелердің біреуі немесе бірнешеуі бойынша іс соттың немесе әкімшілік трибуналдың қарауында болса, онда b) тармақшасында көзделген мерзім соттың немесе әкімшілік трибуналдың қарауындағы іс тоқтатылғанға немесе кері қайтарылғанға дейін тоқтатылады. Бұдан басқа, егер істі ұсынған адам мен құзыретті орган өзара келісу рәсімін тоқтата тұруға уағдаласса, онда b) тармақшасында көзделген мерзім тоқтата тұру жойылғанға дейін тоқтатылады.

75. Екі жылдық кезеңнің басталуын анықтау мақсатында құзыретті органдар істі қарау үшін талап ететін барлық ақпарат екі құзыретті органға да істің негізінде жатқан қарсылық негізді болып табылатындығын шешуге мүмкіндік беретін жеткілікті ақпарат берілген жағдайда ғана берілген деп есептеледі. 5-тармақты қолдану тәртібін көздейтін өзара келісім осы басталу күнін анықтау үшін қолданылатын процесті түсіндіруі керек және осы мақсат үшін әдетте қандай ақпарат түрі жеткілікті болатынын көрсетуі керек. Қосымшаға енгізілген өзара келісімнің үлгісі көпжақты құжаттың VI бөлігінде қолданылатынға ұқсас процесті болжайды. Екі жылдық кезеңнің басталу күнін айқындау қағидалары тікелей Конвенцияға енгізілуі тиіс деп есептейтін мемлекеттер мұны, мысалы, көпжақты құжаттың 19-бабының 5-9-тармақтарының ережелеріне ұқсас ережелерді енгізу арқылы жасай алады.

76. Бұл тармақ төрелік сот процессі мен ішкі қорғау құқықтары арасындағы байланысқа да қатысты. Төрелік сот процессінің тиімді болуы және шешімдердің соқтығысу қаупін болдырмау үшін, егер төрелікке берілген мәселелер кез келген мемлекеттің ішкі сот процессі шеңберінде шешілген болса, адамға төрелік сот процессін жалғастыруға рұқсат етілмеуі тиіс (бұл дегеніміз, Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің кез-келген соты немесе әкімшілік трибуналы осы мәселелерге қатысты және осы адамға қатысты шешім шығарды). Бұл көптеген елдердің өзара келісу рәсіміне қатысты және соған сәйкес қабылдаған тәсіліне сәйкес келеді:

a) адам өзара келісім рәсімін және ішкі құқықтық қорғау құралдарын бір мезгілде пайдалана алмайды. Ішкі қорғау құралдары әлі де қолжетімді болған жағдайларда құзыретті органдар әдетте салық төлеушіден осы құқықтық қорғау құралдарының қолданылуын тоқтата тұруға келісуді талап етеді немесе егер салық төлеуші келіспесе, осы құқықтық қорғау құралдары таусылғанға дейін өзара келісу рәсімін кейінге қалдырады.

b) алдымен өзара келісу рәсімі жүргізіліп, өзара келісімге қол жеткізілген жағдайларда салық төлеушіге және істе тікелей зардап шеккен басқа да адамдарға келісімнен бас тартуға және тоқтатылған ішкі құқықтық қорғау құралдарын пайдалануға мүмкіндік беріледі; керісінше, егер бұл адамдар Келісімнің орындалуын қаласа, олар Келісімде қамтылған мәселелер бойынша ішкі қорғау құралдарын пайдаланудан бас тартуы керек.

с) ішкі құқықтық қорғау құралдары бір мемлекетте алғаш рет пайдаланылған және таусылған жағдайларда, адам өзара келісім рәсімін тек екінші мемлекетте қосарланған салық салудан босату үшін ғана пайдалана алады. Шынында да, белгілі бір іс бойынша заңды шешім шығарылғаннан кейін, көптеген елдер бұл шешімді өзара келісім рәсімі арқылы жою мүмкін емес деп санайды, сондықтан өзара келісім рәсімін кейіннен қолдануды басқа мемлекетте көмек алу әрекеттерімен шектейді.

Дәл осындай жалпы қағидаттар төрелікке берілетін бір немесе бірнеше мәселелерді қамтитын өзара келісу рәсімі жағдайында қолданылуы керек. Егер елдердің бірі төрелік шешімге берген жауабында шектелгені алдын ала белгілі болса, істі төрелік соттың қарауына беру қисынсыз болып табылады. Алайда, егер ел өзара келісім рәсімі шеңберінде сот шешімінен ауытқуы мүмкін болса (74-тармақты қараңыз) және бұл жағдайда 5-тармақ сәйкесінше түзетілуі мүмкін.

77. Екінші мәселе қолданыстағы ішкі қорғау құралдары мен төрелік арасындағы осы қорғау құралдары таусылмаған жағдайларда өзара байланысқа қатысты. Бұл жағдайда өзара келісім процедурасының негізгі құрылымымен неғұрлым сәйкес келетін тәсіл төрелік сот процессіне қатысты бірдей жалпы принциптерді қолдану болар еді. Осылайша, құқықтық қорғау құралдарының қолданылуы құзыретті органдар шеше алмайтын мәселелерді төрелік етуді қамтитын өзара келісу рәсімі аяқталғанға дейін тоқтатылды және осы шешім негізінде алдын ала өзара келісімге қол жеткізілді. Басқа жағдайларда сияқты өзара келісу рәсімдері, содан кейін бұл келісім салық төлеушіге ұсынылады, ол қалған ішкі қорғау құралдарынан бас тартуды талап ететін келісімді қабылдау туралы шешім қабылдауы керек немесе осы қорғау құралдарын қолдану туралы келісімді қабылдамауы керек.

78. Бұл тәсіл 5-тармақта көрсетілген төрелік сот процессінің сипатына сәйкес келеді . Бұл процестің мақсаты-құзыретті органдарға келісімге келуге кедергі келтіретін шешілмеген мәселелер бойынша қорытындыға келуге мүмкіндік беру. Бұл келісімге төрелік арқылы қол жеткізілгенде, өзара келісімнің маңызды сипаты өзгеріссіз қалады.

79. Кейбір жағдайларда бұл тәсіл тараптарға салық төлеуші қабылдамайтын өзара келісімге әкелетін төрелік сот процессіне уақыт пен ресурстарды жұмсауға тура келетінін білдіреді. Алайда, практикалық тәжірибе көрсеткендей, салық төлеуші ішкі қорғау құралдарына жүгінуге өзара келісімнен бас тартатын жағдайлар өте аз. Сонымен қатар, мұндай сирек жағдайларда ұлттық соттар немесе әкімшілік трибуналдар салық төлеушіге екі мемлекетті байланыстыратын өз ісінің әкімшілік шешімі ұсынылғанын ескереді деп күтуге болады.

79.1 Жоғарыда 76 А) тармақта айтылғандай, көптеген мемлекеттер кез-келген адамға өзара келісім рәсімін және ішкі құқықтық қорғау құралдарын бір уақытта пайдалануға мүмкіндік бермейді. Алайда, кейбір мемлекеттер адамға бір уақытта өзара келісім рәсімін де, сотта немесе әкімшілік трибуналда бірдей мәселелер бойынша іс жүргізуді де жүзеге асыруға рұқсат бере алады; бұл мемлекеттерде төрелікке берілген

мәселе немесе мәселелер бойынша шешімді сот немесе әкімшілік трибунал төрелік туралы өтініш бергеннен кейін және төрелік алқа өз шешімін шығарғанға дейін шығаруы мүмкін. Мұндай мемлекеттер келесі төрелік шешімді жүзеге асыру туралы өзара келісімді қолдану кезінде туындауы мүмкін қиындықтарды болдырмау үшін осындай жағдайларда төрелік процестің тоқтатылғанын тікелей көздегісі келуі мүмкін (жоғарыдағы 76-тармақты қараңыз). Осы мақсатта 5-тармаққа келесі тұжырымдаманы қосуға болады:

Егер төрелік туралы өтініш берілгеннен кейін және төрелік алқа Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдарына шешім шығарғанға дейін кез келген уақытта осы мәселе бойынша шешімді Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің соты немесе әкімшілік трибунал шығарса, төрелік сот процессі тоқтатылады.

80. Кейбір мемлекеттерде құзыретті органдар арасындағы шешілмеген мәселелер ішкі құқықтық қорғау құралдары қолжетімсіз болған жағдайда ғана төрелікке берілуі мүмкін. Төрелік тәсілді жүзеге асыру үшін бұл мемлекеттер адамға төрелік жүргізілгенге дейін ішкі құқықтық қорғау құралдарын пайдалану құқығынан бас тартуды талап ететін балама тәсілді қарастыруы мүмкін. Мұны тармақтың екінші сөйлемін келесіге ауыстыру арқылы жасауға болады: "алайда, бұл шешілмеген мәселелер төрелікке берілмейді, егер бұл іске тікелей әсер еткен кез-келген адам кез-келген мемлекеттің ішкі заңнамасына сәйкес сол мемлекеттің соттарынан немесе әкімшілік трибуналдарынан осы мәселелерді шешуді сұрауға құқылы болса немесе осы мәселелер бойынша шешім қабылданса мұндай сот немесе әкімшілік трибунал шығарған". Салық төлеуші істің нәтижесіне қатысты ешқандай кепілдіксіз ішкі қорғау құралдарынан бас тартуы керек жағдайды болдырмау үшін, мысалы, қосарланған салық салудың іс жүзінде босатылуын қамтамасыз ететін механизмді қосу үшін осы тармақты өзгерту маңызды болар еді. Сонымен қатар, содан кейін салық төлеуші ұлттық соттар тыңдау құқығынан бас тартатындықтан, бұл тармақ салық төлеушіге ішкі заңнамаға мұндай бас тарту қолданыстағы құқықтық жүйе шеңберінде қолайлы болуы үшін сәйкес болуы мүмкін талаптарды қанағаттандыру үшін оның төрелік процеске қатысуына қатысты жеткілікті құқықтық кепілдіктер беруді қамтамасыз ету үшін өзгертілуі керек (мысалы, кейбір елдерде мұндай бас тарту тиімсіз болуы мүмкін, егер адамға төрелік талқылау кезінде ауызша тыңдау құқығына кепілдік берілмесе).

80.1 Кейбір мемлекеттер салық төлеушілер мен олардың кеңесшілері төрелік талқылау кезінде алынған ақпаратты ашпауы керек деп санайды. Осы көзқараспен бөлісетін мемлекеттер көпжақты құжаттың 23-бабының 5-тармағына негізделген мынадай ережені еркін енгізе алады:

Төрелік талқылау басталғанға дейін Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдары істі ұсынған әрбір адамның және олардың кеңесшілерінің төрелік талқылау барысында не құзыретті органнан, не төрелік алқадан алынған кез келген ақпаратты ешбір басқа тұлғаға жазбаша нысанда жария етпеуге уағдаласуын қамтамасыз етеді.

Егер төрелік туралы өтініш берілгеннен кейін және төрелік алқа өз шешімін құзыретті органдарға шығарғанға дейін кез келген уақытта істі ұсынған адам немесе осы адамның кеңесшілерінің бірі осы келісімді бұзса, өзара келісу рәсімі және осы іске байланысты төрелік талқылау тоқтатылады.

81. 5-тармақта, егер осы іске тікелей әсер еткен адам төрелік шешімді орындайтын өзара келісіммен келіспесе, бұл шешім екі мемлекет үшін де міндетті болып табылады. Осылайша, іске тікелей әсер еткен кез келген адамға салық салу төрелікке берілген мәселелер бойынша қабылданған шешімге сәйкес келуі керек және төрелік процесте қабылданған шешімдер осы адамдарға ұсынылатын өзара келісімде көрсетіледі. Алайда , егер төрелік шешімді 25-баптың 5-тармағын немесе қандай да бір іс жүргізу нормасын бұзғаны үшін Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің соттары заңды күші жоқ деп таныса , онда бұл төрелік шешімнің мемлекеттердің ешқайсысы үшін міндетті күші болмайды (осы мәселеге қатысты үлгілік өзара келісімнің 11-бабын да қараңыз).

82. Жоғарыда 76 b) тармақшасында атап өтілгендей, егер өзара келісімге ішкі құқықтық қорғау құралдары таусылғанға дейін қол жеткізілсе, онда құзыретті органдар әдетте Келісімді қолдану шарты ретінде зардап шеккен адамдар Келісімде қамтылған мәселелерге қатысты әлі де болуы мүмкін ішкі құқықтық қорғау құралдарын пайдаланудан бас тартуды талап етеді. Мұндай бас тартусыз кейінгі сот шешімі құзыретті органдардың келісімді қолдануына кедергі келтіруі мүмкін. Осылайша, 5-тармақтың мақсаттары үшін, егер төрелік шешімді орындау туралы өзара келісім берілген адам ішкі құқықтық қорғау құралдарын пайдаланудан бас тартуға келіспесе, бұл тұлға осы Келісімді қабылдамаған болып есептелуге тиіс. Егер өзара келісім қабылданбаса немесе қабылданбаған болып есептелсе, онда іс құзыретті органдардың одан әрі қарауына жатпайды.

82.1 Үлкен сенімділік үшін кейбір мемлекеттер жоғарыдағы 81 және 82-тармақтардың тұжырымдарын өздерінің конвенцияларының мәтінінде көрсетуді қалауы мүмкін, бұл шамамен келесідей тұжырымдалған қосымша тармақты қосу арқылы жасалуы мүмкін:

5-тармақтың мақсаттары үшін

a) іс бойынша төрелік шешімді орындайтын өзара келісім, егер осы іс бойынша тікелей қозғалған қандай да бір тұлға оған өзара келісім туралы хабарлама жіберілген күннен бастап 60 күн ішінде төрелік шешімді орындайтын өзара келісімде шешілген барлық мәселелерді қараудан алып тастамаса, осы іс бойынша тікелей қозғалған адам қабылданбаған болып есептеледі кез келген сот немесе әкімшілік трибунал осы өзара келісімге сәйкес осындай мәселелер бойынша қаралып жатқан кез келген сот немесе әкімшілік іс жүргізуді тоқтатпайды; және

b) шешім Уағдаласушы мемлекеттер үшін міндетті болып табылмайды, егер:

(i) Уағдаласушы мемлекеттердің бірі соттарының түпкілікті шешімі төрелік шешімді жарамсыз деп таниды. Мұндай жағдайда 5-тармаққа сәйкес Төрелік туралы

өтініш берілмеген болып есептеледі, ал төрелік процесс өткізілмеген болып есептеледі (ақпараттың құпиялылығына және төрелікке байланысты шығындарды төлеуге қатысты кез келген қолданылатын ережелерді қоспағанда). Мұндай жағдайда, егер құзыретті органдар мұндай жаңа өтінішке рұқсат етілмеуі тиіс екендігімен келіспесе, Төрелік туралы жаңа өтініш берілуі мүмкін; немесе

(ii) осы іске тікелей әсер еткен адам төрелік шешімді орындау үшін өзара келісім бойынша шешілген мәселелер бойынша кез келген сотта немесе әкімшілік трибуналда сот талқылауын жүргізеді.

83. Төрелік шешім төреліктің қарауына берілген нақты мәселелерге қатысты ғана міндетті болып табылады. Бұл шешім негізінде құзыретті органдарға басқа ұқсас істерді (соның ішінде бір адамның қатысуымен, бірақ әр түрлі салық кезеңдерімен) шешуге ештеңе кедергі келтірмесе де, мұны істеуге міндеттеме жоқ, сондықтан әр мемлекет осы басқа істерді қарауға басқаша көзқараспен қарауға құқылы.

84. Кейбір мемлекеттер құзыретті органдарға өзара келісім рәсімі туралы істі шешуге кедергі келтіретін барлық шешілмеген мәселелерді реттейтін басқа шешім туралы келісе алатын жағдайда төрелік шешімнен бас тартуға рұқсат бергісі келуі мүмкін (бұған, мысалы, ЕО Төрелік конвенциясының 12-бабына сәйкес жол беріледі). Мұны қалайтын мемлекеттер осы тармақтың үшінші сөйлемін келесідей өзгерте алады:

Егер іс тікелей қозғалған адам төрелік шешімді орындайтын өзара келісіммен келіспесе немесе құзыретті органдар шешім олардың назарына жеткізілгеннен кейін үш ай ішінде істен туындайтын барлық шешілмеген мәселелерді өзгеше шешу туралы уағдаласпаса, осы мемлекеттердің ішкі заңнамасында белгіленген кез келген мерзімге қарамастан төрелік шешім екі мемлекет үшін де міндетті болып табылады және орындалады.

85. Осы тармақтың соңғы ұсынысы тараптардың өзара келісімі бойынша төрелік процесті қолдану тәсілін реттеуге қалдырады. Жоғарыда 65.1-тармақта көрсетілгендей, кейбір мемлекеттер Конвенцияның өзіне төрелік процестің кейбір рәсімдік аспектілерін қосуды жөн көруі мүмкін; басқа мемлекеттер оларды хаттама немесе дипломатиялық ноталармен алмасу арқылы реттегісі келуі мүмкін. Алайда, осы мәселелерді өзара келісім негізінде шешу Уағдаласушы мемлекеттердің төрелік туралы ережелерді қолдану тәжірибесін жинақтауына қарай қажетті болуы мүмкін кейінгі өзгерістерге қатысты үлкен икемділікті қамтамасыз ететінін атап өткен жөн. Келісім қандай формада болса да, онда төрелік шешімнің екі мемлекет үшін де міндетті екендігі туралы талапты ескере отырып, осы тармақты қолдану кезінде ұстануға тиісті құрылымдық және процедуралық ережелер жазылуы керек. Ең дұрысы, бұл Келісім осы тармақ күшіне енгеннен кейін бірден қол қойылып, қолданылуы үшін Конвенциямен бір мезгілде дайындалуы керек. Сонымен қатар, келісімде шешілмеген мәселелерді төрелікке беру үшін орындалатын процесс туралы егжей-тегжейлі мәліметтер болатындықтан, бұл келісімнің жариялануы маңызды болар еді. Мұндай

процестік өзара келісімнің үлгісі қосымшада ол ұсынған процедуралық ережелерге түсініктемелермен бірге келтірілген.

Дауларды шешудің басқа қосымша тетіктерін қолдану

86. Конвенцияға 5-тармақ енгізілгеніне немесе төрелік процесс жоғарыда 69-тармақта сипатталған рәсімді пайдалана отырып, өзгеше түрде жүзеге асырылатынына қарамастан, төреліктен басқа дауларды шешудің қосымша тетіктері өзара келісім рәсімі шеңберінде арнайы негізде жүзеге асырылуы мүмкін екені анық. Екі құзыретті органның ұстанымдарының салыстырмалы қадір-қасиеттеріне қатысты келіспеушіліктер болған жағдайларда, егер мәселелерді делдал түсіндірсе, іске жәрдем көрсетілуі мүмкін. Мұндай жағдайларда делдал Тараптардың әрқайсысының позицияларын тыңдайды, содан кейін Тараптардың әрқайсысының күшті және әлсіз жақтары туралы пікір айтады. Бұл әр тарапқа өзінің және екінші Тараптың позициясын жақсы түсінуге көмектеседі. Бұл әр тарапқа өзінің және екінші тараптың позициясын жақсы түсінуге көмектеседі.

87. Егер біз тек нақты мәселе туралы айтатын болсақ, онда іс сарапшыға берілуі мүмкін, оның мандаты тек қажетті нақты анықтамалар беру болып табылады. Бұл көбінесе сот процедураларында нақты мәселелер тәуелсіз тарапқа берілгенде жасалады, олар нақты қорытындылар жасайды, содан кейін олар сотқа беріледі. 5-тармақта белгіленген дауларды шешу механизмінен айырмашылығы, бұл процедуралар тараптар үшін міндетті емес, бірақ соған қарамастан пайдалы болуы мүмкін, бұл мәселе осы тармаққа сәйкес төрелікке берілгенге дейін шешім қабылдауға мүмкіндік береді.

III. Өзара келісу рәсімінің қызметтер саудасы туралы Бас келісімде көзделген дауларды шешу тетігімен өзара іс-қимылы

88. 1995 жылғы 1 қаңтарда күшіне енген және барлық мүше елдер қол қойған қызметтер саудасы жөніндегі бас келісімді (ГАТС) қолдану өзара келісу рәсіміне байланысты ерекше алаңдаушылық туғызады.

89. ГАТС-тың XXII бабының 3-тармағы келісімнің XVII бабын қолдану туралы дауды-ұлттық режим ережесін-келісімнің XXII және XXIII баптарында көзделген дауларды шешу тетіктері шеңберінде қарауға болмайтынын көздейді, егер даулы шара "қосарланған салық салуды болдырмау туралы олардың арасындағы халықаралық келісімнің (мысалы, салық Конвенциясының) қолданысына жатса". Осындай халықаралық келісімнің "қандай да бір шараның қолданылу аясына жататындығына" қатысты келіспеушіліктер туындаған жағдайда, 3-тармақ бұдан әрі дауға қатысатын кез келген мемлекет бұл мәселені дауды міндетті төрелік талқылауға беретін қызметтер саудасы жөніндегі кеңестің қарауына бере алатынын көздейді. Алайда, 3-тармақтың ескертпесінде маңызды ерекшелік бар, егер дау "Келісім күшіне енген кезде болатын" халықаралық келісімге қатысты болса, онда егер екі мемлекет бұл туралы келіспесе, бұл мәселені қызметтер саудасы жөніндегі кеңестің қарауына беру мүмкін емес.

90. Осы тармаққа байланысты салық шарттарына байланысты екі ерекше проблема туындайды.

91. Біріншіден, оған сілтеме ГАТС күшіне енгенге дейін және одан кейін жасалған салық конвенцияларының әртүрлі режимін қарастырады, бұл орынсыз деп саналуы мүмкін, атап айтқанда, ГАТС күшіне енген сәтте болған Конвенция кейіннен қайта қаралатын немесе хаттама сол кездегі қолданыстағы Конвенцияға қатысты осы мерзімнен кейін жасалған жағдайларда.

92. Екіншіден, "қолданыс аясына жатады" деген тіркес өзінің мәні бойынша екіұшты болып табылады, бұған ГАТС-тың XXII бабының 3-тармағына төрелік рәсімнің де, оның мағынасына байланысты келіспеушіліктерді реттеу мақсатында бұрыннан бар конвенцияларды қолданудан босататын ескертпенің де енгізілуі дәлел. Ел салық Конвенциясының бірде-бір ережесі қолданылмайтын салыққа қатысты шара осы Конвенцияның қолданылу аясына жатады деп адал[31] түрде айта алмайтыны анық көрінгенімен, бұл фраза салық Конвенциясының барлық немесе тек кейбір ережелерімен қамтылған салықтарға қатысты барлық шараларды қамтитыны белгісіз.

93. Уағдаласушы мемлекеттер екіжақты негізде ГАТС күшіне енгеннен кейін жасалған конвенцияларға ГАТС XXII бабының 3-тармағына сілтемені қолдануды тарату арқылы осы қиындықтардан аулақ болғысы келуі мүмкін. Уағдаласушы мемлекеттердің ГАТС бойынша міндеттемелерін толықтыратын, бірақ қандай да бір жолмен бұзбайтын мұндай екіжақты кеңейту конвенцияға мынадай ережені қосу жолымен енгізілуі мүмкін:

Қызметтермен сауда жасау туралы Бас келісімнің XXII бабы 3-тармағының (консультациясының) мақсаттары үшін Уағдаласушы мемлекеттер осы тармаққа қарамастан, осы Конвенцияның қолданылу аясына қандай да бір шараның жататындығына немесе жатпайтындығына қатысты олардың арасындағы кез келген дау осы тармақта көзделгендей қызметтермен сауда жасау жөніндегі кеңеске ғана берілуі мүмкін екендігімен келіседі екі Уағдаласушы мемлекеттің келісімімен. Осы тармақты түсіндіруге қатысты кез келген күмән 25-баптың 3-тармағына сәйкес немесе осы рәсімге сәйкес келісім болмаған кезде екі Уағдаласушы мемлекет келіскен кез келген басқа рәсімге сәйкес шешіледі.

94. Жоғарыда қарастырылғандарға ұқсас мәселелер саудаға немесе инвестицияларға қатысты басқа екіжақты немесе көпжақты келісімдерге байланысты туындауы мүмкін. Уағдаласушы мемлекеттер өздерінің екіжақты келіссөздері барысында өздерінің салық Конвенциясында қамтылатын салықтарға қатысты мәселелер осындай келісімдердің дауларын реттеу тетігі арқылы емес, өзара келісу рәсімі шеңберінде қаралуын қамтамасыз ету үшін жоғарыда ұсынылған Ережеге түзетулер енгізе алады.

Түсініктемеге берілген ескертпелер

95. *Венгрия* 25-бапқа түсініктеменің 27-тармағындағы түсіндірмені толық бөліспейді және Венгрия соты істің мәні бойынша шешім шығарған жағдайларда өзара келісім рәсімін жүргізе алмайды.

95.1 21-24 тармақтарға келетін болсақ, *Чили* үш жылдық мерзімнің бастапқы нүктесі — "бірінші хабарлама" күні – егер ертерек күн қолданылмаса, салық әкімшілігі салық төлеушіге ұсынылған түзету туралы алғаш рет хабарлаған сәт екенін түсіндіргісі келеді, 21-24 тармақтарда талқыланады.

95.2 *Чили* 23-тармақта қарастырылған жағдайларға байланысты өз ұстанымын сақтайды және үш жылдық кезең өзгертілген өтініш беруден басталады деген пікірде.

95.3 26-тармаққа келетін болсақ, *Франция* Уағдаласушы мемлекет өзара келісім рәсіміне қол жеткізуден бас тартқан мән-жайлар, атап айтқанда, олар түпкілікті болған ауыр айыппұлдарға байланысты қосарланған салық салу жағдайларына қатысты болған жағдайларда Конвенцияда міндетті түрде көрсетілуі тиіс деген түсіндірмені ұстанбайды.

95.4 *Португалия* 25-бапқа түсініктеменің 49-тармағындағы түсіндірмені ұстанбайды . Португалия пайыздар мен айыппұлдар Конвенцияда қамтылған салықтар емес, сондықтан өзара келісім рәсімі аясында қарастырыла алмайды деген пікірде.

Бапқа берілген түсіндірмелер

96. *Швейцария* 2-тармақтың екінші ұсынысы бойынша өз позициясын сақтайды. Ол өзара келісім бойынша жеңілдіктер мен өтемақыларды жүзеге асыру әлі де оның ішкі заңнамасында белгіленген мерзімдермен байланысты болуы керек деп санайды. Швейцария Уағдаласушы мемлекет кеш түзетулерді болдырмау үшін 9-баптың 1-тармағына немесе 7-баптың 2-тармағына сәйкес түзетулер енгізе алатын уақытты шектейтін балама шарттық ережелермен келісуге дайын.

97. *Дания, Израиль, Корея, Мексика* және *Түркия* өздерінің Конвенцияларына 5-тармақты қоспау құқығын өзіне қалдырады.

98. *Мексика* мен *Польша* 2-тармақтың екінші ұсынысы бойынша өз позицияларын қалдырады. Бұл елдер өзара келісім бойынша жеңілдіктер мен өтемақыларды жүзеге асыру олардың ішкі заңнамасында белгіленген мерзімдермен байланысты болуы керек деп санайды.

99. 2-тармаққа келетін болсақ, *Түркия* салықты қайтару туралы талаптарды реттеу мақсатында осындай келісімнің нәтижелері туралы хабарланған күннен бастап қол жеткізілген өзара келісімнен туындайтын салықтарды қайтару туралы талаппен бір жыл ішінде өзінің салық төлеушілерінен құзыретті салық инспекциясына өтініш беруді талап ету құқығын өзіне қалдырады.

100. *Канада* 7-бапқа түсініктеменің 62-тармағында және 9-бапқа түсініктеменің 10-тармағында айтылған ережелерге ұқсас ережені енгізу құқығын өзіне қалдырады, ол

Уағдаласушы мемлекет кәсіпорынның кірісіне түзетулер енгізе алатын мерзімді нақты белгілейді.

101. *Венгрия* 1-тармақтың соңғы ұсынысы бойынша өз ұстанымын өзіне қалдырады , өйткені ол өзінің ішкі заңнамасында көзделген ескіру мерзімінен тыс өзінің құзыретті органына ұсынылған сұрау салу жағдайында өзара келісу рәсімін жүргізуге келісе алмайды.

102. Саяси және әкімшілік себептерге байланысты *Венгрия* мен *Чили* өздерінің Конвенцияларына 5-тармақты қоспау құқығын өзіне қалдырады.

103. *Аустралия* өзара келісім рәсімінің бабына сәйкес ұсынылған істі кез келген шешілмеген мәселе 1936 жылғы табыс салығын бағалау туралы Заңның IV бөлігінде және 1986 жылғы қосымша жеңілдіктерді бағалау туралы Заңның 67-бөлімінде қамтылған. салық төлеуден жалтаруға қарсы күрестің жалпы аустралиялық ережелерін қолданумен байланысты шамада 5-тармақтың қолданылу аясынан алып тастау құқығын өзіне қалдырады.

---

[31]Шарттарды қолдану және түсіндіру міндеттемесі халықаралық шарттар құқығы туралы Вена Конвенциясының 26 және 31-баптарында тікелей мойындалады; осылайша, ГАТС XXII бабының 3-тармағында қамтылған ерекшелік тек адалдық туралы дауларға қолданылады

ҚОСЫМША ТӨРЕЛІК ТУРАЛЫ ӨЗАРА КЕЛІСІМНІҢ ҮЛГІСІ

1. Төменде құзыретті органдар осы баптың 5-тармағында көзделген төрелік процесті жүзеге асыру туралы өзара келісім үшін негіз ретінде пайдалана алатын келісімнің үлгілік нысаны келтірілген (жоғарыдағы 85-тармақты қараңыз). Төмендегі 2-48-тармақтарда келісімнің әртүрлі ережелері қарастырылады және кейбір жағдайларда балама нұсқалар ұсынылады. Құзыретті органдар, әрине, өзінің екіжақты келісімін жасасу кезінде осы үлгілік келісімнің кез келген ережелерін өзгертуге, қосуға немесе алып тастауға құқылы.

25-баптың 5-тармағын жүзеге асыру туралы өзара келісім

[А мемлекетінің] және [В Мемлекетінің] құзыретті органдары [Конвенция атауының] 25-бабының 5-тармағында көзделген төрелік процесті қолдану режимін белгілеу туралы [күшіне енген күні] күшіне енген мынадай өзара келісім жасасты. Құзыретті органдар осы келісімді олардың арасында хаттар алмасу арқылы өзгерте немесе толықтыра алады.

1. Істі төрелікке беру туралы өтініш

Өзара келісім бойынша істен туындайтын реттелмеген мәселелерді конвенцияның 25-бабының 5-тармағына сәйкес төрелікке беру туралы өтініш ("төрелік қарау туралы өтініш") жазбаша нысанда беріледі және бір немесе екі құзыретті органға жіберіледі. Сұрау салуда істің мән-жайын анықтау үшін жеткілікті ақпарат болуға тиіс. Өтінішке сондай-ақ өтінішпен жүгінген немесе осы іспен тікелей қозғалған адамдардың әрқайсысының соттың немесе мемлекеттердің әкімшілік трибуналының сол мәселелер бойынша әлі шешім шығармағаны туралы жазбаша өтініші қоса беріледі. Сұрау салуды алғаннан кейін 10 күн ішінде оны басқа құзыретті органға жібергенін көрсетпей алған құзыретті орган осы сұрау салудың көшірмесін және ілеспе өтініштерді басқа құзыретті органға жібереді.

2. Екі жылдық кезеңнің басталу күні

1. Төрелік туралы өтініш екі құзыретті органға істі қарау үшін құзыретті органдарға қажетті барлық ақпаратты берген күннен бастап екі жыл өткен соң ғана берілуі мүмкін (бұдан әрі – "Басталу күні"). Осы мақсатта құзыретті органдар істі қарау үшін талап ететін ақпарат мыналарды қамтуы тиіс: [қажетті мәліметтер мен құжаттар келісімде көрсетіледі].

2. Басталу күнін анықтау үшін келесі ережелер қолданылады:

a) Конвенцияның 25-бабының 1-тармағына сәйкес өзара келісу рәсімі туралы бастапқы өтінішті алған құзыретті орган өтінішті алғаннан кейін 60 күн ішінде:

(i) істі ұсынған адамға оның сұрау алғаны туралы хабарлама жіберу; және

(ii) осы өтініш туралы хабарламаны осы өтініштің көшірмесімен бірге екінші Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органына жолдау.

b) Өзара келісу рәсімі туралы сұрау салуды алғаннан кейін 90 күн ішінде әрбір құзыретті орган не: (немесе оның басқа Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органынан көшірмелері)

(i) істі ұсынған адамға және басқа құзыретті органға істі мәні бойынша қарау үшін қажетті ақпаратты алғаны туралы хабарлау; немесе

(ii) осы мақсат үшін осы адамнан қосымша ақпарат сұраңыз.

c) Егер жоғарыда b) тармақшасының ii кіші бөліміне сәйкес бір немесе екі құзыретті орган істі ұсынған адамнан істі мәні бойынша қарау үшін қажетті қосымша ақпаратты сұраса, қосымша ақпаратты сұраған құзыретті орган осы адамнан қосымша ақпарат алғаннан кейін 90 күн ішінде бұл туралы басқа құзыретті орган осы адамнан қосымша ақпарат алғаннан кейін 90 күн ішінде немесе сол адамнан қосымша ақпарат алғаннан кейін 90 күн ішінде хабардар етеді:

(i) ол сұралған ақпаратты алды; немесе

(ii) сұралған ақпараттың бір бөлігі әлі жоқ.

d) Егер құзыретті органдардың ешқайсысы жоғарыдағы B) тармақшасының (ii) бөлікшесіне сәйкес қосымша ақпарат сұрамаса, келесі күндердің ертерегі басталу күні болып саналады:

(i) құзыретті органдардың екеуі де істі жоғарыдағы b) тармақшасының (i) бөлікшесіне сәйкес ұсынған адамға хабарлаған күні; және

(ii) a) тармақшасының (ii) бөлікшесіне сәйкес екінші Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органын хабардар еткеннен кейін 90 күнді құрайтын күн жоғары.

e) Егер жоғарыдағы b) тармақшасының (ii) бөлікшесіне сәйкес қосымша ақпарат сұралса, келесі күндердің ертерегі басталу күні болып табылады:

(i) қосымша ақпарат сұраған құзыретті органдар істі ұсынған адамға және C) тармақшасының (i) бөлікшесіне сәйкес басқа құзыретті органға жоғарыда хабарлаған ең соңғы күн; және

(ii) екі құзыретті орган да істі ұсынған адамнан кез келген құзыретті орган сұраған барлық ақпаратты алғаннан кейін 90 күнді құрайтын күн.

Алайда, егер құзыретті органдардың біреуі немесе екеуі де жоғарыда c) тармақшасының (ii) тармақшасында аталған хабарламаны жіберсе, онда мұндай хабарлама в) тармақшасының (ii) тармақшасына сәйкес қосымша ақпарат беру туралы сұрау салу ретінде қаралады.

[Жүргізу шеңбері: осы Үлгілік келісімнен кейінгі түсіндірмелердің 15.1-15.5-тармақтарында түсіндірілгендей, келісім "қолданылу аясын" қабылдауды да көздеуі мүмкін

3. Төрешілерді іріктеу және тағайындау

1. Төрелік алқа халықаралық Салық мәселелерінде арнайы білімі немесе тәжірибесі бар үш бөлек төрешіден тұрады. Төрелік алқаның құрамына тағайындалған әрбір төреші Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдарынан, салық әкімшіліктерінен және қаржы министрліктерінен, сондай-ақ іспен тікелей айналысатын барлық адамдардан (сондай-ақ олардың кеңесшілерінен) тағайындау туралы шешім қабылдаған кезде, бүкіл іс жүргізу барысында өзінің бейтараптығы мен тәуелсіздігін сақтап қалу және одан кейінгі ақылға қонымды уақыт кезеңінде төрешілердің іс жүргізуге қатысты бейтараптығы мен тәуелсіздігінің көрінуіне нұқсан келтіруі мүмкін кез келген мінез-құлықтан аулақ, бейтарап және тәуелсіз болуға тиіс.

2. Екі құзыретті орган төрелік туралы сұрау салуды (немесе оның көшірмесін) алғаннан кейін 60 күн ішінде құзыретті органдар бір төрешіні тағайындайды. Соңғы тағайындалғаннан кейін 60 күн ішінде осылайша тағайындалған төрешілер төраға қызметін атқаратын үшінші төрешіні тағайындайды. Төраға Уағдаласушы мемлекеттердің ешқайсысының азаматы немесе резиденті болмауы тиіс.

3. Егер қандай да бір тағайындау талап етілетін мерзім ішінде жүргізілмесе, әлі тағайындалмаған төрешіні (төрешілерді) Уағдаласушы мемлекеттердің ешқайсысының азаматы болып табылмайтын экономикалық ынтымақтастық және даму ұйымының салық саясаты және әкімшілендіру орталығының жоғары лауазымды адамы төрелікке сұрау салған адамнан тиісті сұрау салуды алғаннан кейін 10 күн ішінде тағайындайды.

Дәл осындай рәсім, егер қандай да бір себептермен төрелік процесс басталғаннан кейін төрешіні ауыстыру қажет болса, қажетті өзгерістермен қолданылады.

4. Егер екі құзыретті органға да осы тағайындауды растайтын және төрешінің өзі де, сол төрешіні тағайындауға өкілеттігі бар адам немесе адамдар да қол қойған хат жіберілсе, төреші тағайындалды деп есептеледі.

4. Төрелік сот процессі

1. Төрелік алқаның (егер осы мерзім аяқталғанға дейін құзыретті органдар өзге мерзім туралы уағдаласпаса немесе тиісті іске қатысты 5-бапта сипатталған тәсілді қолдануға келіспесе) төрағасы тағайындалғаннан кейін 60 күн ішінде әрбір Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органы әрбір төрешіге және басқа құзыретті органға іс бойынша (осы істе құзыретті органдар арасындағы бұрын қол жеткізілген барлық келісімдерді ескере отырып) шешілмеген барлық мәселелер қаралатын ұсынылатын шешімді ұсынады. Ұсынылған шешім нақты ақшалай сомаларға (мысалы, кірістерге) билік етумен шектеледі немесе егер бұл келісілген болса, Конвенцияның ережелеріне сәйкес алынуы мүмкін салықтың максималды сомасы, әр түзету үшін немесе осы жағдайда осыған ұқсас мәселе үшін. Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдары Конвенцияның қандай да бір ережесін (бұдан әрі "шешуші мәселе" деп аталады) қолдану шарттары туралы мәселе бойынша келісімге келе алмаған жағдайда, мысалы, жеке тұлғаның резидент болып табылатындығы немесе тұрақты өкілдігі бар-жоғы туралы құзыретті органдар анықтамасы байланысты болатын мәселелер бойынша ұсынылатын балама шешімдерді ұсына алады.

2. Әрбір Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органы төрешілердің қарауы үшін 1-тармақта көзделген уақыт кезеңі ішінде төрешілерге және басқа да құзыретті органға қосалқы позициялық құжатты ұсына алады.

3. Әрбір құзыретті орган төрешілерге және басқа құзыретті органға төрелік алқа төрағасы тағайындалғаннан кейін 120 күн ішінде ұсынылатын қарарға қатысты жауап ұсынуды және басқа құзыретті орган ұсынған ұстанымы баяндалған ілеспе құжатты ұсына алады.

4. Мүмкіндігінше төрешілер өздері мен екі құзыретті органмен байланысу үшін теле және бейнеконференцияларды пайдаланады. Қосымша шығыстармен ұштасқан күндізгі кеңесті өткізу қажет болған жағдайда төраға кеңес өткізілетін уақыт пен орын туралы шешім қабылдайтын құзыретті органдармен байланысады және бұл ақпаратты төрешілерге хабарлайды.

5. Төрелік алқа өз шешімі ретінде әрбір мәселеге және кез келген шекті мәселелерге қатысты құзыретті органдар ұсынған іс бойынша ұсынылған шешімдердің бірін таңдайды және осы шешімнің негіздемесін немесе кез келген басқа түсіндірмесін қамтымайды. Төрелік шешім төрешілердің қарапайым көпшілік даусымен қабылданады. Егер құзыретті органдар өзгеше уағдаласпаса, төрелік шешім төрелік шешім қабылданғаннан кейін 60 күн ішінде Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдарына жазбаша нысанда немесе егер жауап беру ұсынылмаса, төрелік алқаның төрағасы тағайындалғаннан кейін 150 күн ішінде беріледі. Төрелік шешімнің өнегелік мәні жоқ.

5. Факультативті төрелік сот процессі

1. Егер төрелік алқаның төрағасы тағайындалғаннан кейін 60 күн ішінде құзыретті органдар осы баптың осы іске қатысты сипатталған тәсілін пайдалануға келіссе, онда әрбір құзыретті орган осы сайланғаннан кейін 120 күн ішінде төрелік алқаға және басқа құзыретті органға алқаның өз шешімін қабылдауы үшін қажетті деп санайтын кез келген ақпаратты ұсынуға тиіс. Бұл ақпарат шешілетін фактілер мен шешілмеген мәселелердің сипаттамасын, сондай-ақ осы мәселелер бойынша құзыретті органның ұстанымын және осы ұстанымды растайтын дәлелдерді қамтуы керек. Егер құзыретті органдар өзгеше уағдаласпаса, төрелік алқа екі құзыретті орган Төрелік туралы сұрау салуды (немесе оның көшірмесін) алғанға дейін екі құзыретті органға да қолжетімді болмаған кез келген ақпаратты назарға ала алмайды.

2. Төрелік туралы өтініш жасаған адам тікелей немесе өз өкілдері арқылы өз ұстанымын төрешілерге жазбаша нысанда өзара келісу рәсімі барысында жасай алатын шамада баяндай алады. Сонымен қатар,

егер барлық құзыретті органдар мен төрешілер келіссе, адам төрелік талқылау барысында өз ұстанымын ауызша айта алады.

3. Тораға төрелік алқаның отырысын өткізу қажеттігі туралы құзыретті органдарды хабардар еткеннен кейін 30 күн ішінде құзыретті органдар бұл отырыстың қашан және қайда өткізілетіні туралы шешім қабылдайды және бұл ақпаратты төрешілерге хабарлайды

4. Төрешілер Конвенцияның қолданыстағы ережелеріне сәйкес және осы ережелерді ескере отырып, Уағдаласушы мемлекеттердің ішкі заңнамасының ережелеріне сәйкес төрелік талқылауға берілетін мәселелерді шешеді. Төрешілер сондай-ақ Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдары өзара келісім бойынша тікелей көрсете алатын кез келген басқа көздерді қарайды.

5. Конвенцияның және осы келісімнің ережелерін ескере отырып, төрешілер төрелікке берілген шешілмеген мәселелер бойынша шешім шығару үшін қажетті деп санайтын іс жүргізу және дәлелдеу қағидаларын қабылдайды.

6. Егер құзыретті органдар өзгеше уағдаласпаса, төрелік шешім тораға тағайындалған күннен кейін 365 күн ішінде Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдарына жазбаша нысанда берілуге тиіс және құқық көздеріне және оның шешілуіне әкеп соққан дәлелдерге сілтемелерді қамтуға тиіс. Төрелік шешім төрешілердің қарапайым көпшілік даусымен қабылданады. Төрелік шешімнің өнегелік мәні жоқ. Төрелік туралы өтініш жасаған адамның және екі құзыретті органның рұқсатымен төрелік алқаның шешімі қатысушы тараптардың аттарын немесе олардың жеке басын ашуы мүмкін қандай да бір мәліметтерді көрсетпей, сондай-ақ шешімнің ресми прецеденттік мәні жоқ екенін көрсете отырып, редакцияланған түрде жарияланатын болады.

6. Ақпаратты беру және құпиялылық

1. Төрелік процеске әкеп соғатын іске қатысты ақпаратты беруге және құпиялылыққа қатысты Уағдаласушы мемлекеттердің 25 және 26-баптарының және ішкі заңнамасының ережелерін қолдану мақсатында ғана әрбір төрешіні және бір төрешіге (және әлеуетті төрешілер төрешілердің талаптарын орындау қабілетін тексеру үшін қажет болған жағдайда ғана) ең көп дегенде үш қызметкерді осы төрешіні тағайындаған немесе егер бұл төрешіні құзыретті орган, екі құзыретті орган тағайындамаса құзыретті органның уәкілетті өкілдері тағайындайды,

2. Адамды 1-тармаққа сәйкес оның уәкілетті өкілі ретінде тағайындаған кезде Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органы бұл адамның құпиялылық туралы конвенцияның талаптарына және осы Уағдаласушы мемлекеттің қолданылатын заңнамасына сәйкес төрелік талқылауға жататын кез келген ақпаратты қарауға жазбаша нысанда келісуін қамтамасыз етеді.

7. Ақпарат уақтылы берілмеген жағдайда мерзімді тоқтата тұру

Егер екі құзыретті орган да осы іске тікелей әсер еткен адам 2-баптың 1-тармағында көрсетілген екі жылдық кезең басталған күннен кейін кез келген құзыретті орган сұратқан ешқандай қосымша маңызды ақпаратты уақтылы ұсынбағанымен келіссе, осы тармақта көзделген мерзім сұрау салу күнінен басталатын кезеңге тең кезеңге ұзартылады және осы ақпарат берілген күннен бастап аяқталады.

8. Шығындар

Егер құзыретті органдар өзгеше уағдаласпаса:

a) әрбір құзыретті орган және Төрелік туралы өтініш жасаған адам төрелік талқылауға өзінің қатысуына байланысты шығындарды көтереді (оның ішінде жол шығындары мен оның пікірлерін дайындауға және ұсынуға байланысты шығындар);

b) әрбір құзыретті орган тек осы құзыретті орган тағайындаған немесе экономикалық ынтымақтастық және даму ұйымының салық саясаты және әкімшілендіру орталығының жоғары лауазымды адамы тағайындаған, осы құзыретті органның осы төрешіні тағайындамауына байланысты Уағдаласушы мемлекеттердің ешқайсысының азаматы болып табылмайтын төрешінің сыйақысын, сондай-ақ, осы төрешінің жол шығындары, байланыс шығындары және төрешінің әкімшілік шығындары көтереді;

c) төрелік алқа төрағасының сыйақысын, сондай-ақ осы тораның жол, телекоммуникациялық және әкімшілік шығыстарын екі құзыретті орган тең үлестермен жабатын болады;

d) төрелік алқаның кез келген отырысына байланысты басқа шығыстарды осы отырысты қабылдайтын құзыретті орган көтереді; және

e) құзыретті органдардың екеуі де көтеруге келіскен шығыстарға байланысты өзге де шығыстарды екі құзыретті орган тең үлестермен жабатын болады.

9. Белгіленген мерзімде шешім туралы ақпараттың болмауы

Егер шешім мән-жайларға байланысты 4-баптың 5-тармағында немесе 5-баптың 6-тармағында көзделген мерзім ішінде немесе құзыретті органдар келіскен кез келген басқа мерзім ішінде құзыретті органдардың назарына жеткізілмеген жағдайда, құзыретті органдар 3-бапқа сәйкес жаңа төрешілерді тағайындауға келісе алады. Төрелік туралы өтінішті екі құзыретті орган алған күн 3-бапты кейіннен қолдану мақсаттары үшін осындай келісім жасалған күн болып есептеледі.

10. Төрелік шешім берілмеген жағдайда

Егер төрелік туралы өтініш берілгеннен кейін және төрешілер құзыретті органдарға шешім шығарғанға дейін кез келген уақытта құзыретті органдар төрешілерді жазбаша хабардар етсе

a) төрелік қарауға жататын мәселелерді түпкілікті шешу туралы немесе

b) істі ұсынған адам төрелік туралы өтінішті немесе өзара келісу рәсімі туралы өтінішті қайтарып алды;

содан кейін төрелік шешім қабылданбайды және өзара келісу рәсімі аяқталды деп саналады.

11. Соңғы шешім

Егер Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің соты 25-баптың 5-тармағын бұзу салдарынан немесе қандай да бір өзге себептер бойынша заңды күші жоқ деп танымаса, төрелік шешім түпкілікті болып табылады. Егер танылған шешім күшіне енбесе, Төрелік туралы өтініш берілмеген болып есептеледі, ал төрелік процесс өткізілмеген болып есептеледі (6-баптың "ақпаратты беру және құпиялылық" және 8-баптың "шығындар" мақсаттарын қоспағанда).

12. Төрелік шешімді орындау

Құзыретті органдар төрелік шешімді олар осы шешімді хабарлағаннан кейін 180 күн ішінде төрелік талқылауға алып келген іс бойынша өзара келісімге қол жеткізу жолымен жүзеге асырады.

Осы келісім осы ереже күшіне енгеннен кейін Конвенцияның 25-бабының 5-тармағына сәйкес берілген төрелік туралы кез келген өтінішке қолданылады.

[Келісімге қол қойылған күн]

[Әрбір Уағдаласушы мемлекеттің уәкілетті органының қолы]

Үлгілік келісімді жасауға жалпы көзқарас

2. Өзара келісім рәсіміне қосымша қолданылатын төрелік процесті әзірлеу кезінде ұстануға болатын екі негізгі тәсіл бар. "Соңғы ең жақсы ұсыныс" немесе "соңғы ұсыныс" деп аталатын тәсілдердің біріне сәйкес әрбір құзыретті орган төрелік алқаға тиісті мәселенің ұсынылған шешімін ұсынуы керек және төрелік алқа оған ұсынылған екі ұсыныстың бірін таңдайды. Сонымен қатар, "тәуелсіз пікір" деп атауға болатын тәсілге сәйкес, төрешілерге қолданыстағы құқыққа негізделген тараптардың фактілері мен дәлелдері ұсынылады, содан кейін олар тиісті фактілер мен қолданыстағы құқықтық дереккөздерді жазбаша, дәлелді талдауға негізделген өздерінің тәуелсіз шешімдерін қабылдайды.

3. Осы екі тәсілдің әрқайсысының артықшылықтары мен кемшіліктері бар және мұндай тәсілді таңдау әр мемлекетке тән бірқатар саяси ойларға байланысты. Сонымен қатар, осы екі тәсілдің бірқатар өзгерістері бар екені анық. Мысалы, төрешілер тәуелсіз шешім шығаруы мүмкін, бірақ олардан жазбаша шешім ұсынудың қажеті жоқ, тек өз қорытындылары. Белгілі бір дәрежеде тиісті әдіс шешілетін сұрақтың түріне де байланысты болуы мүмкін.

4. Жоғарыда келтірілген келісім бастапқы нүкте ретінде "соңғы ең жақсы ұсыныс" тәсілін қабылдайды, осылайша ол жалпы қолданылатын процесс болып табылады, бірақ кейбір жағдайларда, әсіресе күрделі құқықтық мәселелермен байланысты, құзыретті органдар егжей-тегжейлі шешім қабылдауды қалауы мүмкін екенін

мойындай отырып, ол сонымен қатар балама "тәуелсіз қорытынды" процессін қарастырады. Сондықтан құзыретті органдар бұл тәуелсіз қорытынды процесін әр жағдайда қолдануға келісе алады. Құзыретті органдар, әрине, осы біріктірілген тәсілді қабылдай алады, тәуелсіз пікір тәсілін нұсқа ретінде ең жақсы ұсыныстың соңғы тәсілімен жалпы қолданылатын процесс ретінде қабылдай алады немесе тек екі тәсілдің бірімен шектелуі мүмкін.

Төрелік қарау туралы өтініш

5. Үлгілік келісімнің 1-бабы төрелік туралы өтініш беру тәртібін көздейді. Мұндай өтініш іске қатысатын құзыретті органдардың біріне жазбаша нысанда ұсынылуға тиіс. Содан кейін бұл құзыретті орган сұрау салуды алғаннан кейін 10 күн ішінде бұл туралы басқа құзыретті органға хабарлауы керек.

6. 25 - баптың 5-тармағының шарттары орындалғанын айқындау үшін (осы бапқа түсініктеменің 76-тармағын қараңыз), өтініш Уағдаласушы мемлекеттердің ешқайсысында осы мәселелер бойынша ұлттық соттар немесе әкімшілік трибуналдар әлі ешқандай шешім шығармағанын көрсететін өтініштермен сүйемелденуге тиіс.

7. Төрелік процесс осы рәсім шеңберінде рұқсат етілмейтін істерді қарауға арналған өзара келісім рәсімінің жалғасы болып табылатындықтан, осындай өтінішпен жүгіну немесе төрелік талқылау барысында құзыретті органдар шеккен шығыстарды өтеу үшін төлем туралы өтініш жасаған адамнан талап ету орынсыз болып көрінеді. Салық төлеушілердің кейде ақы алынатын қаулылар немесе алдын ала келісімдердің басқа түрлері туралы өтініштерінен айырмашылығы, Уағдаласушы мемлекеттер арасындағы дауларды шешуді қамтамасыз ету осы мемлекеттердің міндеті болып табылады, олар үшін олар жалпы шығыстарды көтеруге тиіс.

Екі жылдық кезеңнің басталу күні

8. Төрелік туралы өтініш екі құзыретті органға істі қарау үшін құзыретті органдарға қажетті барлық ақпаратты берген күннен бастап екі жыл өткен соң ғана берілуі мүмкін (бұдан әрі – "Басталу күні"). Үлгілік келісімнің 2-бабының 1-тармағында осы мақсат үшін талап етілетін ақпарат туралы айтылады. Бұл тармақ құзыретті органдар талап ететін ақпарат тізімін қамтуы тиіс; жалпы, бұл ақпарат істі қарауды бастау үшін қажетті ақпарат пен құжаттарға сәйкес келеді. Әдетте Уағдаласушы мемлекеттің жарияланған басшылық нұсқауларында осы мақсат үшін қажетті ақпарат көрсетіледі. Мұндай жағдайларда құзыретті органдар, әдетте, осы Нұсқаулыққа енгізілген ақпаратты әрбір Уағдаласушы мемлекет талап ететін ақпарат ретінде аударуға немесе өзгеше түрде сәйкестендіруге өзара келіседі деп болжанады.

9. 2-бапты ресімдеудің 2-тармағында екі жылдық кезең басталатын нақты күнді анықтау үшін ұстануға тиісті рәсімдер сипатталады.

10. A) тармақша өзара келісу рәсімі туралы бастапқы сұрау салуды алған құзыретті орган осы сұрау салуды алғаннан кейін 60 күн ішінде істі ұсынған адамға сұрау салудың алынғаны туралы хабарлауға және сұрау салу туралы хабарламаны сұрау салудың көшірмесімен бірге басқа құзыретті органға жіберуге тиіс екенін көздейді.

11. B) тармақшасына сәйкес құзыретті орган істі ұсынған адамға және басқа құзыретті органға істі мәні бойынша қарау үшін қажетті барлық ақпаратты алғаны туралы хабарлауға немесе осы мақсатта қосымша ақпаратты істі ұсынған адамнан, жағдайларға байланысты бастапқы сұрау салуды немесе сұрау салу туралы хабарламаны алған күннен кейін 90 күн ішінде сұратуға тиіс.

12. Құзыретті органдардың біреуі немесе екеуі де қосымша ақпарат сұратқан жағдайларда, c) тармақшасы, мұндай ақпаратты алғаннан кейін ақпаратты сұратқан құзыретті органның істі ұсынатын адамға және басқа құзыретті органға оның барлық қажетті ақпаратты алғаны немесе сұратылған ақпарат әлі жоқ екендігі туралы хабарлау үшін 90 күн болатынын көздейді.

13. Екі жылдық кезеңнің басталу күні осындай қосымша ақпарат сұралғанына байланысты. Қосымша ақпарат беру туралы сұрау салу жасалмаған жағдайларда *d)* тармақшасы басталу күні ертерек болып табылатынын көздейді: i) құзыретті органдардың екеуі де істі ұсынған адамға барлық қажетті ақпараттың алынғандығы туралы хабарлаған күндер (яғни, екі құзыретті органның екіншісі бұл хабарламаны жасаған күн) және ii) бастапқыда өзара келісу рәсімі туралы өтініш жіберілген құзыретті орган осындай өтініш туралы басқа құзыретті органға хабарлаған күннен кейін 90 күн.

14. Қосымша ақпарат сұратылған жағдайда e) тармақша тұтастай алғанда басталу күні: i) қосымша ақпарат сұраған құзыретті органдар салық төлеушіге және басқа құзыретті органға осындай ақпаратты алғаны туралы хабарлаған соңғы күннің неғұрлым ертерек басталу күні болып табылатынын көздейді; және ii) Екі құзыретті орган істі ұсынған адамнан қосымша ақпарат алғаннан кейін 90 күнді құрайтын күн. Егер қандай да бір құзыретті орган салық төлеушіге және басқа құзыретті органға сұратылған ақпараттың бір бөлігі әлі жоқ екендігі туралы хабарласа, мұндай хабарлама қосымша ақпарат беру туралы сұрау салу ретінде қарастырылады.

15. Кейбір жағдайларда, салық төлеуші істі мәні бойынша қарау үшін қажетті бастапқы ақпаратты ұсынғаннан кейін, құзыретті органдар салық төлеушіден қосымша ақпарат сұрауы қажет болуы мүмкін. Мұндай жағдайларда іске тікелей әсер еткен адамның (яғни өзара келісу рәсімі туралы бастапқы сұрау салумен жүгінген адамның немесе салық міндеттемесі іске тікелей әсер еткен адамның) мұндай қосымша ақпаратты ұсынбауы құзыретті органдардың істі уақтылы кідіртуі немесе шешуіне кедергі келтіруі мүмкін. Мұндай жағдайларды қарау үшін үлгілік келісімнің 7-бабы, егер екі құзыретті орган да осы іске тікелей әсер еткен адам осы кезең басталғаннан кейін кез келген құзыретті орган сұратқан қосымша маңызды ақпаратты уақтылы

ұсынбағанымен келіссе, екі жылдық кезең ұзартылатынын көздейді. Бұл жағдайда бұл кезең ақпарат сұралған күннен басталатын және осы ақпарат түпкілікті берілген күннен бастап аяқталатын кезеңге тең уақыт кезеңіне ұзартылады.

15.1 Үлгілік келісімде төрелік процестің бірінші қадамы ретінде "қолдану саласын" қабылдау туралы ережелер тікелей қамтылмағанына қарамастан, құзыретті органдар мұндай ережелерді төрелік процесті іске асыратын өзара келісімге енгізуді орынды деп санауы мүмкін. Бұл ережелерді келесідей тұжырымдауға болады:

Қолдану аясы

1. Төрелік туралы сұрау салуды (немесе оның көшірмесін) екі құзыретті орган алғаннан кейін 60 күн ішінде құзыретті органдар төрелік алқаның шешуіне жататын мәселелерді келіседі және оларды төрелік туралы сұрау салумен жүгінген адамға жазбаша нысанда жібереді. Бұл осы іс үшін "қолдану аясы" болады. Осы Келісімнің мынадай тармақтарына қарамастан, құзыретті органдар жүргізу шеңберінде осы тармақтарға енгізілгендерге қосымша болып табылатын немесе олардан өзгеше рәсімдік қағидаларды да көздей алады және орынды деп есептелген басқа да мәселелерге қатысты болады.

2. Егер жүргізу шеңбері төрелік туралы өтініш жасаған адамның назарына жоғарыдағы 1-тармақта көрсетілген мерзім ішінде жеткізілмесе, бұл адам және әрбір құзыретті орган осы мерзім өткеннен кейін 30 күн ішінде бір-біріне төрелік шешуі тиіс мәселелердің тізбесін жазбаша нысанда жібере алады. Осы кезеңде осылайша хабарланған барлық тізімдер алдын-ала жүргізу шеңберін құрайды. Барлық төрешілер тағайындалғаннан кейін 30 күн ішінде, осы келісімнің төмендегі тармақтарында көзделгендей, төраға құзыретті органдарға және төрелік туралы өтініш жасаған тұлғаға осылайша ұсынылған тізімдер негізінде жүргізудің алдын ала шеңберінің қайта қаралған нұсқасын жібереді. Олардың екеуі де қайта қаралған нұсқаны алғаннан кейін 30 күн ішінде құзыретті органдар істі берудің әртүрлі шарттарын келісіп, оларды төрешілер мен төрелік туралы өтініш жасаған адамға жазбаша нысанда хабарлауға мүмкіндік алады. Егер олар мұны көрсетілген мерзім ішінде жасаса, онда бұл әртүрлі өкілеттіктер осы іс бойынша іс жүргізу шеңберін құрайды. Егер уақыт аралығында құзыретті органдар жүргізудің өзге шеңберін келіспесе және ол туралы жазбаша нысанда хабарламаса, онда төрешілер дайындаған жүргізудің алдын ала шеңберінің қайта қаралған нұсқасы осы іс бойынша жүргізу шеңберін білдіреді.

15.2 Егер мұндай ережелер келісімге енгізілсе, онда үлгілік өзара келісімнің 3-бабына сәйкес әрбір құзыретті орган төрешіні тағайындайтын мерзімді ұзарту қажет болады. Бұл мерзімді, мысалы, 90 күнге дейін ұзартуға болады, бұл құзыретті органдарға тиісті төрешілерді таңдау кезінде келісілген басқару шеңберін ескеруге мүмкіндік береді.

15.3 "Қолдану аясы" төрешілердің шешуіне жататын мәселелерді баяндайтын құжат болады. Ол төрелік алқа шешуі тиіс мәселелердің юрисдикциялық негізін белгілейтін еді. Оны құзыретті органдар белгілейді, олар осыған байланысты төрелік туралы өтініш білдірген адаммен кеңесуді қалауы мүмкін. Егер құзыретті органдар жоғарыда ұсынылған 1-тармақта көзделген кезең ішінде жүргізу шеңберін келісе алмаса, онда осы рәсімнің жалғасуын қамтамасыз ету үшін белгілі бір тетік қажет болады. Жоғарыда ұсынылған 2-тармақ осы мүмкіндікті қарастырады.

15.4 Жүргізу шеңбері, әдетте, белгілі бір мәселемен немесе сұрақтар кешенімен шектелсе де, құзыретті органдар істің сипатын және мәселелердің өзара байланысты сипатын ескере отырып, бүкіл іс (кейбір нақты сұрақтар ғана емес) төрелікке берілетіндей жүргізу шеңберін дамыта алады.

15.5 Жоғарыда ұсынылған 1-тармақта көрсетілгендей, егер құзыретті органдар жүргізу шеңберінде өзгеше көздемесе, үлгілік Келісімде көзделген рәсімдік қағидалар қолданылатын болады. Осылайша, құзыретті органдар басқару шеңберіне сәйкес осы ережелердің кез келгенінен (мысалы, төрешілерді тағайындау және марапаттау ережелерін қоса алғанда) шегінуі немесе нақты жағдайда қосымша ережелерді қарастыруы мүмкін.

Төрешілерді іріктеу және тағайындау

16. Үлгілік келісімнің 3-бабы төрешілерді іріктеу тәртібін сипаттайды. Әдетте, екі құзыретті органның әрқайсысы бір төрешіні тағайындайды. Бұл тағайындаулар екі құзыретті орган төрелік туралы сұрау салуды алғаннан кейін 60 күн ішінде жасалуы керек. Осылайша тағайындалған төрешілер төраға ны таңдайды, ол бастапқы тағайындаулардың соңғы күнінен кейін 60 күн ішінде тағайындалуы керек. Егер құзыретті органдар талап етілетін кезең ішінде төрешіні тағайындамаса немесе осылайша тағайындалған төрешілер талап етілетін кезең ішінде үшінші төрешіні тағайындамаса, тармақта тағайындауды Уағдаласушы мемлекеттердің ешқайсысының азаматы болып табылмайтын экономикалық ынтымақтастық және даму ұйымының салық саясаты және әкімшілендіру орталығының жоғары лауазымды адамы жүргізетіні көзделеді.

17. 3-баптың 1-тармағы әрбір төреші қанағаттандыруы тиіс талаптарды көздейді. Төрешілердің халықаралық салық мәселелерінде арнайы білімі немесе тәжірибесі болуы керек, бірақ егер құзыретті органдар басқаша келіспесе, әрбір төрешінің судья немесе төреші ретінде тәжірибесі болуы талап етілмейді. Бұдан басқа, әрбір төреші өз тағайындауын қабылдаған сәтте Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдарынан , салық әкімшіліктерінен және қаржы министрліктерінен (немесе олардың атауына қарамастан тиісті баламалы министрліктерден немесе ведомстволардан), сондай-ақ іспен тікелей қозғалатын барлық адамдардан және олардың кеңесшілерінен бейтарап және тәуелсіз болуға тиіс. Әрбір төреші сондай-ақ бүкіл сот процесінде өзінің

бейтараптығы мен тәуелсіздігін сақтауы керек және одан кейінгі ақылға қонымды уақыт аралығында төрешілердің іс жүргізуге қатысты бейтараптығы мен тәуелсіздігінің көрінуіне нұқсан келтіруі мүмкін мінез-құлықтан аулақ болуы керек. Мұндай мінез-құлық, мысалы, осы іс бойынша төрелік шешім шығарылғаннан кейін көп ұзамай осы іске тікелей әсер ететін адамдардың бірін жұмысқа қабылдауды қамтиды. Құзыретті органдар қолданылатын бейтараптық пен тәуелсіздік стандарттарына қатысты қосымша мәліметтерді еркін келісе алады. Мысалы, құзыретті органдар кез келген әлеуетті төрешіден осы әлеуетті төрешінің бейтараптығына немесе тәуелсіздігіне күмән келтіруі мүмкін кез келген фактіні немесе жағдайды құзыретті органдарға ашуды талап етуі мүмкін. Құзыретті органдар сонымен қатар төреші ауру немесе әрекетке қабілетсіздік, бейтараптық пен тәуелсіздік стандарттарын сақтамау немесе басқа себептер бойынша өз міндеттерін орындай алмайтын жағдайды реттейтін ережелерді келісуді қалауы мүмкін.

18. 3-баптың 4-тармағы төрешінің тағайындалған деп есептелгенін, бұл бір немесе бірнеше төрешіні тағайындау күніне сілтеме жасалатын басқа ережелердің мақсаттары үшін маңызы бар екенін түсіндіреді. Тағайындау екі құзыретті органға да осы тағайындауды растайтын және төрешінің өзі де, осы баптың 2 және 3-тармақтарына сәйкес осы төрешіні тағайындауға уәкілеттік берілген адам немесе адамдар да қол қойған хат жіберілген кезде жүргізілді деп есептеледі.

Төрелік сот процессі

19. 4-бап, егер төрелік алқаның төрағасы тағайындалғаннан кейін 60 күн ішінде құзыретті органдар тиісті іске қатысты 5-баптың факультативтік тәсілін қолдануға келіспесе, төрелік процеске қолданылатын қағидаларды көздейді.

20. Жоғарыдағы 4-тармақта көрсетілгендей, үлгілік келісімде ұсынылған төрелік процесс "соңғы ең жақсы ұсыныс" тәсілін ұстанады. Осы баптың 1-тармағы осы процестің бірінші қадамы әрбір Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органының Төраға тағайындалғаннан кейін 60 күн ішінде әрбір төрешіге (немесе осы 60 күндік кезең аяқталғанға дейін құзыретті органдар келіскен кез келген басқа кезеңнің) істің барлық шешілмеген мәселелері сәйкес келетіндей қаралатын ұсынылатын қарарды ұсынуы болып табылатынын көздейді бұл жағдайда құзыретті органдар қол жеткізген кез келген алдыңғы келісімдер. Әрбір түзету немесе осыған ұқсас мәселе үшін бұл жағдайда ұсынылған шешім Конвенцияның ережелеріне сәйкес алынуы мүмкін нақты ақшалай сомаларға (мысалы, кірістерге) немесе салықтың максималды сомасына билік етуді ғана қамтиды. Алайда, кейбір жағдайларда шешілмеген мәселелер Конвенцияның белгілі бір ережесін қолдану үшін шарттар орындалды ма деген сұрақтарды қамтиды. Егер істе шешілмеген мәселелер, мысалы, адамның Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатындығы немесе Уағдаласушы мемлекеттің кәсіпорнының екінші Уағдаласушы мемлекетте тұрақты өкілдігі бар-жоғы сияқты "шешуші мәселені"

қамтыса, құзыретті органдар шешуші сұраққа өзінің ұсынылған жауаптарын (яғни иә немесе жоқ) ұсына алады. Егер шешімі шекті сұраққа қатысты алынған жауапқа байланысты басқа шешілмеген мәселелер болса, онда құзыретті органдар да осы қалған мәселелер бойынша ұсынылатын балама шешімдерді ұсынады деп күтілуде.

21. Осы баптың 2-тармағында түсіндірілгендей, әрбір Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органдары ұсынған ұсынылатын қарарлар сол уақыт кезеңі ішінде ұсынылуға тиіс позициялық құжатпен бекітілуі мүмкін.

22. 3-тармақта әрбір құзыретті орган Төраға тағайындалғаннан кейін 120 күн ішінде ұсынылған қарарға және басқа құзыретті орган ұсынған қосалқы позициялық құжатқа жауап бере алады деп көзделеді. Позициясы көрсетілген жауап беру және ілеспе құжат тек басқа құзыретті органның ұстанымдары мен дәлелдерін қарауға арналған және құзыретті органға өз позициясының пайдасына қосымша дәлелдер келтіруге мүмкіндік беруге арналмаған.

23. "Соңғы ең жақсы ұсыныс" процесінің сипатын ескере отырып, төрешілердің жеке кездесуі әдетте талап етілмейді және төрешілер телефон немесе бейнеконференция арқылы өзара және екі құзыретті органмен байланыста бола алады. Бұл 4-тармақта қарастырылған, ол қосымша шығындармен байланысты бетпе-бет кеңес өткізу қажет болған жағдайда төраға алдымен құзыретті органдармен байланысады, содан кейін олар бұл кеңесті қашан және қайда өткізу керектігі туралы шешім қабылдайды.

24. 5-тармақ төрелік алқа өз шешімі ретінде құзыретті органдар ұсынған ұсынылған шешімдердің бірін таңдауды көздейді. Бір немесе бірнеше шекті мәселелермен байланысты болған жағдайда төрелік алқа шекті мәселелерді шешеді, содан кейін құзыретті органдар ұсынған балама ұсынылатын шешімдердің бірін қабылдайды. Шешім төрешілердің қарапайым көпшілігімен қабылданады және ешқандай негіздеме немесе түсініктеме бермейді. Төреліктің құзыретті органдар арасындағы дауларды шешудің оңайлатылған әдісі ретінде әрекет ету мақсатын ескере отырып, шешім құзыретті органдарға жазбаша нысанда шығарылатын болады және қандай да бір басқа істерге қатысты прецедент ретінде пайдаланыла алмайды. Егер құзыретті органдар өзгеше уағдаласпаса, төрелік шешім төрешілер соңғы жауап ұсынысын алғаннан кейін 60 күн ішінде немесе егер жауап ұсынысы ұсынылмаса, төраға тағайындалғаннан кейін 150 күн ішінде шығарылады.

Факультативті төрелік сот процессі

25. 5-бап үлгілік келісімге сәйкес құзыретті органдар әрбір нақты жағдайда пайдалана алатын "Тәуелсіз қорытынды" рәсімінің қағидаларын белгілейді. Бұл сайлау төрелік алқаның төрағасы тағайындалғаннан кейін 60 күн ішінде өткізілуі керек.

26. Осы баптың 1-тармағында егер құзыретті органдар осындай сайлау өткізген болса, онда әрбір құзыретті орган төрелік алқаға және басқа құзыретті органға осы

сайлаудан кейін 120 күн ішінде алқаның өз шешімін қабылдауы үшін қажетті деп санайтын кез келген ақпаратты ұсынуы тиіс. Бұл ақпарат шешілетін фактілер мен мәселелердің сипаттамасын, осы мәселелер бойынша құзыретті органның ұстанымын және осы ұстанымды растайтын дәлелдерді қамтиды деп болжанады. Егер құзыретті органдар өзгеше уағдаласпаса, төрелік алқа екі құзыретті орган төрелік туралы сұрау салуды (немесе оның көшірмесін) алғанға дейін екі құзыретті органға да қолжетімді болмаған кез келген ақпаратты назарға ала алмайды.

27. Бұл істі талқылау үшін төрелік алқаның және екі құзыретті органның бір немесе бірнеше отырысы қажет болады деп күтілуде. 3-тармақта құзыретті органдар төрелік алқаның төрағасы осындай кеңестің қажеттілігі туралы хабардар еткеннен кейін 30 күн ішінде әрбір осындай кеңес қашан және қайда өткізілетіні туралы шешім қабылдайтынын көздейді.

28. 2-тармақта Төрелік туралы өтініш білдірген адамның тікелей не өз өкілдері арқылы төрешілерге өз ұстанымын жазбаша ұсынуды осы адам өзара келісу рәсімі барысында осындай ұсынымды бере алатын шамада ұсынуға құқығы бар екендігі көзделеді және егер барлық құзыретті органдар мен төрешілер келіссе, төрешілер кеңесі барысында ауызша ұсыныс жасалады. Осылайша, Төрелік туралы өтініш жасаған адамның төрелік процеске қатысуы құзыретті органдардың өзара келісу рәсімі шеңберінде және төрелік процесс барысында не туралы келісетініне байланысты болады.

29. "Тәуелсіз қорытындының" төрелік процесін реттейтін және құзыретті органдар арасында әлі келісілмеген процессуалдық ережелерді орнатудың ең оңай жолы-төрешілерге осы ережелерді арнайы негізде әзірлеуге мүмкіндік беру. Бұл ретте төрешілер қолданыстағы төрелік рәсімдерге еркін сілтеме жасай алады. Процесстік регламентте егер құзыретті органдар өзгеше уағдаласпаса, төрелік алқа шешім негіздейтін нақты материал өзара келісу тәртібімен әзірленетінін көрсету қажет (осы баптың 1-тармағының соңғы ұсынысын қараңыз). Осы баптың 5-тармағы осы тәсілді ұстанады. Осылайша, егер құзыретті органдар өзгеше уағдаласпаса, төрелік отырыстардың форматы туралы шешімдерді төрешілер қабылдайды.

30. Осы баптың 4-тармағына сәйкес төрешілер Конвенцияның қолданыстағы ережелеріне сәйкес және осы ережелерді ескере отырып, Уағдаласушы мемлекеттердің ішкі заңдарына сәйкес төрелікке берілген мәселелерді шешетін болады. Осыған байланысты төрелік алқа ішкі заңнаманың қолданылуын Уағдаласушы мемлекет Конвенцияның ережелерін дұрыс қолданатынын айқындау үшін қажет шамада ғана қарайтын болады.

31. 4-тармақта көрсетілгендей, құзыретті органдар өзара келісім бойынша төрелік алқа қарайтын құқықтың немесе өкілеттіктің басқа да көздерін айқындай алады. Құзыретті органдар келісімге қол жеткізуде қиындықтарға тап болатын мәселелер көбінесе шарттарды түсіндіру мәселелерін немесе 9-баптың және 7-баптың 2-

тармағының негізінде жатқан "қол созым жер" қағидатын қолдануға байланысты мәселелерді қамтиды. Сондықтан құзыретті органдар шарттарды түсіндіру мәселелерін 28-36.1-тармақтарда түсіндірілгендей, мерзімді түзетулермен ЭЫДҰ Үлгілік салық конвенциясына түсініктемелерді ескере отырып, *Халықаралық шарттар құқығы туралы Вена конвенциясының* 31-33-баптарына енгізілген түсіндіру қағидаттары тұрғысынан төрешілер шешуі тиіс деп көздеуі мүмкін. Олар сондай-ақ қол созым принципін қолдануға байланысты мәселелер *көпұлтты кәсіпорындар мен салық әкімшіліктері үшін трансферттік баға белгілеу жөніндегі* ЭЫДҰ-ның басшылық қағидаттары аясында дәл осылай шешілуі тиіс деп көздей алады. Сонымен қатар, құзыретті органдар салық шартының ережелерін түсіндіру немесе қолдану нақты құжатқа (мысалы, Өзара түсіністік туралы меморандумға немесе шарт күшіне енгеннен кейін жасалған өзара келісімге) байланысты екендігімен келісетін, бірақ осы құжатты түсіндіруге қатысты келіспейтін жағдайлар болуы мүмкін. Бұл жағдайда құзыретті органдар осы құжатқа тікелей сілтеме жасағысы келуі мүмкін.

32. Осы баптың 6-тармағында егер құзыретті органдар өзгеше уағдаласпаса, төрелік алқаның шешімі төраға тағайындалған күннен кейін 365 күн ішінде құзыретті органдарға жазбаша нысанда берілетінін көздейді. Шешімде ол сүйенген құқықтың көздері және осындай нәтижеге әкелген дәлелдер көрсетіледі. Ол сондай-ақ әдетте істің тиісті фактілері мен жағдайларын сипаттауды, екі құзыретті органның ұстанымдарын нақты көрсетуді және іс жүргізу барысының қысқаша мазмұнын қамтиды. Төрелік шешім қабылдау төрешілердің қарапайым көпшілік даусымен жүзеге асырылатын болады. "Соңғы ең жақсы ұсыныс" тәсіліндегі сияқты, шешімнің де прецеденттік мәні болмайды, бірақ 6-тармақ шешімді жариялау мүмкіндігін қарастырады. Алайда, мұндай жарияланым құзыретті органдар да, төрелік сұрау салған адам да келіскен жағдайда ғана жасалуы керек. Бұдан басқа, құзыретті органдарға хабарланатын ақпараттың құпиялылығын сақтау мақсатында жарияланым тараптардың аттарын да, оларды сәйкестендіруге көмектесетін қандай да бір элементтерді де ашпайтын нысанда жасалуы тиіс. Өзара келісу рәсімі шеңберінде қабылданған жекелеген істер бойынша шешімдер, әдетте, жария етілмейді, бірақ дәлелді төрелік шешімдер жағдайында бұл шешімдерді жариялау процесске қосымша ашықтық береді. Бұдан басқа, құзыретті органдарға хабарланатын ақпараттың құпиялылығын сақтау мақсатында жарияланым тараптардың аттарын да, оларды сәйкестендіруге көмектесетін қандай да бір элементтерді де ашпайтын нысанда жасалуы тиіс.

Ақпарат және құпиялылық байланысы

33. Төрешілерге төрелікке берілген мәселелерді шешу үшін қажетті ақпаратқа толық қол жеткізу маңызды, бірақ сонымен бірге бұл ақпаратқа құзыретті органдардың өздері сияқты қатаң құпиялылық талаптары қойылды. Үлгілік келісімнің 6-бабында бекітілген осындай нәтижені қамтамасыз етудің ұсынылып отырған тәсілі төрешілерді құзыретті органдардың уәкілетті өкілдері ету болып табылады. Алайда, бұл

Конвенцияның тиісті ережелерін (мысалы, 25 және 26-баптар) және әдетте құпиялылық бұзылған жағдайда қолданылатын санкцияларды қамтитын Уағдаласушы мемлекеттердің ішкі заңнамасының ережелерін қолдану мақсатында ғана жасалады.

Ақпарат уақтылы ұсынбаған жағдайда мерзімді тоқтата тұру

34. Жоғарыдағы 15-тармақта көрсетілгендей, үлгілік келісімнің 7-бабы, егер құзыретті органдардың екеуі де осы іске тікелей әсер еткен адам уақтылы ешқандай қосымша Елеулі ақпарат бермегенімен келіссе, осы екі жылдық кезең басталғаннан кейін кез келген құзыретті орган сұратқан 2-баптың 1-тармағында аталған екі жылдық кезең ұзартылуы мүмкін екенін көздейді. Бұл жағдайда үлгілік келісімде қабылданған тәсіл осы екі жылдық кезеңді ақпарат сұралған күннен басталатын және осы ақпарат берілген күннен бастап аяқталатын кезеңге тең уақыт кезеңіне ұзарту болып табылады. Алайда, құзыретті органдарға нақты істі шешу үшін қажетті ақпарат берілмеген жағдайларда, олардың иелігіндегі шектеулі ақпарат негізінде істі шешуге ештеңе кедергі келтірмейді, осылайша төрелікке кез келген қолжетімділікке кедергі келтіреді. Сонымен қатар, Келісімде егер қосымша кезең ішінде (мысалы, бір жыл) салық төлеуші кез-келген құзыретті орган сұраған қосымша маңызды ақпаратты ұсынбаған болса, онда мәселе енді төрелік сотқа берілмейді деп болжауға болады.

Шығыстар

35. Төрелік процеске байланысты әр түрлі шығындар туындауы мүмкін және бұл шығындарды кім көтеруі керек екендігі анық болуы керек. Осы мәселе қаралатын үлгілік келісімнің 8-бабы құзыретті орган немесе іске қатысушы тұлға нақты шығыстардың мөлшерін бақылай алатын жағдайларда бұл шығыстарды осы тарап жабуы, ал басқа шығыстарды екі құзыретті орган тең үлестермен жабуы тиіс деген қағидатқа негізделген.

36. Осылайша, әрбір құзыретті орган, сондай-ақ төрелік туралы өтініш білдірген адам төрелік іс қарауына қатысуы үшін өз бетінше ақы төлеуі керек деп қарастыру қисынды болып көрінеді. Бұл отырыстарда өкілдік ету шығындарын, сондай-ақ жазбаша немесе ауызша болсын, позиция мен дәлелдерді дайындау мен ұсынуды қамтиды. Бұл а) тармақшасында қарастырылған.

37. Төрешілерге төленетін төлемдер төрелік сот процесінің негізгі шығындарының бірі болуы мүмкін. В) тармақшасында көрсетілгендей, әрбір құзыретті орган (немесе осы құзыретті органның осы төрешіні тағайындамауына байланысты Экономикалық ынтымақтастық және даму ұйымының салық саясаты және әкімшілендіру орталығының жоғары лауазымды тұлғасы тағайындаған), тек осы құзыретті орган тағайындаған төрешінің сыйақысын, сондай-ақ осы төрешінің жол, телекоммуникациялық және әкімшілік шығыстарын көтереді.

38. Алайда, c) тармақшасында төрелік алқа төрағасының қаламақысы мен жол, телекоммуникациялық және әкімшілік шығыстарын құзыретті органдар тең үлестермен жабады деп көзделеді. Құзыретті органдар әдетте бұл шығындарды төрешілерді тағайындау кезінде қабылдауға келіседі және бұл әдетте тағайындау хатында расталады. Тиісті білікті мамандарды жалдау үшін қаламақы жеткілікті дәрежеде үлкен болуы керек.

39. Құзыретті органдар да келісімге төрешілерге төленуге тиісті қаламақы шамасын енгізуді қалауы мүмкін. Олар мұндай төлемдерді Уағдаласушы мемлекеттердің нақты жағдайларын, олардың ерекше қатынастарын және төрелік сот процестің осылайша белгілеу туралы еркін уағдаласа алады. Құзыретті органдар осы мақсат үшін ресурстар ретінде әртүрлі алымдар кестелерін, соның ішінде Халықаралық инвестициялық дауларды реттеу орталығы белгілеген алымдар кестесін және ЕО Төрелік конвенциясының қайта қаралған мінез-құлық кодексінде көзделген алымдар кестесін пайдаланды. Келісім сонымен қатар сапарлар санын және төрешілерге өтемақы төленетін күндер санын шектеуі мүмкін.

40. Осы отырысты дайындау және өткізу үшін қажетті әкімшілік персоналдың шығыстарын, сондай-ақ отырыстарды өткізу үшін үй-жайларды пайдалануға байланысты шығыстарды қоса алғанда, төрелік алқаның кез келген отырысына байланысты шығыстарды осы отырысты қабылдайтын құзыретті орган көтереді. Көп жағдайда бұл құзыретті орган жиналыстарға арналған үй-жайларды және оның иелігіндегі қызметкерлерді пайдаланады және шығындардың бір бөлігін осы шотқа басқа құзыретті органға аударуға тырысу орынсыз болып көрінеді. "Жиналыстарға байланысты шығындарға" сілтеме қатысушылардың жол жүру және тұру шығындарын қамтымайтыны анық; олар жоғарыда қарастырылады.

41. Басқа шығыстарды (салық төлеушілердің процеске қатысуына байланысты кез келген шығындарды қоспағанда) екі құзыретті орган тиісті шығыстарды көтеруге келіскенге дейін тең үлестермен жабуы керек. Бұған, мысалы, екі құзыретті орган беруге келіскен аударым мен тіркеуге байланысты шығыстар кіреді. Ол сондай-ақ екі құзыретті орган келіскен, бірақ олардың ешқайсысы ұйымдастырмаған төрелік алқа отырысын өткізуге арналған шығыстарды қамтиды. Құзыретті органдар арасында келісім болмаған жағдайда, нақты шығыстардың болуы туралы өтініш білдірген тарап оларды төлеуге тиіс.

42. 8-баптың басында көрсетілгендей, құзыретті органдар, алайда, осы қағидалардан шегініп, нақты жағдайға немесе нақты шығыстарға қатысты шығыстарды басқаша бөлуге келісе алады.

Белгіленген мерзімде шешім туралы ақпараттың болмауы

43. Төрешілер төрелік шешімді ұсына алмайтын немесе ұсынғысы келмейтін ерекше жағдайларды қарау үшін, 9-бап Егер шешім 4-баптың 5-тармағында немесе 5-

баптың 6-тармағында көзделген мерзім ішінде немесе құзыретті органдар келіскен кез келген басқа мерзім ішінде хабарланбаса, құзыретті органдар істі қарау үшін жаңа төрешілерді тағайындауға келісе алады деп көздейді. Мұндай жағдайда құзыретті органдар арасындағы осындай келісімнің күні 4 және 5-баптарда сипатталған процестің мақсаттары үшін төрелік туралы сұрау салу күні ретінде қаралатын болады.

Егер төрелік шешім берілмеген жағдайда

44. Үлгілік келісімнің 10-бабы, ең алдымен, құзыретті органдар шешім шығарылғанға дейін төрелік іс қарауға алып келген шешілмеген мәселелерді шеше алатын жағдайға қатысты. Төрелік сот процесі әдеттегі өзара келісу процедурасы аясында шешілмейтін мәселелерді шешудің ерекше механизмі болғандықтан, егер құзыретті органдар бұл мәселелерді өз бетінше шеше алса осы ерекше механизмді тоқтатқан жөн. Құзыретті органдар төрелік шешім шығарылғанға дейін осы мәселелерді шешу туралы келісе алады. 10-бап сондай-ақ, егер шешім шығарылғанға дейін істі ұсынған адам өзінің Төрелік туралы өтінішін немесе өзара келісу рәсімі туралы өтінішін қайтарып алса, төрелік сот процессі мен өзара келісу рәсімі автоматты түрде тоқтатылатынын көздейді.

Соңғы шешім

45. 11-бап 25-баптың 5-тармағын бұзу салдарынан немесе кез келген басқа себеппен Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің соттары төрелік шешімді заңды күші жоқ деп таныған жағдайға қатысты. Шешім күшіне ене алмайды, төрелік туралы өтініш берілмеген болып есептеледі, ал төрелік сот процессі өтпеген болып есептеледі (6-" Ақпаратты беру және құпиялылық" және 8 "Шығыстар" баптарының мақсаттарын қоспағанда). Бұл жағдайда салық төлеуші дереу төрелікке жаңа өтініш бере алады, өйткені мұндай өтінішті берудің екі жылдық мерзімі өтіп кеткен. Сонымен қатар, құзыретті органдар мұндай талапқа белгілі бір жағдайларда, мысалы, салық төлеушінің әрекеттері төрелік шешімді жарамсыз деп танудың негізгі себебі болған кезде рұқсат етілмеуі керек деп қарастыруы мүмкін.

46. 11-бап, Егер Уағдаласушы мемлекеттердің ішкі заңнамасына сәйкес мұндай негіздер болмаса, төрелік шешімді жарамсыз деп тану үшін тәуелсіз негіздер беруге арналмаған. Оның орнына, ол Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің соты осындай қолданыстағы ережелерге негізделген төрелік шешімді жарамсыз деп таныған жағдайларда, екінші Уағдаласушы мемлекет бұл шешімді орындауға міндетті болмауын қамтамасыз етуге арналған. Бұл кейбір мемлекеттердің ішкі заңнамасына сәйкес орын алуы мүмкін, мысалы, егер төрелік сот процесінің нәтижесіне айтарлықтай әсер еткен процестік бұзушылық орын алған болса. Алайда, төрелік шешім түпкілікті болғандықтан, сот төрелік шешімді төрелік сот процесінің нәтижесімен келіспегендіктен ғана жарамсыз деп таниды деп күтілмейді.

Қабылданған шешімді орындау

47. Төрелік процесс құзыретті органдар шеше алмаған мәселелерді міндетті түрде шешуді қамтамасыз еткеннен кейін құзыретті органдар осы шешімді көрсететін және осы іске тікелей әсер еткен адамдарға ұсынылатын өзара келісім жасасуға кіріседі. Одан әрі кідірістерді болдырмау үшін қабылданған шешімді қамтитын өзара келісімнің аяқталуы және салық төлеушіге шешім қабылданған күннен кейін 180 күн ішінде ұсыну ұсынылады. Бұл Үлгілік келісімнің 12-бабында көзделген.

48. 25-баптың 2-тармағында құзыретті органдар өздерінің ішкі заңнамасында көзделген кез келген уақытша шектеулерге қарамастан қол жеткізілген келісімді орындауға міндетті екендігі көзделеді. Баптың 5-тармағы сондай-ақ төрелік шешімнің екі Уағдаласушы мемлекет үшін де міндетті болып табылатынын көздейді. Осылайша, келісімге сәйкес салық төлеушілерді бағалау немесе өзара келісім жасау арқылы Төрелік шешімді орындау қабілетсіздігі Конвенцияға сәйкес келмейтін салық салуға әкеледі және осылайша салық салуға әсер еткен адамға ішкі құқықтық қорғау құралдарына көмек сұрауға немесе осы баптың 1-тармағына сәйкес жаңа сұрау салуға мүмкіндік береді.

АҚПАРАТ АЛМАСУҒА ҚАТЫСТЫ

26-БАПҚА ТҮСІНІКТЕМЕ

I. Алдын ала ескертулер

1. Екі Уағдаласушы мемлекеттің салық әкімшіліктері арасындағы ынтымақтастыққа қатысты ережелерді қосарланған салық салуды болдырмау туралы конвенцияға енгізу үшін дәлелді негіздер бар. Біріншіден, Конвенцияның нормалары қолданылуы тиіс фактілерді анықтау мақсатында әкімшілік көмек көрсету ұсынылады. Сонымен қатар, экономикалық қатынастардың интернационалдандырылуының артуына байланысты Уағдаласушы мемлекеттер Конвенцияның қандай да бір нақты бабын қолдану туралы сөз болмаса да, оның негізінде ішкі салық заңнамасы жүзеге асырылуы тиіс ақпаратты өзара беруге барған сайын қызығушылық танытуда.

2. Осылайша, осы бапта Уағдаласушы мемлекеттердің ішкі салық заңнамасын жүзеге асыру үшін тиісті негіз құру және Конвенцияның нақты ережелерін қолдану мақсатында ақпарат алмасу барынша кең көлемде жүзеге асырылуы мүмкін қағидалар қамтылады. Бап мәтінінен ақпарат алмасу 1 және 2-баптармен шектелмейтіні анық, сондықтан бұл ақпарат бейрезидент туралы мәліметтерді қамтуы және 2-бапта аталмаған салықтарды басқаруға немесе олардың орындалуын қамтамасыз етуге қатысты болуы мүмкін.

3. Салықтарды жинау мақсатында әкімшілік көмек туралы мәселе 27-бапта қаралады, алайда салықтарды жинау мақсатында ақпарат алмасу 26-бапта реттеледі (27

-бапқа түсініктеменің 5-тармағын қараңыз). Сол сияқты, өзара келісу рәсімдері 25-бапта қаралады, бірақ өзара келісу рәсімінің мақсаттары үшін ақпарат алмасу 26-бапта реттеледі (25-бапқа түсініктеменің 4-тармағын қараңыз).

4. 2002 жылы Қаржы комитеті елдердің қазіргі тәжірибесін көрсету үшін 26-бапқа жан-жақты шолу жасады. Бұл шолу сонымен қатар ЭЫДҰ-ның тиімді ақпарат алмасу жөніндегі Жаһандық форумының жұмыс тобы әзірлеген *Салықтық мәселелер бойынша ақпарат алмасудың үлгілік келісімі* және *Салық салу мақсатында банктік ақпаратқа қол жеткізуді жеңілдету*[35] баяндамасында сипатталған банктік ақпаратқа қол жеткізудің мінсіз стандарты сияқты соңғы өзгерістерді қарастырды. Нәтижесінде 2005 жылы бап мәтініне де, түсініктемеге де бірқатар өзгерістер енгізілді.

4.1 Содан кейін бапқа енгізілген көптеген өзгерістер оның мазмұнын өзгертуге арналмаған, керісінше оның дұрыс түсіндірілуіне қатысты күмәнді жою үшін жасалған. Мысалы, "қажеттіден" "болжалды маңыздылыққа" өзгерту және 1-тармаққа "әкімшілік ету немесе орындалуын қамтамасыз ету үшін" деген сөздерді енгізу салық мәселелері бойынша ақпарат алмасу туралы Үлгілік келісіммен келісуге қол жеткізу үшін жасалды және бұл ереженің қолданылуын өзгерту мақсаты болмады. 4-тармақ бұрын түсініктемеде айтылған жалпы түсінік бабының мәтініне қосу үшін қосылды (19.6-тармақты қараңыз). 5-тармақ ЭЫДҰ-ға мүше елдердің басым көпшілігінің тәжірибесін көрсету үшін қосылды (19.10-тармақты қараңыз). Екінші жағынан, 2-тармаққа "немесе жоғарыда айтылғандарды қадағалау" сөздерін қосу алдыңғы ереженің күшін жоюды білдіреді.

4.2 Түсініктеме де айтарлықтай кеңейтілді. Бұл кеңейту ішінара осы бапқа 4 және 5-тармақтардың қосылуын көрсетеді. Бұл елдердің өзгерістері мен тәжірибесін ескере отырып және осы баптың дұрыс түсіндірілуіне қатысты күмәнді жою үшін түсініктемеге басқа да өзгерістер енгізілді.

4.3 Бұл бап мен түсініктеме 2012 жылы соңғы оқиғаларды ескере отырып және осы баптың кейбір ережелерін одан әрі түсіндіру үшін өзгертілді., Егер мұндай пайдалануға екі мемлекеттің заңнамасы рұқсат етсе және өнім беруші мемлекеттің құзыретті органы мұндай пайдалануға рұқсат берсе деген шартпен осы баптың 2-тармағы құзыретті органдарға алынған ақпаратты басқа мақсаттарда пайдалануға мүмкіндік беретіндей етіп өзгертілді. Бұрын бұл ереже түсініктеменің 12.3-тармағына қосымша ретінде енгізілген.

4.4 Түсініктеме "болжамды мағыналы" терминін және "алдын ала тергеу" терминін қосу арқылы түсіндіру мақсатында кеңейтілді: жалпы түсініктемелер (5-тармақты қараңыз), тергеудегі немесе тергеудегі салық төлеушіні сәйкестендіруге қатысты тұжырымдар (5.1-тармақты қараңыз), салық төлеушілер тобына қатысты сұрауларға қатысты тұжырымдар (5.2-тармақты қараңыз) және жаңа мысалдар (8 - тармақтың және 8.1-тармақтың e) - h) тармақшаларын қараңыз). Түсініктемеде, егер құзыретті органдар

өзге келісім жасамаған болса, ақпарат берілуі тиіс мерзімдерге қатысты міндеттемелерді орындамаудың факультативтік стандарты көзделеді. Бұдан әрі түсініктемеде, егер құзыретті органдар өзге келісім жасамаған болса, ақпарат берілуі тиіс мерзімдерге қатысты міндеттемелерді орындамаудың факультативтік стандарты көзделеді және егер өзара түсіністік қағидатына сәйкес, егер Уағдаласушы мемлекет 5-тармаққа сәйкес әдетте оның ішкі заңнамасында немесе практикасында көзделмеген, банктік ақпаратқа қол жеткізу және онымен алмасу сияқты шараларды қолданса, бұл мемлекет тең дәрежеде екінші Уағдаласушы мемлекеттен осындай ақпаратты сұратуға құқылы (15-тармақты қараңыз). Тармақтарға басқа да 3, 5.3, 6, 11, 12, 12.3, 12.4, 16, 16.1 және 19.7. түсініктемелер қосылды.

---

[35]ЭЫДҰ, Париж, 2000

II. Осы баптың ережелеріне түсініктеме

1-тармақ

5. Ақпарат алмасуға қатысты негізгі ереже осы тармақтың бірінші сөйлемінде қамтылған. Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдары Конвенцияның ережелерін немесе осы мемлекеттерде алынатын кез келген түрдегі және түрдегі салықтарға қатысты Уағдаласушы мемлекеттердің ішкі заңнамасын дұрыс қолдануды қамтамасыз ету үшін, тіпті егер соңғы жағдайда Конвенцияның қандай да бір нақты бабын қолдану қажеттігі болмаса да көзделген маңызы бар ақпаратпен алмасады. " Болжамды маңызды" стандарты салық мәселелері бойынша барынша кең ақпарат алмасуды қамтамасыз етуге және сонымен бірге Уағдаласушы мемлекеттердің "алдын ала тергеуге" қатысуға немесе осы салық төлеушінің салық істеріне қатысы жоқ ақпаратты сұратуға құқығы жоқ екенін түсіндіруге арналған. Сұраныс бойынша ақпарат алмасу контекстінде стандарт сұраныс берілген кезде сұралған ақпараттың сәйкес болуы үшін ақылға қонымды мүмкіндіктің болуын талап етеді; бір рет берілген ақпарат шынымен маңызды бола ма, жоқ па, маңызды емес. Сондықтан ақпараттың ағымдағы тергеуге сәйкестігін белгілі бір бағалау осы ақпаратты алғаннан кейін ғана жасалуы мүмкін жағдайларда өтінішті қабылдамау мүмкін емес. Құзыретті органдар сұрау салудың мазмұны, сұрау салуға әкеп соққан мән-жайлар немесе сұрау салынатын ақпараттың болжамды релевантты лығы сұрау салынатын мемлекетке түсініксіз жағдайларда консультация беруге тиіс. Алайда, сұрау салушы мемлекет сұрау салынатын ақпараттың болжамды релевантты лығы туралы түсініктеме бергеннен кейін , ол бұл ақпараттың негізгі тергеуге немесе сараптамаға қатысы жоқ деп санайтындықтан сұрау салынатын мемлекет сұрау салудан бас тарта алмайды немесе сұралған ақпараттан бас тарта алмайды. Сұрау салынатын ақпараттың бір бөлігі болжамды түрде релевантты болып табылатынына күмән келтіретін фактілер сұрау

салынатын мемлекетке белгілі болған жағдайларда құзыретті органдар консультациялар жүргізуі тиіс және сұрау салынатын мемлекет сұрау салушы мемлекетке осы фактілер тұрғысынан болжанатын релеванттылықты түсіндіруді сұрай алады. Сонымен бірге, 1-тармақ сұрау салынатын мемлекетті "алдын ала тергеу" болып табылатын сұрауларға, яғни ашық тергеумен немесе тергеумен айқын байланысы жоқ алыпсатарлық сұрауларға жауап ретінде ақпарат беруге міндеттемейді.

5.1 Салық мәселелері бойынша Ақпарат алмасу туралы үлгілік келісімдегідей[36], ақпаратқа сұрау салу тексерудегі немесе тергеудегі салық төлеушінің аты-жөні немесе мекенжайы (немесе екеуі де) көрсетілмегендіктен ғана фактілерді алдын ала жинау болып табылмайды. Бұл атаулар әр түрлі жазылған немесе атаулар мен мекен-жайлар туралы ақпарат басқа форматта ұсынылған жағдайларда да қолданылады. Алайда, сұрау салушы мемлекет тексерудегі немесе тергеудегі салық төлеушінің тегін немесе мекен-жайын (немесе екеуін де) хабарламаған жағдайда, сұрау салушы мемлекет салық төлеушінің жеке басын анықтау үшін жеткілікті басқа ақпаратты қамтуы тиіс. Сол сияқты, 1-тармақ міндетті түрде сұрауда осы ақпаратқа ие деп саналатын адамның аты-жөнін және/немесе мекен-жайын көрсетуді талап етпейді. Шын мәнінде, мұндай адамға қатысты өтініштің қаншалықты нақты болуы керектігі туралы мәселе, әдетте, 26 -баптың 3-тармағының a) және b) тармақшаларының қолданылу аясына жатады.

---

[36]Осы түсініктеменің 58-тармағын қараңыз

5.2 "Болжамды маңыздылық" стандарты бір салық төлеушіге (аты бойынша немесе басқаша анықталған) және бірнеше салық төлеушілерге (аты бойынша немесе басқаша анықталған) қатысты жағдайларда да сақталуы мүмкін. Егер Уағдаласушы мемлекет өз заңнамасына сәйкес салық төлеушілердің нақты тобына қатысты тергеу жүргізсе, осы тергеумен байланысты кез-келген сұрау, әдетте, оның ішкі салық заңнамасын " әкімшілендіру немесе сәйкестікті қамтамасыз ету" мақсаттарына қызмет етеді, осылайша егер ол "болжамды маңыздылық" стандартына сәйкес келсе, 1-тармақтың талаптарына сәйкес келеді. Алайда, сұрау жеке анықталмаған салық төлеушілер тобына қатысты болған жағдайда, сұрау фактілерді алдын-ала жинау емес екенін анықтау қиынырақ болады, сұрау салушы мемлекет белгілі бір салық төлеушінің істері бойынша жүргізіліп жатқан тергеуді көрсете алмайтындықтан, бұл көп жағдайда сұрау кездейсоқ немесе алыпсатарлық деген ұғымды жоққа шығарады. Сондықтан, мұндай жағдайларда сұрау салушы мемлекет топтың егжей-тегжейлі сипаттамасын және сұрау салуға әкеп соққан нақты фактілер мен мән-жайларды, қолданылатын заңнаманы түсіндіруді және ақпарат сұралатын топтағы салық төлеушілер нақты негізбен расталған бұл заңнаманы сақтамады деп пайымдауға негіз бар себептерді ұсынуы тиіс. Сонымен қатар, ол сұралған ақпарат топқа кіретін салық төлеушілердің сәйкестігін анықтауға ықпал ететіндігін растауды талап етеді. 8-тармақтың h) тармақшасында

келтірілген мысалда көрсетілгендей, топтық сұрау салу жағдайында үшінші тарап, әдетте, қажет болмаса да, топтағы салық төлеушіл ердің талаптарын сақтамауға белсенді түрде ықпал етеді және бұл жағдайда мұндай жағдай сұрау салуда да сипатталуы керек. Сонымен қатар, 8.1-тармақтың а) тармақшасында келтірілген мысалда көрсетілгендей, бейрезиденттерге қаржылық қызмет көрсетуді сипаттайтын және бейрезидент клиенттердің талаптарды сақтамау мүмкіндігі туралы айтылатын топтық сұрау болжамды сәйкестік стандартына сәйкес келмейді.

5.3 Уағдаласушы мемлекеттер осы баптың қолданылу аясына сәйкес келетін болжамды маңыздылық стандартының баламалы тұжырымдалуымен келісе алады, сондықтан ақпаратпен тиімді алмасуды талап ететін деп түсініледі (мысалы, " болжамды мәні бар" сөздерін "қажет", "мағынасы бар" немесе "мағынасы болуы мүмкін" сөздерімен ауыстыру арқылы). Ақпарат алмасу саласы жауапкерлер мен куәгерлердің сот ісін жүргізудегі құқықтарын реттейтін жалпы нормалар мен құқықтық ережелерге нұқсан келтірместен барлық салық мәселелерін қамтиды. Қылмыстық салық істері бойынша ақпарат алмасу өзара құқықтық көмек туралы екіжақты немесе көпжақты шарттарға негізделуі мүмкін (олар салық қылмыстарына да қолданылатын мөлшерде). Конвенция шеңберінде ақпарат алмасуды сақтау мақсатында ақпарат тиісті ұлттық салық заңнамасына сәйкес салық салу Конвенцияға қайшы келмейтін шамада ғана ұсынылуы үшін ақпарат алмасуға шектеу белгіленеді.

5.4 1-тармақта қамтылған ақпарат нақты салық төлеушілер туралы ақпаратпен шектелмейді. Құзыретті органдар сонымен қатар салықтық әкімшілендіруге және сәйкестікті жақсартуға қатысты басқа құпия ақпаратпен алмасуы мүмкін, мысалы, тәуекелдерді талдау әдістері немесе салықтан жалтару немесе салық төлеуден жалтару жолдары.

5.5 Осы бапта көрсетілетін көмек мүмкіндіктері осы баппен шектелмейді және салық мәселелеріндегі ынтымақтастыққа қатысты Уағдаласушы мемлекеттер арасындағы қолданыстағы халықаралық келісімдерде немесе басқа да уағдаластықтарда қамтылған баптармен шектелмейді. Кедендік баждарды қолдануға қатысты ақпаратпен алмасу басқа халықаралық құжаттарда құқықтық негізге ие болғандықтан, осы мамандандырылған құжаттардың ережелері басым болады және кедендік баждарға қатысты ақпаратпен алмасу іс жүзінде бұл баппен реттелмейді.

6. Төмендегі мысалдар жоғарыдағы 5, 5.1 және 5.2-тармақтарда қарастырылатын принциптерді түсіндіруге бағытталған. 7 және 8-тармақтарда аталған мысалдарда ақпарат алмасу 26-баптың 1-тармағына сәйкес жүзеге асырылуы мүмкін. 8.1-тармақта аталған мысалдарда және қосымша ақпарат болмаған жағдайда Уағдаласушы мемлекеттер ақпарат беру туралы сұрау салуға жауап ретінде ақпарат беруге міндетті емес. Жоғарыда келтірілген мысалдар тек иллюстрациялық сипатта болады. Оларды 26

-баптың ақпарат алмасу саласын шектеуден емес, "максималды көлемде" ақпарат алмасу мүмкіндігін қамтамасыз етуден тұратын жалпы мақсаты тұрғысынан қарау керек.

7. Конвенцияны қолдану

a) 12-бапты қолдану кезінде резиденті бенефициар болып табылатын А мемлекеті резиденті төлеуші болып табылатын В Мемлекетінен берілетін роялти сомасы туралы ақпаратты сұратады.

b) Керісінше, 12-бапта көзделген алып тастауды ұсыну үшін мемлекет А Мемлекетінен төленген соманы алушы шын мәнінде аталған соңғы мемлекеттің резиденті және роялтидің бенефициарлық иесі болып табылатынын сұрайды.

c) Сол сияқты, ақпарат салық салынатын пайданы әртүрлі мемлекеттердегі қауымдастырылған компаниялар арасында дұрыс бөлу немесе бір мемлекеттегі тұрақты өкілдік шоттарында және басқа мемлекеттегі бас кеңсе шоттарында көрсетілген пайданы түзету үшін қажет болуы мүмкін.

d) Ақпарат 25-бапты қолдану мақсаттары үшін қажет болуы мүмкін.

e) 15 және 23-баптарды қолдану кезінде, ал резиденті қызметкер болып табылатын А Мемлекеті жұмыс 183 күннен артық жүзеге асырылатын В Мемлекетіне А Мемлекетінде салық салудан босатылған сома туралы хабарлайды.

8. Ішкі заңнаманы жүзеге асыру

a) А Мемлекетіндегі компания В Мемлекетіндегі тәуелсіз компанияның тауарларын жеткізеді. А Мемлекеті В Мемлекетінен өзінің ішкі заңнамасының ережелерін дұрыс қолдану мақсатында мемлекеттегі компания тауарлар үшін қандай баға төлегенін білгісі келеді.

b) А Мемлекетіндегі компания тауарларды В Мемлекетіндегі компанияға компания арқылы С Мемлекетіне (мүмкін салығы төмен елде) сатады. Бұл компаниялар байланысты болуы мүмкін немесе байланысты болмаулары да мүмкін. А Мемлекеті мен С Мемлекеті арасында, сондай-ақ В Мемлекеті мен С Мемлекеті арасында да ешқандай конвенция жоқ. А және В арасындағы конвенцияға сәйкес А Мемлекеті өзінің ішкі заңнамасының ережелерін оның аумағында орналасқан компания алатын пайдаға дұрыс қолдануды қамтамасыз ету мақсатында В Мемлекетінен В Мемлекетіндегі компания тауар үшін қандай баға төлегенін сұрайды.

c) А мемлекеті өзінің аумағында орналасқан компанияға салық салу мақсаттары үшін В Мемлекетінен А және В арасындағы Конвенцияға сәйкес В Мемлекетіндегі компания немесе А Мемлекетіндегі компания іскерлік байланыстары жоқ В Мемлекетіндегі компаниялар тобы А Мемлекетіндегі компания тікелей салыстыру арқылы алынады бағаларды тексере алуы үшін алатын бағалары туралы ақпаратты сұратады (мысалы, компания немесе үстемдік ететін компаниялар тобы алатын бағалар

). Бұл жағдайда ақпарат алмасу, атап айтқанда, коммерциялық және өзге де құпияға қатысты 3-тармақтың c) тармақшасының ережелеріне байланысты күрделі және шетін іс болуы мүмкін екенін есте ұстаған жөн.

d) А Мемлекеті өзінің аумағында орналасқан компания В Мемлекетінің резиденті орындайтын қызметтер үшін мәлімдеген салық жеңілдіктерін тексеру мақсатында В Мемлекетіндегі компанияның бухгалтерлік кітаптары мен жазбаларына қызметтердің құны тиісінше енгізілгенін растауды сұратады.

e) Мемлекеттің салық органдары Х мырзаға қатысты салықтық тергеу жүргізеді. Осы тергеу негізінде салық органдарында Х мырзаның В Мемлекетіндегі банкте бір немесе бірнеше мағлұмдамаланған банктік шоттары бар екендігі туралы белгілер бар. Алайда, А Мемлекеті анықталмас үшін банктік шоттар меншік иесінің-бенефициардың туыстарының атына ашылуы мүмкін екенін сезді. Сондықтан А Мемлекеті Х мырза иеленуші-бенефициары болып табылатын банктегі барлық шоттар туралы, сондай-ақ оның жұбайы Е мен оның балалары К және L атына тиесілі барлық шоттар туралы ақпарат сұрайды.

f) А мемлекеті белгілі бір жыл ішінде оның аумағында жасалған барлық шетелдік несие карталарының операциялары туралы ақпарат алды. А Мемлекеті бұл деректерді өңдеп, операциялардың жиілігі мен сипаты, сондай-ақ осы жыл ішінде пайдалану түрі карта ұстаушылардың А Мемлекетінің салық резиденттері болғандығын көрсететін барлық несие карталарының нөмірлерін анықтаған тергеуді бастады. А Мемлекеті бұл атауларды өзінің ішкі салық рәсімдері шеңберінде қол жетімді тұрақты ақпарат көздерін қолдана отырып ала алмайды, өйткені тиісті ақпарат оның құзырындағы адамдарға тиесілі немесе бақыланбайды. Несие карталарының нөмірлері В Мемлекетіндегі В банкі сияқты карталардың шығарушысын анықтайды. Ашық сұрау салу немесе тергеу негізінде А Мемлекеті тергеу барысында анықталған нақты карталар иелерінің, сондай-ақ осы карталарға қол қоюға өкілеттігі бар кез келген басқа адамның атын, мекенжайын және туған күнін сұрай отырып, В Мемлекетіне ақпарат беру туралы сұрау салуды жібереді. А Мемлекеті жеке несие карталарының тиісті нөмірлерін ұсынады және әрі қарай, сұралған ақпараттың оны тергеу үшін болжамды өзектілігін көрсету үшін және оның салық заңнамасын басқару және орындау үшін жоғарыда аталған ақпаратты ұсынады.

g) А компаниясы, А Мемлекетінің резиденті, шетелдік тіркелмеген В компаниясына , В Мемлекетінің резиденті тиесілі. А Мемлекетінің салық органдары А компаниясының X, Y және Z менеджерлері В компаниясына тікелей немесе жанама иелік етеді деп күдіктенеді. Егер солай болса, В компаниясының А компаниясынан алған дивидендтеріне мемлекет бақылайтын А шетелдік компаниялардың ережелеріне сәйкес резидент акционерлер ретінде олардың қолында салық салынатын еді. Күдік А компаниясының бұрынғы қызметкері А Мемлекетінің салық органдарына берген ақпаратқа негізделген. Осы талаптарға тап болған А компаниясының үш менеджері В

компаниясында қандай да бір меншік үлесінің болуын жоққа шығарады. А Мемлекетінің салық органдары В компаниясына меншік туралы ақпарат алу құралдарын қарап бітті. А Мемлекеті енді В мемлекетінен В компаниясының X, Y және Z акционерлері болып табылатындығы туралы ақпарат сұрайды. Сонымен қатар, мұндай жағдайларда меншік көбінесе, мысалы, алдыңғы қатарлы компаниялар мен номиналды акционерлер арқылы жүзеге асырылатындығын ескере отырып, ол мемлекеттен X, Y және Z жанама түрде В компаниясындағы меншік үлесінің иелері болып табылатындығы туралы ақпарат сұрайды.

Егер В Мемлекеті X, Y немесе Z-дің жанама қызығушылығы бар-жоғын анықтай алмаса, тергеуді жалғастыру үшін акционер (акционерлер) туралы ақпарат сұралады[37].

h) В қаржылық қызметтерін жеткізуші В Мемлекетінде тіркелген. А Мемлекетінің салық органдары бұл өнім А Мемлекетінің осы өнім шеңберінде жинақталған табыс салығы бойынша міндеттемесін жояды деген жаңылыстыратын ақпаратты қолдана отырып В қаржылық өнімді А Мемлекетінің резиденттеріне сататынын анықтады. Өнім инвестициялау жүзеге асырылатын В компаниясында шот ашуды талап етеді. А Мемлекетінің салық органдары барлық салық төлеушілерге өнім туралы ескерту жасап, оның болжамды салық әсеріне жетпейтінін және өнімнен алынған кірістер есептілікте көрсетілуі керек екенін түсіндіріп, салық төлеушілерге ескерту жасады. Дегенмен, В веб-сайтта өнімді сатуды жалғастыруда және А Мемлекетінде оның өнімді кеңесшілер желісі арқылы сататыны туралы дәлелдер бар. А Мемлекеті осы өнімге инвестиция салған бірнеше резидент салық төлеушілерді тапты және олардың барлығы өз инвестицияларынан түскен кірістер туралы есеп бермеді. А Мемлекеті осы өнімге инвестиция салған резиденттерінің жеке басы туралы ақпарат алудың ішкі құралдарын тауысты. А Мемлекеті В Мемлекетінің құзыретті органынан А Мемлекетінің (i) В және (ii) банкінде қаражатты қаржы өніміне инвестициялаған шоты бар барлық резиденттері туралы ақпарат сұратады. Сұрау салуда А Мемлекеті жоғарыда аталған ақпаратты, оның ішінде қаржы өнімі және оның тергеу барысы туралы толық ақпаратты ұсынады.

8.1 Қосымша ақпарат берілмейді деп болжай отырып, Уағдаласушы мемлекеттер ақпарат беру туралы сұрау салуға жауап ретінде ақпарат беруге міндетті емес жағдайлар

a) В Банкі – В Мемлекетінде құрылған банк. А Мемлекеті өз резиденттеріне әлемдік табысы негізінде салық салады. А Мемлекетінің құзыретті органы В Мемлекетінің құзыретті органынан В Мемлекетіндегі В банкінде шоты бар, В Мемлекетіндегі В банкіндегі шотта қол қою құқығына ие немесе тиімді мүддесі бар А Мемлекеті резиденттерінің аттарын, туған күні мен орнын, сондай-ақ шоттарындағы (осындай шоттарда сақталатын кез келген қаржылық активтер туралы ақпаратты қоса алғанда) қалдықтарды беруін сұрайды. Сұрауда В банкінің шетелдік шот иелерінің үлкен тобы бар екені белгілі, бірақ ешқандай қосымша ақпараты жоқ.

b) В компаниясы – бұл В Мемлекетінде құрылған компания. А Мемлекеті В компаниясының барлық акционерлерінің, А Мемлекетінің резиденттерінің аттарын, сондай-ақ осындай акционерлерге жүргізілген барлық дивидендтік төлемдер туралы ақпаратты сұратады. Сұрау салушы А Мемлекеті В компаниясының А Мемлекетінде айтарлықтай іскерлік белсенділігі бар екенін, сондықтан В Мемлекетінің резидент акционерлері болуы мүмкін екенін көрсетеді. Сұраныс бұдан әрі салық төлеушілердің шетелдік көздерден түсетін кірістер мен активтерді жиі ашпайтыны белгілі екені айтылады.

9. 1-тармақта көрсетілген қағида үш әртүрлі жолмен ақпарат алмасуға мүмкіндік береді:

a) сұрау салу бойынша, ерекше жағдайды ескере отырып, бірінші кезекте басқа мемлекетке ақпарат беру туралы сұрау салуға жүгінбес бұрын ішкі салық салу рәсіміне сәйкес қол жетімді ақпараттың тұрақты көздеріне сүйену керек екендігі түсініледі;

b) автоматты түрде, мысалы, бір Уағдаласушы мемлекетте өз көзі бар және екінші Уағдаласушы мемлекетте алынған табыстардың бір немесе әртүрлі санаттары туралы ақпарат басқа мемлекетке жүйелі түрде берілгенде; ЭЫДҰ Кеңесінің 1997 жылғы 13 наурыздағы C(97)29/FINAL (халықаралық контексте салықтық сәйкестендіру нөмірлерін пайдалану туралы ұсыныс) және 2001 жылғы 22 наурыздағы C(2001)28/ FINAL (салық салу мақсаттары үшін автоматты түрде ақпарат алмасу бойынша өзара түсіністік туралы ЭЫДҰ үлгілік меморандумын пайдалану туралы ұсыныс) ұсыныстарын қараңыз.

с) өздігінен, мысалы, мемлекет белгілі бір тергеулер нәтижесінде басқа мемлекет үшін қызығушылық тудырады деп санайтын ақпаратты алған жағдайда.

9.1 Алмасудың осы үш формасын (сұраныс бойынша, автоматты түрде және кенеттен) біріктіруге болады. Сондай-ақ, бұл бап осы әдістермен ақпарат алмасу мүмкіндігін шектемейтінін және Уағдаласушы мемлекеттер бір мезгілде тексеру, шетелде салықтық тексеру және жалпы салалық ақпарат алмасу сияқты екі Уағдаласушы мемлекетке де қатысы болуы мүмкін ақпаратты алу үшін басқа әдістерді пайдалана алатынын атап өткен жөн. Бұл әдістер 1994 жылғы басылымда[38] толық сипатталған", және оларды келесідей қорытындылауға болады:

– бір мезгілді сараптама – бұл екі немесе одан да көп тараптардың әрқайсысын өз аумағында ортақ немесе байланысты мүдделері бар салық төлеушінің (салық төлеушілердің) осылайша олар алатын кез келген тиісті ақпаратпен алмасу мақсатында салық істерін бір мезгілде қарау туралы келісімі (ЭЫДҰ Кеңесінің 1992 жылғы 23 шілдедегі ЭЫДҰ-ның бір мезгілде тексерулер жүргізу туралы үлгілік келісімі туралы С (92)81 ұсынысын қараңыз);

– Шетелдегі салық сараптамасы сұрау салушы Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органы өкілдерінің қатысуымен ақпарат алуға мүмкіндік береді. Уағдаласушы

мемлекет өзінің ішкі заңнамасымен рұқсат етілген шамада екінші Уағдаласушы мемлекеттің уәкілетті өкілдеріне жеке тұлғалармен әңгімелесу жүргізу немесе олардың бухгалтерлік кітаптары мен жазбаларын зерделеу үшін бірінші Уағдаласушы мемлекетке кіруге, сондай-ақ құзыретті органдар өзара келіскен рәсімдерге сәйкес бірінші Уағдаласушы мемлекеттің салық органдары жүргізетін осындай әңгімелесулерге немесе тексерулерге қатысуға рұқсат бере алады. Мұндай өтініш, мысалы, бір Уағдаласушы мемлекетте салық төлеушіге екінші Уағдаласушы мемлекетте есеп жүргізуге рұқсат етілген жағдайларда туындауы мүмкін. Көмектің бұл түрі өзара негізде беріледі. Әр түрлі елдердің заңнамасы мен тәжірибесі шетелдік салық қызметкерлеріне берілетін құқықтар көлеміне байланысты әр түрлі. Мысалы, шетелдік салық қызметкеріне ел аумағында тергеуге немесе сараптамаға белсенді қатысуға тыйым салынатын мемлекеттер бар; мұндай қатысу салық төлеушінің келісімімен ғана мүмкін болатын мемлекеттер де бар. Еуропа Кеңесінің / ЭЫДҰ-ның салық мәселелеріндегі өзара әкімшілік көмек туралы бірлескен конвенциясы 9-бапта Шетелдегі салықтық тексерулерге қатысты;

– жалпы өнеркәсіптік ақпарат алмасу – бұл салық төлеушілерге емес, әсіресе экономиканың (мысалы, мұнай немесе фармацевтика өнеркәсібі, банк секторы және т. б.), бүкіл секторына қатысты салықтық ақпаратпен алмасу.

10. Конвенцияда келісілген ақпарат алмасудың қалай жүзеге асырылатыны туралы шешімді Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдары қабылдануы мүмкін. Мысалы, Уағдаласушы мемлекеттер ақпарат алмасудың уақытылы болуы мен сапасын арттыру үшін электрондық немесе басқа да коммуникациялық және ақпараттық технологияларды, соның ішінде тиісті қауіпсіздік жүйелерін пайдалануды қалауы мүмкін. Өз заңнамасына сәйкес деректерді қорғау туралы заңдарды сақтауға міндетті Уағдаласушы мемлекеттер өздерінің екіжақты Конвенцияларына берілетін дербес деректерді қорғауға қатысты ережелерді енгізуді қалауы мүмкін. Деректерді қорғау адамның құқықтары мен негізгі бостандықтарына, атап айтқанда, дербес деректерді автоматты өңдеуге қатысты жеке өмірге қол сұғылмаушылық құқығына қатысты. Мысалы, 1981 жылғы 28 қаңтардағы Жеке деректерді автоматты түрде өңдеуге қатысты жеке тұлғаларды қорғау туралы Еуропа Кеңесінің Конвенциясын қараңыз.

10.1 2000 жылға дейін бұл тармақ тек 2-баптың жалпы ережелеріне сәйкес Конвенцияда қамтылған салықтарға қатысты ақпарат алмасуға және ақпаратты пайдалануға рұқсат берді. Бұл тармақ өзінің тұжырымдамасында сұрау салынатын мемлекетке сату салығын енгізуге қатысты ақпарат беру туралы өтінішті орындауға міндеттемейді, өйткені мұндай салық Конвенцияда қамтылмаған. Содан кейін бұл тармаққа Уағдаласушы мемлекеттердің немесе олардың саяси бөлімшелерінің немесе жергілікті өзін-өзі басқару органдарының атынан алынатын кез келген салық туралы ақпарат алмасуға және ақпарат алмасуды барлық осындай салықтарды қолдану мақсатында пайдалануға мүмкіндік беру үшін түзетулер енгізілді. Алайда, кейбір

Уағдаласушы мемлекеттер 2-баптың жалпы қағидаларына сәйкес Конвенцияда қамтылмаған салықтарға қатысты ақпарат алмасуға немесе шарт бойынша әріптесінен алынған ақпаратты пайдалануға қабілетсіз болуы мүмкін. Мұндай мемлекеттер осы баптың 1-тармағының қолданылу аясын Конвенцияда қамтылатын салықтармен еркін шектей алады.

10.2 Кейбір жағдайларда Уағдаласушы мемлекетке өзінің дәлелді немесе өзге де құқықтық талаптарын қанағаттандыру үшін белгілі бір нысанда ақпарат алу талап етілуі мүмкін. Мұндай нысандарға куәгерлердің айғақтары мен шынайы құжаттардың расталған көшірмелері кіруі мүмкін. Уағдаласушы мемлекеттер мұндай өтініштерді мүмкіндігінше қанағаттандыруға ұмтылуы тиіс. 3-тармаққа сәйкес сұрау салынатын мемлекет, мысалы, сұрау салынатын нысан оның заңнамасына немесе әкімшілік практикасына сәйкес белгісіз немесе рұқсат етілмеген болса, нақты сұрау салынатын нысанда ақпарат беруден бас тартуы мүмкін. Сұрау салынатын нысанда ақпарат беруден бас тарту ақпарат беру жөніндегі міндеттемеге әсер етпейді.

10.3 Конвенцияда осы баптың ережелерін егер бұл ақпаратқа қатысты көмек Конвенция күшіне енгеннен және осы баптың ережелері күшіне енгеннен кейін көрсетілсе, Конвенция күшіне енгенге дейін болған ақпарат алмасуға қолдануға ештеңе кедергі келтірмейді. Алайда, Уағдаласушы мемлекеттер осы баптың ережелері осындай ақпаратқа қандай шамада қолданылатынын, атап айтқанда, осы Конвенцияның ережелері белгілі бір уақыт кезеңінен туындайтын немесе алынатын салықтарға қатысты күшіне ие болған кезде нақтылауды пайдалы деп санауы мүмкін.

10.4 Уағдаласушы мемлекеттер ақпаратты беру мерзімдерін келісу арқылы осы бапқа сәйкес ақпарат алмасудың жеделдігі мен уақытылығын арттыруды қалауы мүмкін. Уағдаласушы мемлекеттер мұны Конвенция мәтініне баптың мынадай тұжырымын қосу арқылы жасай алады:

6. Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдары осы бапқа сәйкес ақпарат беру мерзімдері туралы уағдаласа алады. Мұндай келісім болмаған жағдайда ақпарат мүмкіндігінше тезірек берілуі керек және кешіктіру заңды кедергілерден туындаған жағдайларды қоспағанда, келесі мерзімдер ішінде:

a) Егер сұрау салынатын Уағдаласушы мемлекеттің салық органдарында сұрау салынатын ақпарат болса, мұндай ақпарат ақпаратқа сұрау салуды алған сәттен бастап екі ай ішінде екінші Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органына ұсынылуға тиіс;

b) Егер сұрау салынатын Уағдаласушы мемлекеттің салық органдарында әлі сұрау салынатын ақпарат болмаса, мұндай ақпарат екінші Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органына ақпаратқа сұрау салуды алған кезден бастап алты ай ішінде ұсынылуға тиіс.

Осы баптың басқа шарттары сақталған жағдайда, ақпарат алмасу, егер ол көрсетілген мерзімдер өткеннен кейін ұсынылса да, осы баптың ережелеріне сәйкес жүзеге асырылды деп есептеледі.

10.5 10.4-тармақта аталған 6-факультативтік тармақтың a) және b) тармақшаларының ережелері құзыретті органдар неғұрлым ұзақ немесе неғұрлым қысқа мерзімдер туралы өзге келісім жасамаған жағдайларда қолданылатын мерзімдер үшін әдепкі қалпы бойынша стандартты белгілейді. Егер сұрау салынатын ақпарат сұрау салынатын Уағдаласушы мемлекеттің салық органдарының иелігінде болса, ақпаратқа сұрау салуды алған сәттен бастап стандартты мерзімдер әдепкі бойынша екі айды және барлық басқа жағдайларда алты айды құрайды. Стандартты әдепкі мерзімдерге немесе басқаша келісілген мерзімдерге қарамастан, құзыретті органдар әр жағдайда әр түрлі келісімдерге келе алады, мысалы, екеуі де көп уақытты қажет ететіндігімен келіскен кезде. Бұл сұрау күрделі болған жерде пайда болуы мүмкін. Мұндай жағдайда Сұрау салушы Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органы Сұрау салынатын Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органының өтінішін қанағаттандырудан неғұрлым ұзақ уақыт бойы негізсіз бас тартпауға тиіс. Егер сұрау салынатын Уағдаласушы мемлекет заңдық кедергілерге (мысалы, салық төлеушінің сұрау салудың дауласуына немесе 14.1-тармақта сипатталған түрдегі ішкі хабарлау рәсіміне қатысты жалғасып жатқан сот талқылауына байланысты) байланысты сұрау салынатын ақпаратты белгіленген мерзімде бере алмаса, бұл мерзімдерді бұзбайды.

10.6 10.4-тармақта аталған факультативтік 6-тармақтың "осы баптың басқа шарттары сақталған жағдайда, ақпарат егер ол осы мерзімдер өткеннен кейін ұсынылса да, осы баптың ережелеріне сәйкес айырбасталды деп есептеледі" деген соңғы сөйлемі – осы бапқа сәйкес айырбасталған ақпараттың пайдаланылуына немесе қабылдануына ешқандай қарсылық құзыретті органдар келіскен мерзімдер өткеннен кейін немесе осы тармақта көзделген міндеттемелерді орындамау мерзімдері өткеннен кейін ақпарат алмасқандығына негізделмейтінін анық көрсетеді.

2-тармақ

11. Салық әкімшіліктері арасындағы өзара көмек, егер әрбір әкімшілік басқа әкімшілік олардың ынтымақтастығы барысында алатын ақпаратқа тиісті сеніммен қарайтынына сенімді болса ғана мүмкін болады. 2-тармақта баяндалған құпиялылық қағидалары 1-тармаққа сәйкес алынған ақпараттың барлық түрлеріне, оның ішінде сұрау салуда ұсынылған ақпаратты да, сұрау салуға жауап ретінде берілген ақпаратты да қолданады. Осылайша, құпиялылық ережелері, мысалы, құзыретті органдардың хаттарына, соның ішінде ақпарат сұрайтын хаттарға қолданылады. Сонымен қатар, сұрау салынатын мемлекет сұрау салынатын мемлекеттің күш-жігеріне нұқсан келтірместен сұрау салынатын ақпаратты сұрау салушы мемлекетке алуы немесе беруі үшін қажетті құзыретті органның хатында қамтылған ең аз ақпаратты (бірақ хаттың өзі емес) аша алады деген жобалау бар. Алайда, егер сұрау салынатын мемлекеттің ішкі заңнамасына сәйкес сот талқылауы немесе осыған ұқсас іс-әрекеттер құзыретті органның хатын ашуды талап етсе, сұрау салынатын мемлекеттің құзыретті органы, егер сұрау салушы Мемлекет өзгеше көрсетпесе, мұндай хатты аша алады.

Қабылдаушы Уағдаласушы мемлекетте құпияны сақтау ішкі заңнама мәселесі болып табылады. Сондықтан 2-тармақта Конвенцияның ережелеріне сәйкес берілетін ақпарат осы мемлекеттің ішкі заңнамасына сәйкес алынған ақпарат сияқты резидент мемлекетінде құпия болып саналады. Осы мемлекетте осындай құпияны бұзғаны үшін санкциялар осы мемлекеттің әкімшілік және қылмыстық заңнамасымен реттелетін болады. Сұрау салынатын мемлекет сұрау салушы мемлекеттің осы бапқа сәйкес алмасылатын ақпараттың құпиялылығына қатысты өз міндеттерін орындамайтынын айқындайтын жағдайларда сұрау салынатын мемлекет сұрау салушы мемлекет осы міндеттердің шын мәнінде орындалатынына тиісті кепілдіктер бергенге дейін осы бапқа сәйкес көмек көрсетуді тоқтата тұруы мүмкін. Қажет болған жағдайда құзыретті органдар осы бапқа сәйкес алмасатын ақпараттың құпиялылығына қатысты өзара түсіністік туралы нақты келісімдер немесе меморандумдар жасаса алады.

12. 12.3 және 12.4-тармақтардың ережелерін ескере отырып, алынған ақпарат бағалауға немесе жинауға, қатысты мәжбүрлеп орындауға немесе сот қудалауына, 1-тармақтың бірінші ұсынысына сәйкес ақпарат алмасуға болатын салықтарға қатысты апелляцияларды айқындауға немесе жоғарыда көрсетілгендерді қадағалауға қатысатын адамдар мен органдарға ғана ашылуы мүмкін. Бұл ақпарат салық төлеушіге, оның сенімді адамына немесе куәгерлеріне де берілуі мүмкін дегенді білдіреді. Бұл сондай-ақ ақпарат салық төлеушіге, оның сенімді адамына немесе куәгерлеріне осындай ақпаратты беру керектігін шешуге уәкілетті мемлекеттік немесе сот органдарына ашылуы мүмкін дегенді білдіреді. Уағдаласушы мемлекет алған ақпаратты осындай адамдар немесе органдар 2-тармақта аталған мақсаттар үшін ғана пайдалана алады. Сонымен қатар, 1-тармақта қамтылған ақпарат, ол салық төлеушілерге тән ме, жоқ па, 2 -тармақта аталмаған адамдарға немесе органдарға, ақпарат бостандығы немесе үкіметтік құжаттарға кеңірек қол жеткізуді қамтамасыз ететін басқа заңдар сияқты ақпаратты ашу туралы ішкі заңдарға қарамастан ашылмауы керек.

12.1 Ақпаратты қадағалау органдарына да ашуға болады. Мұндай қадағалау органдарына салықтық әкімшілендіруді қадағалауды жүзеге асыратын органдар және Уағдаласушы мемлекет үкіметінің жалпы әкімшілігі шеңберіндегі құқық қорғау органдары жатады. Алайда, Уағдаласушы мемлекеттер өздерінің екіжақты келіссөздері барысында осы қағидаттан шегініп, осындай бақылаушы органдарға ақпаратты ашуды болдырмауға келісе алады.

12.2 Егер Уағдаласушы мемлекеттер арасындағы екіжақты шартта мұндай ашуға рұқсат беретін тікелей ереже болмаса, Уағдаласушы мемлекет алған ақпарат үшінші елге жария етілмейді.

12.3 Салық салу мақсаттары үшін алмасылатын ақпарат 26-баптың 2-тармағының бірінші және екінші ұсыныстарында көрсетілген мақсаттарға қосымша қабылдаушы мемлекет үшін құнды болуы мүмкін. Осылайша, 2-тармақтың соңғы ұсынысы Уағдаласушы мемлекеттерге екі шарт сақталған жағдайда салық салу мақсаттары үшін

алынған ақпаратпен алмасуға мүмкіндік береді: біріншіден, бұл ақпарат екі мемлекеттің заңнамасына сәйкес басқа мақсаттарда пайдаланылуы мүмкін, екіншіден, жеткізуші мемлекеттің құзыретті органы мұндай пайдалануға рұқсат береді. Бұл қабылдаушы мемлекеттің салық органдарына салықтық ақпаратты осы Мемлекеттің басқа құқық қорғау органдарымен және сот органдарымен кейбір жоғары басымдықты мәселелер бойынша алмасуға мүмкіндік береді (мысалы, ақшаны жылыстатуға, сыбайлас жемқорлыққа, терроризмді қаржыландыруға қарсы күрес бойынша). Қабылдаушы мемлекет ақпаратты қосымша мақсатта (яғни салықтан тыс мақсатта) пайдаланғысы келгенде, қабылдаушы мемлекет ұсынушы Мемлекетке ақпаратты пайдаланғысы келетін басқа мақсатты көрсетуі және қабылдаушы мемлекет өзінің заңнамасына сәйкес ақпаратты осындай басқа мақсатта пайдалана алатынын растауы керек. Жеткізуші мемлекет, атап айтқанда, басқа құқық қорғау органдары мен сот органдары арасындағы өзара көмекке қатысты Уағдаласушы мемлекеттер арасындағы халықаралық келісімдерді немесе басқа да уағдаластықтарды ескере отырып, мұны істей алатын жағдайларда, жеткізуші мемлекеттің құзыретті органы, әдетте, егер ақпарат жеткізуші мемлекетте ұқсас мақсаттар үшін пайдаланылуы мүмкін болса, мұндай пайдалануға басқа мақсаттарда рұқсат беруі тиіс. 2-тармақтың соңғы ұсынысына сәйкес ақпарат алатын құқық қорғау органдары мен сот органдары бұл ақпаратты 2-тармақтың қағидаттарына сәйкес құпия деп қарауға тиіс.

12.4 Уағдаласушы мемлекеттер 2-тармақтың соңғы сөйлемінде белгіленген ортақ мақсатқа басқа тәсілдермен қол жеткізгісі келетіні мойындалады және олар 2-тармақтың соңғы сөйлемін келесі мәтінмен ауыстыру арқылы мұны істей алады:

Осы баптың ережелеріне сәйкес ақпарат алатын Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органы ақпаратты берген Уағдаласушы мемлекеттің жазбаша келісімімен осы ақпаратты Уағдаласушы мемлекеттер арасында қолданылып жүрген салықтық ақпарат алмасуға мүмкіндік беретін өзара құқықтық көмек туралы шарттың ережелерімен рұқсат етілген басқа мақсаттарда пайдалану үшін де бере алады.

13. 12-тармақта көрсетілгендей, алынған ақпарат аталған адамдар мен органдардың назарына жеткізілуі мүмкін және осы баптың 2-тармағының үшінші ұсынысы негізінде олар ашық сот отырыстарында немесе салық төлеушінің атауын ашатын шешімдерде ашылуы мүмкін. Ақпарат ашық сот талқылауында немесе сот шешімдерінде пайдаланылғаннан кейін және осылайша көпшілікке қол жетімді болғаннан кейін, мұндай ақпаратты сот істерінен немесе басқа мақсаттардағы шешімдерден, тіпті мүмкін дәлел ретінде де келтіруге болатындығы белгілі болады. Бірақ бұл 2-тармақта аталған адамдар мен органдардың сұрауы бойынша алынған қосымша ақпаратты беруге құқығы бар дегенді білдірмейді. Егер Уағдаласушы мемлекеттердің біреуі немесе екеуі де ақпараттың соттардың осылай жариялануына қарсылық білдірсе немесе

ақпарат жарияланғаннан кейін ақпараттың басқа мақсаттарда пайдаланылуына қарсы болса, бұл олардың ішкі заңнамасына сәйкес әдеттегі рәсім болып табылмайды, өйткені олар бұл туралы өз Конвенциясында тікелей мәлімдеуі керек.

3-тармақ

14. Бұл тармақта сұралған мемлекеттің пайдасына негізгі ережеге қатысты белгілі бір шектеулер бар. Біріншіден, бұл тармақта Уағдаласушы мемлекет екінші Уағдаласушы мемлекеттің қарамағына ақпарат бере отырып, өзінің ішкі заңнамасы мен әкімшілік практикасының шеңберінен шығуға міндетті емес екендігі туралы түсіндірме қамтылады. Алайда, салық құпиясына қатысты ішкі ережелер осы бапқа сәйкес ақпарат алмасуға кедергі келтіретіндей түсіндірілмеуге тиіс. Жоғарыда айтылғандай, сұрау салушы мемлекеттің билігі осы бапқа сәйкес алынған ақпаратқа қатысты құпияны сақтауға міндетті.

14.1 Кейбір елдердің заңнамасында ақпарат ұсынылғанға дейін ақпарат берген адамға және/немесе сұрау салу жүргізілетін салық төлеушіге хабарлау рәсімдері көзделеді. Мұндай хабарлау рәсімдері ішкі заңнамада көзделген құқықтардың маңызды аспектісі болуы мүмкін. Олар қателіктердің алдын алуға (мысалы, жеке тұлғаны сәйкестендіру қате болған жағдайда) және алмасуды (хабарлама алған салық төлеушілерге сұрау салушы мемлекеттің салық органдарымен ерікті түрде ынтымақтасуға мүмкіндік беру арқылы) жеңілдетуге көмектеседі. Сонымен бірге, хабарлама рәсімдері сұрау салудың нақты жағдайларында олар сұрау салушы мемлекеттің күш-жігеріне нұқсан келтіретіндей қолданылмауға тиіс. Басқаша айтқанда, олар тиімді ақпарат алмасуға кедергі жасамауы немесе негізсіз кешіктірмеуі керек. Мысалы, хабарлама рәсімдері алдын ала хабарлаудан алып тастауға мүмкіндік беруі керек, мысалы, ақпарат сұрауы өте шұғыл болған жағдайда немесе хабарлама сұрау салушы мемлекет жүргізетін тергеудің сәтті болу мүмкіндігін бұзуы мүмкін. Өзінің ішкі заңнамасына сәйкес ақпарат берген адамға және/немесе салық төлеушіге ақпарат алмасу ұсынылатыны туралы хабарлауға міндетті Уағдаласушы мемлекет шарт бойынша өзінің серіктестеріне оның осы талабы бар екенін және өзара көмекке қатысты оның міндеттемелері үшін қандай салдарлар бар екенін жазбаша хабардар етуге тиіс. Мұндай ақпарат Конвенция жасалған кезде және кейіннен тиісті ережелер өзгерген кезде екінші Уағдаласушы мемлекетке берілуге тиіс.

15. Сонымен қатар, сұрау салынатын мемлекет сұрау салушы мемлекеттің заңдарына немесе практикасына сәйкес жол берілмейтін әкімшілік шараларды жүзеге асыруға немесе заңдарға сәйкес немесе сұрау салушы мемлекеттің әдеттегі әкімшілік қызметі барысында алынбайтын ақпаратты ұсынуға дейін барудың қажеті жоқ. Бұдан шығатыны, Уағдаласушы мемлекет, егер ол өз жүйесінен кеңірек болса, екінші Уағдаласушы мемлекеттің ақпараттық жүйесінің артықшылықтарын пайдалана алмайды. Осылайша, сұрау салушы мемлекет заң бойынша мұндай ақпаратты ала алмайтын немесе бере алмайтын жағдайларда немесе сұрау салушы мемлекеттің

әкімшілік (мысалы, жеткілікті әкімшілік ресурстармен қамтамасыз етпеу) практикасы өзара түсіністіктің болмауына әкеп соқтыратын жағдайларда мемлекет ақпарат беруден бас тарта алады. Сонымен бірге, өзара қарым-қатынас принципін тым қатаң қолдану тиімді ақпарат алмасуға кедергі келтіруі мүмкін және өзара қарым-қатынасты кең және прагматикалық түрде түсіндіру керек деп мойындайды. Әр түрлі елдерде ақпарат алудың және ұсынудың әр түрлі тетіктері болады. Егер осы айырмашылықтардың салдары сұрау салушы мемлекеттің өзі сұрау салынатын мемлекеттен заңды сұрау салуды алған болса, сұрау салушы мемлекеттің ақпарат алу және беру жалпы қабілетін елеулі түрде шектемесе, практика мен рәсімдердегі айырмашылықтар өтініштен бас тарту үшін негіз ретінде пайдаланылмауға тиіс. Айта кету керек, егер Уағдаласушы мемлекет 5-тармаққа сәйкес әдетте оның ішкі заңнамасында немесе практикасында көзделмеген, банктік ақпаратқа қол жеткізу және онымен алмасу сияқты шараларды қолданса, онда бұл мемлекеттің екінші Уағдаласушы мемлекеттен ұқсас ақпаратты сұратуға тең құқығы бар. Бұл 3-тармақтың a) және b) тармақшаларының негізінде жатқан өзара қарым-қатынас принципіне толық сәйкес келеді.

15.1 Өзара қарым-қатынас қағидаты тек бір елдің құқықтық жүйесі немесе әкімшілік практикасы белгілі бір рәсімді көздейтін жағдайларда қолданылмайды. Мысалы, ақпарат сұралған ел ақпаратты сұрайтын елде басқарушы режимнің жоқтығын көрсете алмайды және өзара дәлелге сүйене отырып, ол қабылдаған шешім туралы ақпарат беруден бас тарта алмайды. Әрине, сұрау салынатын ақпараттың өзін заңнамаға сәйкес немесе сұрау салушы мемлекеттің әдеттегі әкімшілік практикасы шеңберінде алу мүмкін болмаған жағдайларда, сұрау салынатын мемлекет мұндай сұрау салуды қабылдамауы мүмкін.

15.2 Көптеген елдер өздерінің ішкі заңнамаларына сәйкес мұндай адам өзін-өзі айыптауға қарсы артықшылықты талап ете алатын дәрежеде ақпарат адамнан алынбайтынын мойындайды. Сондықтан, егер сұрау салушы мемлекет өзінің өзін-өзі кінәлау ережелеріне сәйкес осы ақпаратты ұқсас жағдайларда ала алмаса, сұрау салынатын мемлекет ақпарат беруден бас тарта алады. Алайда, іс жүзінде, өзіне жалған кінә тағуға қарсы артықшылық көптеген ақпараттық сұраныстарға байланысты іс жүзінде қолданылмауы керек. Өзіне жалған кінә тағуға қарсы артықшылық дербес болып табылады және оны қылмыстық қудалау қаупі жоқ адам талап ете алмайды. Ақпараттық сұраулардың басым көпшілігі тергеу жүргізіліп жатқан адамнан емес, банктер, делдалдар немесе келісімшарттың басқа тараптары сияқты үшінші тұлғалардан ақпарат алуға бағытталған. Сонымен қатар, өзіне жалған кінә тағуға қарсы артықшылық әдетте жеке тұлғалардан басқа адамдарға қолданылмайды.

16. Егер ақпарат салық органдарының қарамағында болса немесе олар салық төлеушінің немесе басқа адамдардың шаруашылық шоттарына арнайы тергеулер немесе арнайы тексерулер жүргізуді қамтуы мүмкін салықты анықтаудың әдеттегі рәсімі барысында алуы мүмкін болса, салық органдары өз мақсаттары үшін осындай

тергеулер немесе тексерулер жүргізетін болса, ақпарат қарапайым әкімшілік қызмет барысында қол жетімді болып саналады. Бұл тармақ, әрине, салық органдарының тиімді ақпарат алмасуды жеңілдету үшін қажетті өкілеттіктері мен ресурстарына ие екендігін көрсетеді. Мысалы, Уағдаласушы мемлекет белгілі бір салық төлеушінің салық істерін тергеуге байланысты ақпарат сұратады және сұрау салуда бұл ақпаратты сұрау салуда көрсетілген және екінші Уағдаласушы мемлекетте белгіленген бірнеше қызмет көрсетушілердің бірі сақтай алатынын көрсетеді делік. Бұл жағдайда сұрау салынатын мемлекет сұрау салуда көрсетілген қызметтерді жеткізушілердің бірінде осындай ақпарат болған шамада осындай ақпаратты ала және бере алады деп күтіледі. Сұрау салуға жауап бере отырып, сұрау салынатын мемлекет 26-баптың жалпы мақсатын басшылыққа алуы тиіс, ол "ең жоғары көлемде" ақпарат алмасуға рұқсат беру болып табылады және сұрау салынатын мемлекет үшін әкімшілік ауыртпалыққа байланысты сұрау салынатын ақпараттың сұрау салынатын мемлекет үшін маңыздылығын ескеруі мүмкін.

16.1 3-тармақтың a) және b) тармақшалары, егер 4 немесе 5-тармақ қолданылса, сұрау салынатын мемлекетке өтінішті қабылдамауға мүмкіндік бермейді. 5-тармақ, мысалы, сұрау салынатын Мемлекеттің ақпарат ала алмауы сұрау салынатын ақпараттың банктің немесе басқа қаржы мекемесінің иелігінде деп есептелетіндігімен нақты байланысты жағдайларда қолданылатын болады. Осылайша, 5-тармақты қолдану салық органдарының банктердің және басқа қаржы мекемелерінің иелігіндегі ақпаратқа қатысты ақпарат жинау жөніндегі өкілеттіктері әдетте банктер немесе басқа қаржы мекемелері болып табылмайтын тұлғалардың иелігіндегі ақпаратқа қатысты қолданылатын талаптарға қарағанда өзгеше талаптарға бағынатын жағдайларды қамтиды. Бұл, мысалы, салық органдары тергеу немесе тергеу жүргізіліп жатқан салық төлеуші туралы нақты ақпарат болған жағдайда, тек банктерде және басқа қаржы институттарында сақталған ақпаратқа қатысты ақпарат жинау бойынша өз өкілеттіктерін жүзеге асыра алатын жағдай болуы мүмкін. Бұл, мысалы, банктер немесе қаржы институттары болып табылмайтын тұлғалардың иелігіндегі ақпаратқа қатысты ақпарат жинау шараларын пайдалану үшін талап етілетін ықтималдық дәрежесіне қарағанда, банктерде және басқа қаржы институттарында сақталған ақпаратқа қатысты ақпарат жинау шараларын қолдану сұралған ақпараттың сұралған ақпаратқа иелік ететін адамда болу ықтималдығын жоғарылатуды талап ететін жағдайларға да қатысты.

17. Сұрау салынатын мемлекет жоғарыдағы тармақтарда көрсетілген жағдайларда ақпарат беруден бас тартуға құқылы. Алайда, егер ол сұратылған ақпаратты ұсынса, онда ол Конвенцияда бекітілген ақпарат алмасу туралы келісім шеңберінде қалады; демек, бұл мемлекет құпияны сақтау міндеттемесін орындамайды деп айтуға болмайды

.

18. Егер екі Уағдаласушы мемлекеттің ақпараттық жүйелерінің құрылымы өте өзгеше болса, онда 3-тармақтың a) және d) тармақшаларында көзделген шарттар

Уағдаласушы мемлекеттердің өте аз ақпаратпен алмасуына немесе, мүмкін, мүлде ешқандай ақпарат алмаспауына алып келеді. Мұндай жағдайда Уағдаласушы мемлекеттер ақпарат алмасу саласын кеңейтуді орынды деп санауы мүмкін.

18.1 Егер Уағдаласушы мемлекеттер өзгеше келіспесе, егер бұл мемлекет басқаша көрсетпесе, сұрау салынатын ақпаратты сұрау салушы мемлекет ұқсас жағдайда алуы мүмкін деп болжауға болады.

19. Жоғарыда көрсетілген шектеулерге қосымша 3-тармақтың с) тармақшасында белгілі бір құпия ақпаратты ашуға қатысты ескерту бар. Осы тармақшада айтылған құпияларды тым кең мағынада түсінуге болмайды. Осы ережеге сілтеме жасамас бұрын , Уағдаласушы мемлекет салық төлеушінің мүдделері оның қолданылуын шынымен ақтай ма, жоқ па, соны мұқият өлшеуі керек. Әйтпесе, тым көп түсіндіру көптеген жағдайларда Конвенцияда қарастырылған ақпарат алмасуды тиімсіз ететіні анық. Жоғарыдағы 17-тармақта айтылған ескертулер бұл жағдайда да қолданылады. Сұрау салынатын мемлекетке өз салық төлеушілерінің мүдделерін қорғау кезінде сұрау салынатын ақпараттан бас тарту жөнінде белгілі бір іс-қимыл еркіндігі беріледі, бірақ егер ол ақпаратты әдейі ұсынса, онда салық төлеуші құпияны сақтау қағидаларын бұзуға сүйене алмайды.

19.1 Құпиялылық қағидаларын қолдану туралы мәселені талқылау кезінде Уағдаласушы мемлекет баптың 2-тармақтағы құпиялылық қағидаларын да назарға алуы тиіс. Сұрау салушы мемлекеттің ішкі заңнамасы мен практикасы 2-тармаққа сәйкес жүктелген міндеттемелермен бірге ақпараттың коммерциялық немесе өзге де құпия ережелерін қорғауға арналған рұқсат етілмеген мақсаттар түрлерінде пайдаланылмауын қамтамасыз ете алады. Осылайша, Уағдаласушы мемлекет, егер тиісті салық төлеуші ақпарат алмасуға сәйкес келмейтін қандай да бір қолайсыз салдарға ұшырауы мүмкін деп болжауға орынды негіз жоқ деп есептесе, ақпарат беру туралы шешім қабылдай алады.

19.2 Ақпарат алмасудың көп жағдайында сауда, бизнес немесе басқа құпия туралы мәселе туындамайды. Сауда немесе коммерциялық құпия әдетте елеулі экономикалық маңызы бар фактілер мен жағдайларды білдіреді, оларды іс жүзінде және рұқсатсыз пайдалану елеулі зиян келтіруі мүмкін (мысалы, қаржылық қиындықтарға әкелуі мүмкін). Салықтарды анықтау, есептеу немесе жинау үлкен зиянның нәтижесі болып саналмайды. Қаржылық ақпарат, оның ішінде кітаптар мен есептер табиғаты бойынша сауда, коммерциялық немесе басқа құпияны құрмайды. Алайда, кейбір шектеулі жағдайларда қаржылық ақпаратты ашу сауда, коммерциялық немесе басқа құпияны ашуға әкелуі мүмкін. Мысалы, кейбір сатып алу жазбалары туралы ақпаратты сұрау, егер мұндай ақпаратты ашу өнімді өндіруде қолданылатын патенттелген формуланы анықтаса, мұндай сұрақты тудыруы мүмкін. Мұндай ақпаратты қорғау үшінші тұлғалардың иелігіндегі ақпаратқа да таралуы мүмкін. Мысалы, банк қауіпсіз сақтауға арналған патентке өтінімді немесе құпия сауда үдерісін немесе формуланы кредиттік

өтінімде немесе банктің иелігіндегі келісімшартта сипаттауы мүмкін. Мұндай жағдайларда сауда, коммерциялық немесе басқа құпияның егжей-тегжейлері құжаттардан алынып тасталуы керек, ал қалған қаржылық ақпарат тиісті түрде алмасуы керек.

19.3 Сұрау салынатын мемлекет қорғаушылар, заңгерлер немесе басқа да заңды өкілдер өздерінің рөлінде және олардың клиенттері арасындағы құпия хабарламаларға қатысты ақпаратты осы хабарламалар ішкі заңнамаға сәйкес жария етуден қорғалатындай дәрежеде жария етуден бас тарта алады. Алайда, мұндай құпия хабарламаларға берілетін қорғаныс көлемі тар анықталуы керек. Мұндай қорғау мұндай құжаттарды немесе жазбаларды заңмен талап етілетін жария етуден қорғау мақсатында қорғаушыға, заңгерге немесе басқа танылған заңды өкілге берілген құжаттарға немесе жазбаларға қолданылмайды. Сонымен қатар, компанияның директоры немесе меншік иесі-бенефициары сияқты адамның жеке басы туралы ақпарат әдетте құпия ақпарат ретінде қорғалмайды. Құпия хабарламалар ұсынатын қорғаныс саласы мемлекеттер арасында әр түрлі болуы мүмкін, бірақ тиімді ақпарат алмасуға кедергі жасау үшін ол өте кең болмауы керек. Қорғаушылар, заңгерлер немесе басқа танылған заңды өкілдер мен олардың клиенттері арасындағы хабарламалар мұндай өкілдер номиналды акционерлер, сенімді тұлғалар, құрылтайшылар, компания директорлары немесе сенімхат бойынша компанияны оның іскерлік істерінде ұсыну сияқты басқа ретте емес, қорғаушылар, заңгерлер немесе басқа танылған заңды өкілдер ретінде әрекет еткен жағдайда ғана құпия болып табылады. Ақпарат қорғаушы, заңгер немесе басқа да заңды өкіл мен оның клиенті арасындағы құпия хабарлама ретінде қорғалатындығы туралы мәлімдеме заңнамаға сәйкес ол туындайтын Уағдаласушы мемлекетте ғана қаралуға тиіс. Осылайша, сұрау салынатын мемлекеттің соттары сұрау салушы мемлекеттің заңдарына негізделген талап-арыздар бойынша шешім шығаруы тиіс деп болжанбайды.

19.4 Клиент арасындағы құпия хабарламаларға қорғаушы, заңгер немесе заңды деп танылған басқа да өкілдер ұсынатын қорғауды тікелей көрсеткісі келетін Уағдаласушы мемлекеттер мұны 3-тармақтың соңында мынадай мәтінді қосу арқылы жасай алады:

d) клиент пен қорғаушы, заңгер немесе басқа заңды өкіл арасындағы құпия хабарламаларды ашатын ақпаратты алу немесе ұсыну, егер мұндай хабарламалар:

(i) заңгерлік кеңес алу немесе ұсыну мақсатында туындаса немесе

(ii) қолданыстағы немесе жоспарланған сот талқылауларында пайдалану мақсатында өндірілген болса.

19.5 3-тармақта мемлекеттің өмірлік маңызды мүдделеріне байланысты ақпаратқа қатысты шектеулер де бар. Осы мақсатта Уағдаласушы мемлекеттердің жария етуі қоғамдық тәжірибеге (ordre public) қайшы келетін ақпаратты беруге міндетті емес деп көзделеді. Алайда, бұл шектеу тек төтенше жағдайларда ғана болуы керек. Мысалы, егер сұрау салушы мемлекеттегі салықтық тергеу саяси, нәсілдік немесе діни қудалауға

негізделген болса, мұндай жағдай туындауы мүмкін. Бұл шектеу ақпарат мемлекеттік құпияны құрайтын жағдайларда да қолданылуы мүмкін, мысалы, арнайы қызметтердің иелігіндегі құпия ақпарат, оның жария етілуі сұрау салынатын мемлекеттің өмірлік мүдделеріне қайшы келеді. Осылайша, қоғамдық тәжірибе мәселелері (ordre public) шарт бойынша серіктестер арасында ақпарат алмасу аясында сирек кездеседі.

4-тармақ

19.6 2005 жылы 4-тармақ қосылды, онда ішкі салық салу мақсатында сұралған мемлекетке сұралған ақпарат талап етілмейтін жағдайларда ақпарат алмасу міндеттемесі туралы нақты айтылады. 4-тармақ қосылғанға дейін бұл міндеттеме бапта нақты көрсетілмеген, бірақ мүше елдердің тәжірибесімен расталған, бұл шарт бойынша серіктес сұраған ақпаратты жинау кезінде Уағдаласушы мемлекеттер тіпті егер олар осы мақсаттар үшін бұл ақпаратты қажет етпесе де, өздерінің ішкі салықтарын алу мақсатында өздерінің заңнамасында көзделген арнайы тергеу өкілеттіктерін жиі пайдаланатынын көрсетті. Бұл қағида салық салу[39] мақсатында банктік ақпаратқа қол жетімділікті жақсарту туралы есепте де көрсетілген.

19.7 4-тармаққа сәйкес Уағдаласушы мемлекеттер ақпарат жинау жөніндегі өз шараларын, егер олар тек қана екінші Уағдаласушы мемлекетке ақпарат беру үшін қолданылса да және бұл ақпарат сұрау салынатын Уағдаласушы мемлекетте әлі де жиналатынына немесе ішкі салық салу мақсаттары үшін пайдаланылатынына қарамастан пайдалануға тиіс. Мәселен, мысалы, сұрау салынған Уағдаласушы мемлекеттің сұрау салу сәтінде ішкі салық салу мақсаттары үшін адамнан ақпарат алу қабілетіне кез келген шектеулер оның ақпарат алмасу мақсаттары үшін ақпарат жинау жөніндегі өз шараларын пайдалану қабілетін шектемеуге тиіс. "Ақпарат жинау шаралары" термині Уағдаласушы мемлекетке сұратылған ақпаратты алуға және беруге мүмкіндік беретін заңдар мен әкімшілік немесе сот рәсімдерін білдіреді. 4-тармақ сұрау салынатын Уағдаласушы мемлекетті сұрау салынатын ақпаратты алуға тырысқан жағдайларда ақпарат беруге міндеттемейді, бірақ бұл ақпарат ішкі жазбаны сақтау мерзімі өткеннен кейін бұдан былай болмайды деп есептейді. Алайда, мұндай сақтау мерзімінің аяқталуына қарамастан, сұратылған ақпарат әлі де болған жағдайда, сұрау салынған мемлекет қолда бар ақпаратпен алмасудан бас тарта алмайды. Уағдаласушы мемлекеттер сенімді есептік жазбалардың бес және одан да көп жыл бойы жүргізілуін қамтамасыз етуі тиіс.

19.8 4-тармақтың екінші сөйлемінде 4-тармақтағы міндеттеме 3-тармақтың шектеулеріне жататыны көрсетіледі, бірақ сондай-ақ мұндай шектеулер қандай да бір елдің заңнамасы немесе практикасы ішкі салық пайызы туралы талапты қамтыған жағдайларда ақпарат беруден бас тарту үшін негіз ретінде түсіндірілмейтіні көзделеді. Осылайша, сұрау салынатын мемлекет 3-тармаққа сүйене алмайды және өзінің ішкі заңнамасына немесе практикасына сәйкес ол тек өзінің салық мақсаттары үшін өзіне

мүдделі ақпаратты ғана береді деп бекіте алмайды, ол, мысалы, осы ақпаратты беру кезінде коммерциялық құпияны ашатын дәрежеде ақпарат беруден бас тартуы мүмкін.

19.9 Көптеген елдер үшін 4-тармақ пен олардың ішкі заңнамасының үйлесімі сұралған ақпаратты алу үшін тіпті бұл ақпаратқа ішкі салықтық қызығушылық болмаса да, ақпарат жинау шараларын пайдалану үшін жеткілікті негізді қамтамасыз етеді. Алайда, басқа елдер Конвенцияда Уағдаласушы мемлекеттер өздерінің құзыретті органдарының бұл үшін қажетті өкілеттіктерге ие болуын қамтамасыз етуі тиіс екенін тікелей түсіндіргісі келуі мүмкін. Осы тармақты түсіндіргісі келетін Уағдаласушы мемлекеттер 4-тармақты мынадай мәтінмен алмастыра алады:

4. 1-тармақта көзделген ақпарат алмасуды жүзеге асыру үшін әрбір Уағдаласушы мемлекет заңнамалық, ережелерді әзірлеу немесе әкімшілік шараларды қоса алғанда, оның құзыретті органының өзінің ішкі заңнамасына сәйкес осы Уағдаласушы мемлекет өзінің салық мақсаттары үшін осындай ақпаратқа мұқтаж бола алатынына қарамастан, ақпарат алмасу үшін ақпарат алу үшін жеткілікті өкілеттіктерге ие болуын қамтамасыз ету үшін қажетті шараларды қабылдайды.

5-тармақ

19.10 1-тармақ Уағдаласушы мемлекетке ақпараттың барлық түрлерімен алмасуға тікелей міндеттеме жүктейді. 5-тармақ 3-тармақтың шектеулері банктердің, басқа қаржы институттарының, атаулы ұстаушылардың, агенттер мен сенімгерлердің, сондай-ақ меншік иелері туралы ақпарат алмасудың алдын алу үшін пайдаланылмауын қамтамасыз етуге арналған. 2005 жылы қосылған 5-тармақ осы баптың құрылымын өзгертуді білдірсе де, оны осы баптың алдыңғы нұсқасы мұндай ақпаратпен алмасуға рұқсат бермеді деп түсіндіруге болмайды. ЭЫДҰ-ға мүше елдердің басым көпшілігі осы баптың алдыңғы нұсқасына сәйкес осындай ақпаратпен алмасып үлгерді және 5-тармақтың қосылуы қазіргі тәжірибені ғана көрсетеді.

19.11 5-тармақта Уағдаласушы мемлекет шарт бойынша серіктеске бұл ақпарат банктің немесе басқа қаржы мекемесінің иелігінде болғандықтан ғана ақпарат беруден бас тартпауы тиіс деп көзделеді. Осылайша, 5-тармақ сұрау салынатын Уағдаласушы мемлекетке банк құпиясы негізінде ақпарат беруден бас тартуға мүмкіндік беретін шамада 3-тармақты ауыстырады. Осы тармақты бапқа қосу салық мәселелері бойынша ақпарат алмасудың үлгілік келісімінде көрсетілген және салық салу[40] мақсаттары үшін банктік ақпаратқа қолжетімділікті жақсарта отырып, баяндамада сипатталған осы саладағы халықаралық тенденцияны көрсетеді. Осы баяндамаға сәйкес банктердің немесе басқа қаржы институттарының иелігіндегі ақпаратқа қол жеткізу сот немесе әкімшілік процесс шеңберінде тікелей немесе жанама түрде жүзеге асырылуы мүмкін. Жанама қатынау рәсімі банктік ақпаратқа қол жеткізуге кедергі болатындай ауыр және ұзақ болмауы керек.

19.12 5-тармақта сондай-ақ Уағдаласушы мемлекет бұл ақпарат агенттік немесе сенімгерлік сапада әрекет ететін адамдардың иелігінде болғандықтан ғана ақпарат беруден бас тартпауға тиіс екендігі көзделеді. Мысалы, егер Уағдаласушы мемлекетте сенімгерліктің қарамағындағы барлық ақпарат сенімгерліктің қарамағында болғандықтан ғана "кәсіби құпия" ретінде қаралатын заң болса, мұндай мемлекет мұндай заңды басқа Уағдаласушы мемлекетке ақпарат беруден бас тарту үшін негіз ретінде пайдалана алмайды. Әдетте, адам егер бұл адам жүзеге асыратын бизнес немесе сол адам басқаратын ақша немесе мүлік өзінікі немесе өзінің пайдасы үшін болмаса, " сенім білдірілген адамның позициясында" әрекет етеді деп айтылады, бірақ сенімгер қарым-қатынаста болған басқа адамның пайдасы үшін, бір жағынан сенім мен сенімді, екінші жағынан адалдықты, мысалы, сенімгер басқарушыны білдіреді және талап етеді. "Агенттік" термині өте кең және корпоративтік қызметтерді жеткізушілердің барлық түрлерін қамтиды (мысалы, компания құру агенттері, сенім компаниялары, тіркелген агенттер, заңгерлер).

19.13 Ақырында, 5-тармақта Уағдаласушы Мемлекет компанияларды және серіктестіктерді, қорларды немесе осыған ұқсас ұйымдық құрылымдарды қоса алғанда, қандай да бір тұлғадағы меншік үлесіне қатысты болғандықтан ғана ақпарат беруден бас тартпауға тиіс делінген. Ұлттық заңдар немесе тәжірибелер меншік туралы ақпаратты коммерциялық немесе басқа құпия ретінде қарастыруы мүмкін болғандықтан ғана ақпарат сұрауларынан бас тартуға болмайды.

19.14 5-тармақ Уағдаласушы мемлекетке банктің, қаржы мекемесінің, агенттік немесе сенімгерлік сапада әрекет ететін адамның иелігіндегі ақпаратты немесе мүліктік мүдделерге қатысты ақпаратты беруден бас тарту үшін 3-тармаққа сілтеме жасауға тыйым салмайды. Алайда, мұндай бас тарту адамның банк, қаржы институты, агент, сенімді тұлға немесе атаулы ұстаушы ретіндегі мәртебесіне байланысты емес себептерге немесе ақпараттың меншік мүдделеріне қатысты екендігіне негізделуі керек . Мысалы, клиенттің атынан әрекет ететін заңды өкіл агент ретінде әрекет ете алады, бірақ қорғаушылар, заңгерлер немесе басқа заңды өкілдер мен олардың клиенттері арасындағы құпия байланыс ретінде қорғалған кез-келген ақпаратқа қатысты 3-тармақ бұл ақпаратты беруден бас тартуға негіз бола береді.

19.15 5-тармақты қолдану келесі мысалдармен суреттелген:

а) Х компаниясы Y еншілес компаниясының акцияларының көпшілігіне иелік етеді және екі компания да А Мемлекетінің заңнамасына сәйкес тіркелген. В Мемлекеті В Мемлекетіндегі Y компаниясының іскерлік операцияларына салық сараптамасын жүргізеді. Осы зерттеу барысында Y компаниясына тікелей және жанама иелік ету мәселесі өзекті болып отыр, ал В Мемлекеті А Мемлекетіне Y компаниясының меншік тізбегіндегі кез-келген адамға иелік ету туралы ақпарат беруді сұрайды. А Мемлекеті өз жауабында мемлекетке Х компаниясы үшін де, Y компаниясы үшін де меншік туралы ақпарат беруі керек.

b) А Мемлекетінде салық салуға жататын жеке тұлғаның В Мемлекетінде В банкінде банк шоты болады. А Мемлекеті жеке тұлғаның табыс салығы туралы декларациясын зерттейді және В Мемлекетінен салық салынбайтын табыстың депозиттері бар-жоғын анықтау үшін В банкінде сақталған банктік шоттың кірістері мен активтері туралы барлық ақпаратты сұрайды. В Мемлекеті А Мемлекетіне сұратылған банктік ақпаратты ұсынуға тиіс.

Түсініктеме бойынша ескерту

20. [Жойылған]

21. 15.1-тармаққа байланысты *Греция* Греция Конституциясының 28-бабына сәйкес халықаралық салық шарттары өзара шарттарда қолданылатынын нақтылағысы келеді.

САЛЫҚ ЖИНАУҒА ЖӘРДЕМДЕСУГЕ ҚАТЫСТЫ

27-БАПҚА ТҮСІНІКТЕМЕ

1. Осы бап Уағдаласушы мемлекеттер[41] бір-біріне салық жинауға көмек көрсету туралы уағдаласа алатын ережелерді белгілейді. Кейбір мемлекеттерде ұлттық заңнама немесе саясат көмектің бұл түріне кедергі келтіруі немесе шектеулер қоюы мүмкін. Сонымен қатар, кейбір жағдайларда әкімшілік ойлар басқа мемлекетке салық жинауға көмек көрсетуді ақтамауы немесе сол сияқты шектеуі мүмкін. Сондықтан келіссөздер барысында әрбір Уағдаласушы мемлекет әртүрлі факторларды, соның ішінде мыналарды ескере отырып, басқа мемлекетке қандай көлемде көмек көрсету керектігін шешуі қажет:

– басқа мемлекеттердің салықтарын жинауға көмек көрсету жөніндегі ұлттық заңнамадағы ұстаным;

– екі мемлекеттің салық жүйелері, салық әкімшіліктері және құқықтық стандарттары қаншалықты ұқсас, әсіресе салық төлеушілердің негізгі құқықтарын қорғауға қатысты (мысалы, салық төлеушіге қатысты шағымдар туралы уақтылы және барабар хабарлама, салық төлеушінің ақпаратының құпиялылық құқығы, шағымдану құқығы, дәлелдер мен дәлелдемелерді тыңдау және ұсыну құқығы, салық төлеушіні таңдау бойынша адвокаттың көмек құқығы, әділ сот ісін жүргізу құқығы және т. б.);

– салық жинауға көмектесу, екі мемлекет үшін теңгерімді және өзара пайда;

– нақты мемлекеттің осындай көмек көрсету мүмкіндігі;

– екі мемлекет арасындағы сауда және инвестициялық ағындар көмектің осы түрін ақтауға жеткілікті ме;

– осы баптың ережелерін салықтарға қолдануды шектеудің Конституциялық немесе өзге де себептері туралы мәліметтер.

Бұл бап Конвенцияға әрбір мемлекет осы факторларға сүйене отырып, басқа мемлекет алатын салықтарды жинауға көмектесуге келісе алады деген тұжырым жасаған жағдайларда ғана енгізілуі керек.

2. Бапта жинақтың жан-жақты көмегі қарастырылған. Кейбір мемлекеттер қаражат жинауға көмек көрсетудің шектеулі түрін ұсынуды жөн көруі мүмкін. Бұл олар жалпы бере алатын немесе белгілі бір Конвенция шеңберінде келісе алатын қаражат жинауға көмектесудің жалғыз түрі болуы мүмкін. Мысалы, мемлекет Конвенцияның артықшылықтарын оларға құқығы жоқ адамдар талап еткен жағдайларда көмекті шектеуді қалауы мүмкін. Қаражат жинауға осындай шектеулі көмек көрсеткісі келетін мемлекеттер екіжақты негізде келесідей жасалған балама бапты еркін қабылдай алады:

---

[37]Мемлекеті акционерлер туралы ақпараттың бір бөлігінің релеванттылығының болжамдылығына күмән келтіретін фактілер туралы хабардар болған жағдайларда құзыретті органдар консультация беруі тиіс және В Мемлекеті бұл 5-тармақта талқыланғандай А Мемлекетінен осы фактілер тұрғысынан релеванттылықтың болжамдылығын нақтылауды сұрай алады.

[38]"ЭЫДҰ-ға мүше елдер арасындағы салықтық ақпарат алмасу: ағымдағы тәжірибелерге шолу" - ЭЫДҰ, Париж

[39]ЭЫДҰ, Париж, 2000 жыл (21b тармағында)

[40]ЭЫДҰ, Париж, 2000 жыл

[41]27-бапқа осы түсініктеменің барлығында көмек көрсету туралы өтініш білдірген мемлекет "сұрау салушы мемлекет", ал көмек сұралатын мемлекет "сұрау салынатын мемлекет" деп аталады.

27-бап

Салық жинауға жәрдемдесу

1. Уағдаласушы мемлекеттер осы Конвенцияға сәйкес берілетін кез келген босатуды немесе төмендетілген салық мөлшерлемесін осындай жеңілдіктерге құқығы жоқ адамдар пайдаланбауын қамтамасыз ету үшін қажет шамада бір-біріне салық жинауға көмек көрсетеді. Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдары өзара келісім бойынша осы бапты қолдану тәртібін реттей алады.

2. Ешбір жағдайда осы баптың ережелері Уағдаласушы мемлекетке міндеттеме жүктейтіндей түсіндірілмеуге тиіс:

а) осы немесе басқа Уағдаласушы мемлекеттің заңдары мен әкімшілік практикасына қайшы келетін әкімшілік шараларды жүзеге асыру;

b) қоғамдық тәжірибеге қайшы келетін шараларды жүзеге асыру (ordre public).

1-тармақ

3. Бұл тармақта осы баптың шарттары сақталған жағдайда Уағдаласушы мемлекет өзіне тиесілі салықтарды жинауда басқа мемлекетке көмек көрсетуге міндетті деген қағида қамтылған. 3 және 4-тармақтарда осы көмек алатын екі нысан қарастырылған.

4. Осы тармақта сондай-ақ осы бапқа сәйкес көмек 1 және 2-баптармен шектелмейтіні көзделеді. Сондықтан көмек Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатынына немесе табылмайтынына қарамастан кез келген тұлға Уағдаласушы мемлекетке тиесілі табыс алу туралы талапқа қатысты ұсынылуы тиіс. Алайда, кейбір Уағдаласушы мемлекеттер Уағдаласушы мемлекеттердің кез келгенінің резиденттеріне тиесілі салықтармен көмекті шектеуді қалауы мүмкін. Мұндай мемлекеттер осы тармақтан 1-бапқа сілтемені алып тастап, осы баптың қолданылу аясын шектеуге құқылы.

5. 26-бап Осы баптың ережелерінің мақсаттары үшін ақпарат алмасуға қолданылады. Осылайша, ақпарат жинауға көмек көрсету мақсатында алмасылатын ақпараттың құпиялылығы қамтамасыз етіледі.

6. Соңында, осы тармақта Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдары өзара келісім бойынша осы баптың ережелерін іс жүзінде қолданудың егжей-тегжейлері туралы шешімдер қабылдай алады деп көзделеді.

7. Мұндай келісім, атап айтқанда, 3 немесе 4-тармақтарға сәйкес жіберілген өтінішпен бірге жүретін құжаттамаға қатысты болуы керек. Жалпы жұрт қабылдаған тәжірибе көмек көрсету туралы өтініш сұрау салынатын мемлекеттің заңнамасында талап етілетін құжаттамамен бірге жүретін немесе Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдарымен келісілген және мән-жайларға, кірістер туралы талаптарды немесе сақтау шараларын жинауға байланысты жүзеге асыру үшін қажет келісім болып табылады. Мұндай құжаттамада, мысалы, табыс туралы талап орындалуға жатады және сұрау салушы мемлекеттің заңнамасына сәйкес оны өндіріп алуға кедергі келтіре алмайтын адамға тиесілі деген өтініш немесе сұрау салушы мемлекетте мәжбүрлеп орындауға рұқсат беретін құжаттың ресми көшірмесі қамтылуы мүмкін. Сондай-ақ құжаттаманың сұрау салынатын мемлекеттің тіліне ресми аударылуын қамтамасыз ету қажет. Тиісті жағдайларда, сондай-ақ сұрау салушы мемлекетте мәжбүрлеп іске асыруға рұқсат беретін құжаттың тиісті жағдайларда және сұрау салынатын мемлекетте қолданылып жүрген ережелерге сәйкес көмек көрсету туралы өтінішті соңғы мемлекетте мәжбүрлеп іске асыруға рұқсат беретін құжатпен алған күннен кейін мүмкіндігінше тезірек қабылдануы, танылуы, толықтырылуы немесе ауыстырылуы туралы уағдаласуға болады.

8. Келісім 3 немесе 4-тармақтарға сәйкес жасалған өтінішті қанағаттандыру кезінде сұрау салынатын мемлекеттің шығыстары туралы мәселеге де қатысты болуы керек. Әдетте, өндіріп алу шығындары кірістер туралы талаптар борышкерге жүктеледі, бірақ қай мемлекет сол адамнан өндіріп алынбайтын шығындарды көтеретінін анықтау қажет . Осыған байланысты әдеттегі тәжірибе – белгілі бір жағдайға қатысты келісім болмаған жағдайда, басқа мемлекетке көмек көрсету кезінде мемлекет шеккен қарапайым шығындарды осы басқа мемлекет өтемейтінін қамтамасыз ету. Қарапайым шығыстар — бұл тікелей және әдетте инкассациялаумен байланысты, яғни әдеттегі

ішкі инкассациялау рәсімдері күтілетіндер. Алайда, төтенше шығыстар болған жағдайда, егер екіжақты негізде өзгеше келісілмесе, тәжірибе оларды сұрау салушы мемлекет жабады деп көздейді. Мұндай шығыстар, мысалы, рәсімнің бір немесе басқа түрі басқа мемлекеттің өтініші бойынша пайдаланылған жағдайларда жұмсалған шығыстарды немесе сарапшыларға, ауызша немесе жазбаша аудармашыларға қосымша шығыстарды өтейді. Көптеген мемлекеттер төтенше шығыстар ретінде сот шығындары мен банкроттық рәсімдерін қарастырады. Келісімде төтенше шығыстарды айқындау қамтылуға тиіс және Уағдаласушы мемлекеттер арасындағы консультациялар төтенше шығыстар туындауы мүмкін кез келген нақты жағдайда жүргізілуге тиіс. Сондай-ақ, Уағдаласушы мемлекет төтенше шығыстар болуы мүмкін деп болжаған кезде, ол бұл туралы басқа Уағдаласушы мемлекетке хабарлайды және мұндай шығыстардың болжамды сомасын көрсетеді, осылайша басқа мемлекет мұндай шығыстарды көтеру керек пе, жоқ па, соны шеше алады. Әрине, Уағдаласушы мемлекеттер шығыстардың жоғарыда сипатталғаннан өзгеше негізде бөлінетінін де көздей алады; бұл, мысалы, 7-тармаққа сәйкес жинауға көмек көрсету туралы өтініш тоқтатылған немесе кері қайтарып алынған жағдайларда немесе жинауға көмек көрсету кезінде шеккен шығыстар туралы мәселе осы мемлекеттерге қолданылатын басқа құқықтық құжатта қарастырылған жағдайларда қажет болуы мүмкін.

9. Келісімде құзыретті органдар басқа да тәжірибелік сұрақтармен айналыса алады, мысалы:

– белгілі бір кіріс талабына қатысты көмек сұрауды бұдан былай беруге болмайтын шекті мерзім белгіленуі керек пе;

– табыс туралы талап сұрау салушы мемлекетте қолданылатын валютадан басқа валютада жиналған кезде қолданылатын айырбас бағамы қандай болуы керек;

– 3-тармаққа сәйкес өтінішке бойынша жиналған сома сұрау салушы мемлекетке қалай аударылуға тиіс.

2-тармақ

10. 2-тармақта осы баптың мақсаттары үшін "салық берешегі" терминінің анықтамасы беріледі. Бұл анықтама Уағдаласушы мемлекеттердің немесе олардың саяси бөлімшелерінің немесе жергілікті билік органдарының атынан алынатын барлық салықтарға қатысты тиесілі кез келген сомаға қолданылады, бірақ мұндай салықтарды алу Конвенцияға немесе Уағдаласушы мемлекеттер арасында қолданылатын басқа құжатқа қайшы келмейтін шамада ғана қолданылады. Бұл сондай-ақ осындай сомаға байланысты пайыздар, әкімшілік айыппұлдар және жинау немесе сақтау шығыстарына қатысты. Осылайша, көмек конвенция тұтастай алғанда 2-бапқа сәйкес қолданылатын салықтармен шектелмейді, бұл 1-тармақта расталады.

11. Кейбір Уағдаласушы мемлекеттер 2-баптың жалпы ережелеріне сәйкес Конвенцияда қамтылатын салықтармен 2-баптың қолданылуын шектеуді жөн көруі

мүмкін. Мұны істегісі келетін мемлекеттер 1 және 2-тармақтарды келесі мәтінмен ауыстыруы керек:

1. Уағдаласушы мемлекеттер табыс туралы талаптарды жинауда бір-біріне көмек көрсетеді. Бұл көмек 1-баппен шектелмейді. Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдары өзара келісім бойынша осы бапты қолдану тәртібін реттей алады.

2. Осы бапта пайдаланылатын "салық берешегі" термині Конвенцияда қамтылған салықтарға қатысты пайыздармен, әкімшілік айыппұлдармен және осындай сомаға байланысты жинау немесе сақтау шығындарымен бірге кез келген соманы білдіреді.

12. Сол сияқты, кейбір Уағдаласушы мемлекеттер осы баптың ережелері қолданылатын салық түрлерін шектеуді немесе салықтардың егжей-тегжейлі тізбесін айқындауға енгізу арқылы осы ережелердің қолданылу аясын нақтылауды қалауы мүмкін. Мұны істегісі келетін мемлекеттер келесі анықтаманы екіжақты негізде еркін қабылдай алады:

Осы бапта пайдаланылатын "салық берешегі" термині олар бойынша салық салу осы Конвенцияға немесе Уағдаласушы мемлекеттер қатысушылары болып табылатын кез келген басқа құжатқа қайшы келмейтін шамада Уағдаласушы мемлекеттер алатын мынадай салықтарға қатысты тиесілі соманы, сондай-ақ осындай сомаға байланысты пайыздар, әкімшілік айыппұлдар және жинау немесе сақтау шығындары білдіреді:

a) (А Мемлекетінде):

b) (В Мемлекетінде):

13. Құзыретті органдардың осы баптың мақсаттары үшін ақпаратты еркін беруін қамтамасыз ету үшін Уағдаласушы мемлекеттер 26-баптың осы бап қолданылатын кез келген салыққа қатысты ақпарат алмасуға жол беретіндей етіп жасалуын қамтамасыз етуі тиіс.

14. Егер осы талаптарға қатысты көмек шарт күшіне енгеннен және осы баптың ережелері күшіне енгеннен кейін көрсетілсе, Конвенцияда осы баптың ережелерін Конвенция күшіне енгенге дейін туындайтын табыстар туралы талаптарға қолдануға ештеңе кедергі болмайды. Алайда, Уағдаласушы мемлекеттер осы баптың ережелері осындай ақпаратқа қандай шамада қолданылатынын, атап айтқанда, осы Конвенцияның ережелері белгілі бір уақыт кезеңінен туындайтын немесе алынатын салықтарға қатысты күшіне ие болған кезде нақтылауды пайдалы деп санауы мүмкін. Конвенция күшіне енгеннен кейін туындайтын шағымдармен осы баптың қолданылуын шектегісі келетін мемлекеттер мұны екіжақты келіссөздер барысында да жасай алады.

3-тармақ

15. Бұл тармақта қаражат жинауға көмек көрсету туралы өтініш берілуі мүмкін жағдайлар айтылады. Табыстар туралы талап сұрау салушы мемлекеттің заңнамасына сәйкес орындалуға тиіс және сол кезде осы мемлекеттің заңнамасына сәйкес оны өндіріп алуға кедергі келтіре алмайтын тұлғаға тиесілі болуға тиіс. Бұл сұрау салушы мемлекет өзінің ішкі заңнамасына сәйкес кірістер туралы талапты өндіріп алуға

құқылы болған жағдайда және осы сома тиесілі адамның мұндай өндіріп алуға кедергі жасау үшін әкімшілік немесе сот құқықтары болмаған жағдайда орын алады.

16. Көптеген мемлекеттерде кірісті төлеу туралы талап, егер оны әкімшілік органға немесе сотқа талаптың дұрыстығына немесе мөлшеріне қатысты шағымдану құқығы болса да, өндіріп алынуы мүмкін. Алайда, егер Сұрау салынатын Мемлекеттің ішкі заңнамасы оған апелляциялар әлі қаралып жатқан кезде өзінің кірістер туралы талаптарын өндіріп алуға мүмкіндік бермесе, онда мұндай шағымдану құқығы әлі де бар басқа мемлекеттің кірістері туралы талаптар болған жағдайда, тіпті егер бұл басқа мемлекетте өндіріп алуға кедергі келтірмесе де, бұл тармақ оны жасауға өкілеттік бермейді. Шынында да, "бұл басқа мемлекет өзінің заңнамасының ережелеріне сәйкес өз салықтарын мәжбүрлеп өндіріп алуға және жинауға қатысты, егер бұл басқа мемлекеттің кірісі туралы талап болса, өндіріп алады" деген сөйлем осы сұрау салынатын мемлекеттің ішкі заңнамасы басқа мемлекеттің кірістері туралы талапты өндіріп алуға қолдануды шектейтіндігіне әкеледі. Алайда, көптеген мемлекеттер, егер сұрау салынатын мемлекеттің өз заңнамасы бұл жағдайда қаражатты өндіріп алуға кедергі келтірсе де, шағымдану құқығына қарамастан, сұрау салушы мемлекетте кірістер туралы талап өндіріп алынуы мүмкін жағдайларда қаражат жинауға көмектесуге рұқсат бергісі келуі мүмкін. Мұны қалайтын мемлекеттер 3-тармақты төмендегідей өзгерте алады:

Егер Уағдаласушы мемлекеттің кірістері туралы талап осы мемлекеттің заңнамасына сәйкес орындалуға жатса және сол кезде осы мемлекеттің заңнамасына сәйкес оны өндіріп алуға кедергі келтіре алмайтын адамға тиесілі болса, онда осы мемлекеттің құзыретті органының өтініші бойынша кірістер туралы бұл талапты екінші Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органы өндіріп алу мақсатында қабылдайды. Кірістер туралы бұл талапты осы басқа мемлекет өзінің заңнамасының ережелеріне сәйкес, өз салықтарын мәжбүрлеп орындауға және өндіріп алуға қолданылатын, егер кірістер туралы талап осы басқа мемлекеттің кірістері туралы талап болса, осы тармаққа сәйкес осы басқа мемлекетке өтініш жасауға мүмкіндік беретін шарттарды қанағаттандыратын сияқты өндіріп алады.

17. 3-тармақ сондай-ақ сұрау салынатын мемлекеттің сұрау салушы мемлекеттің кірістері туралы талаптарын алу тәртібін реттейді. Мерзімдер мен басымдықтар туралы сөз қозғалған жағдайларды қоспағанда (5-тармақтың түсініктемесін қараңыз), сұрау салынатын мемлекет сұрау салушы мемлекеттің кірістер туралы талабын, егер ол сол кезде өзінің жеке мақсаттары үшін осы салық төлеушімен байланысты инкассациялық әрекеттерді жасаудың қажеті болмаса да, сұрау салынатын мемлекеттің кірістер туралы өз талабы сияқты инкассациялауға міндетті. Жоғарыда айтылғандай, "өз салықтарын мәжбүрлеп өндіріп алуға және жинауға қолданылатын заңнаманың ережелеріне сәйкес" деген сөйлем, егер Сұрау салынатын Мемлекеттің ішкі заңнамасына сәйкес осы мемлекеттің өз кірістері туралы талаптарды мұндай құқықтар әлі де бар болғанша

өндіріп алуға жол берілмесе, өндіріп алуға көмек көрсетуді шағымдануға қосымша құқықтар жоқ талаптармен шектейді.

18. Сұраныс сұрау салынатын мемлекетте жоқ салыққа қатысты болуы мүмкін. Сұрау салушы мемлекет оның қай жерде орынды екенін, кірістер туралы талаптың сипатын, кірістер туралы талаптың құрамбөлігін, талаптың қолданылу мерзімінің аяқталу күнін және кірістер туралы талап өндірілуі мүмкін активтерді көрсетеді. Содан кейін сұрау салынатын мемлекет сұрау салушы мемлекеттің рәсіміне ұқсас жеке салық талабына қолданылатын рәсімді немесе егер ұқсас салық болмаса, кез келген басқа тиісті рәсімді орындайды.

4-тармақ

19. Уағдаласушы мемлекеттің инкассациялауға құқықтарын қорғау мақсатында бұл тармақ оған басқа мемлекеттен инкассациялауға көмек сұрай алмайтын, мысалы, кірістер туралы талап әлі орындалмайтын немесе борышкер әлі де оны инкассациялауға кедергі жасауға құқығы бар жағдайларда да сақтау шараларын қабылдауды сұрауға мүмкіндік береді. Бұл тармақ тек өз заңнамасына сәйкес табиғатты қорғау шараларын қабылдай алатын мемлекеттер арасындағы Конвенцияға енгізілуі керек. Бұдан басқа, басқа мемлекетке тиесілі салықтарды сақтау жөнінде шаралар қабылдау орынсыз деп санайтын мемлекеттер бұл тармақты өз Конвенцияларына қоспауға немесе оның қолданылу аясын шектеуге шешім қабылдауы мүмкін. Кейбір мемлекеттерде сақтау шаралары "уақытша шаралар" деп аталады және мұндай мемлекеттер өздерінің терминологиясына байланысты қолдану аясын нақтылау үшін бұл тармаққа осы сөздерді еркін қоса алады.

20. Осы тармақ қолданылатын шаралардың бір мысалы – соңғы сот шешімі шыққанға дейін активтерді бұғаттау немесе тыйым салу бұл активтер кейіннен өндіріп алу мүмкін болған кезде әлі де қол жетімді болуын қамтамасыз ету. Сақтау шараларын қабылдау үшін қажетті шарттар әр мемлекетте әр түрлі болуы мүмкін, бірақ барлық жағдайда кірістер туралы талаптың мөлшері уақытша немесе ішінара болса да алдын-ала анықталуы керек. Егер Сұрау салушы Мемлекеттің өзі осы талапқа қатысты осындай шараларды қабылдай алмаса, кірістер туралы нақты талапқа қатысты сақтау жөнінде шаралар қабылдау туралы өтініш беруге болмайды (8-тармаққа түсініктемені қараңыз).

21. Қоршаған ортаны қорғау жөніндегі шараларды қабылдау туралы өтініш берген кезде сұрау салушы мемлекет әрбір нақты жағдайда бағалау немесе жинау процесінде қандай кезеңге қол жеткізілгенін көрсетуге тиіс. Содан кейін сұралған мемлекет бұл жағдайда өзінің заңдары мен әкімшілік практикасы қоршаған ортаны қорғау шараларын қабылдауға мүмкіндік бере ме, жоқ па, соны қарастыруы керек.

5-тармақ

22. 5-тармақ, біріншіден, сұрау салынатын мемлекеттің мерзімдері, яғни кірістер туралы талапты орындау немесе өндіріп алу мүмкін болмайтын мерзімдер басқа

мемлекет 3 немесе 4-тармақтарға сәйкес өтініш жасаған кірістер туралы талапқа қолданылмайды деп көздейді. 3-тармақта сұрау салушы мемлекетте орындалуға жататын кірістер бойынша талаптар туралы, ал 4-тармақта сұрау салушы мемлекет оларға қатысты сақтау жөнінде шаралар қабылдай алатын кірістер бойынша талаптар туралы айтылғандықтан, бұдан, сұрау салушы мемлекеттің уақыт шеңбері ғана қолданылады деген тұжырым шығады.

23. Осылайша, кіріс туралы талап әлі де орындалуы немесе өндіріліп алынуы (3-тармақ) немесе сұрау салушы мемлекетте сақтау шараларын (4-тармақ) қабылдауға әкеп соғуы мүмкін сұрау салынатын мемлекеттің заңнамасында көзделген мерзімдерге негізделген ешқандай қарсылық осы кірістер туралы талапқа 3 немесе 4-тармақты қолдануға қарсы қойылмайды. Өздерінің ішкі мерзімдерін елемеуге келісе алмайтын мемлекеттер 5-тармақты тиісті түрде өзгертуі керек.

24. Уағдаласушы мемлекеттер белгілі бір уақыт өткеннен кейін кірістер туралы талаптарды жинауға көмек көрсету жөніндегі міндеттеме бұдан былай болмайды деп уағдаласа алады. Бұл кезең мәжбүрлеп орындауға рұқсат беретін бастапқы құжаттың күнінен басталуы керек. Кейбір мемлекеттердің заңнамасы атқарушылық құжаттың қолданылу мерзімін ұзартуды талап етеді, бұл жағдайда бірінші құжат көмек көрсету міндеттемесі тоқтатылатын уақыт кезеңін есептеу мақсаттары үшін ескерілетін құжат болып табылады.

25. 5-тармақта сондай-ақ басқа кредиторлардың талаптарынан өз кірістері туралы талаптарын басымдықпен беретін сұрау салынатын (бірінші ұсыныс) және сұрау салушы (екінші ұсыныс) мемлекеттердің қағидалары, 3 немесе 4-тармақтарға сәйкес өздеріне қатысты өтініш берілген кірістер туралы талапқа қолданылмайтындығы көзделеді. Мұндай ережелер салық органдарының салықтарды барынша толық көлемде жинай алуын қамтамасыз ету үшін ұлттық заңнамаға жиі енгізіледі.

26. Сұрау салынатын мемлекеттің басымдық қағидалары өздеріне қатысты көмек көрсету туралы өтініш берілген басқа мемлекеттің кірістері туралы талапқа қолданылмайтын қағида, сұрау салынатын мемлекет бұл талапты 3 және 4-тармақтарға сәйкес кірістер туралы өзінің талабы ретінде тұтастай қарастыруы керек болған жағдайда да қолданылады. Басқа мемлекеттің кірістері туралы талаптардың өздерінің кірістер туралы талаптарына қолданылатын басымдыққа ие болуын көздейтін мемлекеттер бірінші сөйлемдегі "немесе басымдық беріп" деген сөздерді алып тастау арқылы осы тармақты өзгерте алады.

27. Сөйлемнің "табиғатына байланысты" деген сөздер осы тармақ қолданылатын сұрау салынатын мемлекеттің уақыт шеңбері мен басымдық қағидалары тек төленбеген салықтарға қатысты болып табылатындарға ғана қатысты екенін көрсетеді. Осылайша, бұл тармақ барлық қарыздарға қолданылатын мерзімдерге немесе басымдықтарға

қатысты жалпы қағидаларды қолдануға кедергі келтірмейді (мысалы, бұл талап басқасынан бұрын пайда болған немесе тіркелген деген негізде талапқа басымдық беретін ережелер).

6-тармақ

28. Осы тармақ сұрау салушы мемлекеттің кірістері туралы талаптың болуына, жарамдылығына немесе мөлшеріне қатысты кез келген заңды немесе әкімшілік қарсылықты сұрау салынатын мемлекеттің соттары мен әкімшілік органдары қарамайтынына кепілдік береді. Осылайша, сұралған мемлекетте осы мәселелерге қатысты сот талқылауын сұрау сияқты ешқандай заңды немесе әкімшілік рәсімдер жасалмайды. Бұл ереженің негізгі мақсаты – сұрау салынатын мемлекеттің әкімшілік немесе сот органдарына сома немесе оның бір бөлігі басқа мемлекеттің ішкі құқығына сәйкес тиесілі ме, жоқ па деген мәселелерді шешу үшін жүгінуге жол бермеу. Осы тармақ Конституциялық немесе құқықтық қиындықтар тудыруы мүмкін мемлекеттер оны екіжақты келіссөздер барысында өзгерте немесе алып тастай алады.

7-тармақ

29. Осы тармақ егер сұрау салуды 3 немесе 4-тармақтарға сәйкес жібергеннен кейін осындай сұрау салуды беру кезінде қолданылған шарттар қолданылуын тоқтататын болса (мысалы, табыс туралы талап сұрау салушы мемлекетте орындалуын тоқтатады), онда сұрау салуды жіберген мемлекет жағдайдың бұл өзгерісі туралы басқа мемлекетке дереу хабарлауға тиіс екенін көздейді. Осындай хабарламаны алғаннан кейін сұрау салынатын мемлекеттің сұрау салушы мемлекетке осы өтінішті тоқтата тұру не кері қайтарып алу өтінішімен жүгінуіне мүмкіндігі болады. Егер сұрау салу тоқтатыла тұрса , онда сұрау салуды берген мемлекет басқа мемлекетке кірістер туралы тиісті талапқа қатысты сұрау салу беру үшін қажетті шарттар қайтадан қанағаттандырылғанын немесе ол өзінің сұрау салуын кері қайтарып алатынын хабардар еткенге дейін тоқтата тұру қолданылуы тиіс.

8-тармақ

30. Бұл тармақта көмек сұралған мемлекетке жүктелген міндеттемелерге қатысты белгілі бір шектеулер бар.

31. Сұрау салынатын мемлекет жоғарыдағы тармақтарда көрсетілген жағдайларда ақпарат беруден бас тартуға құқылы. Алайда, егер ол осы жағдайларда шынымен көмек көрсетсе, онда ол осы баптың шеңберінде қалады және бұл мемлекет осы баптың ережелерін сақтамайды деп айтуға болмайды.

32. Біріншіден, осы тармақта Уағдаласушы мемлекет осы бап бойынша өз міндеттемелерін орындау кезінде өзінің ішкі заңнамасынан және әкімшілік практикасынан немесе басқа мемлекеттің тәжірибесінен шығуға міндетті емес екендігі туралы түсініктеме берілген. Осылайша, егер сұрау салушы мемлекеттің сақтау жөніндегі шараларды қабылдауға ішкі өкілеттігі болмаса, онда сұрау салынатын мемлекет сұрау салушы мемлекеттің атынан мұндай шараларды қабылдаудан бас

тартуы мүмкін. Сол сияқты, егер сұрау салынатын мемлекетте кірістер туралы талапты қанағаттандыру үшін активтерге тыйым салуға жол берілмесе, онда бұл мемлекет осы баптың ережелеріне сәйкес өндіріп алуға көмек көрсету кезінде активтерге тыйым салуға міндетті емес. Алайда, сұрау салынатын мемлекетке салық салу мақсатында рұқсат етілген әкімшілік шаралардың түрлері, егер олар тек сұрау салушы мемлекетке тиесілі салықтарды жинауға көмектесу үшін қолданылса да қолданылуы керек.

33. Осы баптың 5-тармағы Уағдаласушы мемлекет белгілеген мерзімдер басқа мемлекет көмек сұраған кірістер туралы талапқа қолданылмайтынын көздейді. А) тармақшасы бұл қағиданы жоққа шығару мақсатын көздемейді. Осылайша, сұрау салынатын мемлекеттің қолданылу мерзімі өткеннен кейінгі кірістер туралы шағымға байланысты көмек көрсету сұрау салушы мемлекетте осы талапқа қолданылатын мерзімдер аяқталмаған жағдайларда осы немесе басқа Уағдаласушы мемлекеттің заңнамасына және әкімшілік практикасына қайшы деп есептелмейді.

34. В) тармақшасы қоғамдық практикаға қайшы келетін шараларды жүзеге асыруға қойылатын шектеуді қамтиды (ordre public). 26-бап сияқты (26-бапқа түсініктеменің 19-тармағын қараңыз), мемлекеттің өмірлік мүдделеріне әсер етуі мүмкін көмекке қатысты шектеу қою қажет деп саналды.

35. С) тармақшасына сәйкес Уағдаласушы мемлекет, егер басқа мемлекет өзінің заңнамасында немесе әкімшілік практикасында бар мән-жайларға байланысты жинау немесе сақтау бойынша барлық ақылға қонымды шараларды қолданбаса, өтінішті қанағаттандыруға міндетті емес.

36. Ақырында, d) тармақшасына сәйкес мысалы, егер сұрау салушы мемлекеттің кірістері туралы талапты өндіріп алу кезінде шеккен шығыстар кірістер туралы талап сомасынан асып кетсе, сұрау салынатын мемлекет практикалық себептер бойынша өтінішті де қабылдамауы мүмкін

37. Кейбір мемлекеттер осы тармаққа Еуропалық Кеңес-ЭЫДҰ-ның салық мәселелерінде өзара әкімшілік көмек туралы бірлескен көпжақты Конвенциясында қамтылған, егер мемлекетке көмек сұралатын салықтар салық салудың жалпы қабылданған қағидаттарына қайшы келеді деп есептесе, көмек көрсетпеуге мүмкіндік беретін тағы бір шектеу қосқысы келуі мүмкін.

ДИПЛОМАТИЯЛЫҚ ӨКІЛДІКТЕР МЕН КОНСУЛДЫҚ МЕКЕМЕЛЕРДІҢ ҚЫЗМЕТКЕРЛЕРІНЕ ҚАТЫСТЫ

28-БАПҚА ТҮСІНІКТЕМЕ

1. Осы Ереженің мақсаты қосарланған салық салуды болдырмау туралы Конвенцияның ережелеріне сәйкес дипломатиялық өкілдіктер мен консулдық

мекемелердің қызметкерлерінің халықаралық құқыққа немесе арнайы халықаралық келісімдерге сәйкес құқығы бар режимнен кем емес қолайлы режимді алуын қамтамасыз ету болып табылады.

2. Халықаралық құқықтың жалпы нормаларына байланысты немесе арнайы халықаралық келісімге сәйкес берілетін қосарланған салық салуды және дипломатиялық және консулдық артықшылықтарды болдырмау туралы Конвенцияның ережелерін бір мезгілде қолдану белгілі бір жағдайларда Уағдаласушы мемлекеттердің екеуінде де басқаша төленуге жататын салықты төлеуге әкеп соғуы мүмкін. Мысал ретінде, В Мемлекетінде А Мемлекетімен аккредиттелген және А Мемлекетіндегі көздерден роялти немесе дивидендтер алатын дипломатиялық агент халықаралық құқыққа байланысты В Мемлекетінде салық салынбайтынын атап өтуге болады, осы табысқа қатысты және сондай-ақ екі мемлекет арасындағы екіжақты Конвенцияның ережелеріне байланысты В Мемлекетінің резиденті ретінде А Мемлекетіндегі табыстан алынатын салықтан босатуға құқығы болуы мүмкін. Күтпеген салық жеңілдіктерін болдырмау үшін Уағдаласушы мемлекеттер екіжақты негізде мынадай түрде тұжырымдалуы мүмкін қосымша ереже қабылдауға құқылы:

Дипломатиялық өкілдіктер мен консулдық мекемелердің қызметкерлеріне халықаралық құқықтың жалпы нормаларына немесе арнайы халықаралық келісімдердің ережелеріне сәйкес берілетін салықтық жеңілдіктерге байланысты кірістерге немесе капиталға резидент мемлекетте салық салынбайтындықтан, салық салу құқығы жіберуші мемлекетте сақталады.

3. ЭЫДҰ-ға мүше көптеген елдерде ішкі заңнамада шетелдегі дипломатиялық өкілдіктер мен консулдық мекемелердің қызметкерлері салық салу мақсатында өкілдігін жіберген мемлекеттің резиденттері болып саналады деген ережелер бар. Осы түрдегі ережелер ішкі деңгейде әрекет ететін мүше мемлекеттер арасындағы екіжақты қатынастарда Конвенцияның мақсаттары үшін Уағдаласушы мемлекеттердің дипломатиялық өкілдіктері мен консулдық мекемелерінің мүшелері болатын мемлекет ретінде жіберуші мемлекетті белгілейтін нақты ережелерді Конвенцияға енгізу арқылы келесі қадамды жасауға болады. Мұнда ұсынылған арнайы ережені төмендегідей тұжырымдауға болады:

4-баптың ережелеріне қарамастан, екінші Уағдаласушы мемлекетте немесе үшінші мемлекетте орналасқан Уағдаласушы мемлекеттің дипломатиялық өкілдігінің немесе консулдық мекемесінің қызметкері болып табылатын жеке тұлға осы Конвенцияның мақсаттары үшін өкілдігін жіберген мемлекеттің резиденті болып есептеледі, егер:

а) халықаралық құқыққа сәйкес оған осы Мемлекеттен тыс көздерден немесе осы Мемлекеттен тыс капиталдан түсетін кірістерге қатысты қабылдаушы мемлекетте салық салынбайды және

b) жіберуші мемлекетте оның жалпы табысына немесе капиталына салынатын салыққа қатысты осы мемлекеттің резиденттері сияқты міндеттемелер бойынша жауапты болады.

4. 4-баптың 1-тармағына сәйкес Уағдаласушы мемлекетте аккредиттелген үшінші мемлекеттің дипломатиялық өкілдіктері мен консулдық мекемелерінің қызметкерлері, егер олар осы мемлекетте шектеулі салық салуға жататын болса, қабылдаушы мемлекеттің резиденттері болып саналмайды (4-бапқа түсініктеменің 8-тармағын қараңыз). Бұл түсінік Уағдаласушы мемлекетте құрылған халықаралық ұйымдарға және олардың лауазымды тұлғаларына да қатысты, өйткені олар әдетте белгілі бір салық жеңілдіктерін ұйымды құру туралы Конвенцияға немесе шартқа сәйкес немесе ұйым мен ол құрылған мемлекет арасындағы шартқа сәйкес пайдаланады. Осы мәселені тікелей реттегісі келетін немесе қажетсіз салықтық жеңілдіктердің алдын алғысы келетін Уағдаласушы мемлекеттер осы бапқа мынадай ережені қоса алады:

Осы Конвенция Халықаралық ұйымдарға, олардың органдарына немесе лауазымды тұлғаларына, сондай-ақ үшінші мемлекеттің дипломатиялық өкілдігінің немесе консулдық мекемесінің мүшелері болып табылатын, Уағдаласушы мемлекетте болатын және табыстарға немесе капиталға салынатын салықтарға қатысты Уағдаласушы мемлекеттердің ешқайсысының резиденті болып табылмайтын адамдарға қолданылмайды.

Бұл Уағдаласушы мемлекетте оның көздерінен түсетін табыстарға қатысты ғана жауапты болатын халықаралық ұйымдар, органдар немесе лауазымды адамдар Конвенцияның артықшылықтарын пайдаланбауға тиіс дегенді білдіреді.

5. Құрметті консулдар осы бапқа сәйкес және халықаралық құқықтың (әдетте құрметті консулдардың өкілдігі бар мемлекеттің атынан шығыстарды өтеу ретінде алынған төлемдерге салық салудан босату ғана бар) жалпы нормаларына сәйкес артықшылықтарға ие болмаса да Уағдаласушы мемлекеттер екіжақты келісім бойынша құрметті консулдық лауазымды адамдарды осы баптың қолданылу аясынан тікелей алып тастай алады.

ЖЕҢІЛДІКТЕРГЕ БЕРІЛЕТІН ҚҰҚЫҚТАРҒА ҚАТЫСТЫ

29-БАПҚА ТҮСІНІКТЕМЕ

I. Алдын ала ескертулер

1. Осы баптың сілтемесінде түсіндірілгендей, 29-бап Уағдаласушы мемлекеттердің Конвенцияның кіріспесінде көрсетілген қосарланған салық салуды салық төлеуден жалтару есебінен, оның ішінде халықаралық салық келісімдерінің ережелерін теріс пайдалану арқылы салық салудан босату немесе салық салуды төмендету үшін мүмкіндіктер жасамай жою ниетін көрсетеді. Осы ниет пен баптың тұжырымы ЭЫДҰ/

G20 жобасы шеңберінде, салық салынатын негізді бұзу және салық салудан пайданы алу бойынша келісілген есептің 22-тармағында "*Тиісті негіздер болмаған жағдайда шарттық жеңілдіктер берудің алдын алу*, 6 – әрекет - Қорытынды есеп беру, 2015 жыл" деп сипатталған ең төменгі стандартына сәйкес келеді. Осы есепке сәйкес бапты әзірлеу Уағдаласушы мемлекеттердің осы ең төменгі стандартты қалай қолданатынына байланысты. Өз мән-жайларына қарай мемлекеттер осы баптың 9-тармағында қамтылған теріс пайдалануларға қарсы іс-қимылға бағытталған жалпы норманы ғана қабылдай алады не оларды Конвенцияның ережелерімен реттелмейтін алып кету тетіктеріне қатысты әдіспен толықтыра алатын төменде сипатталған 1-7-тармақтардың егжей-тегжейлі нұсқасын қабылдай алады, немесе төменде сипатталған 1-7-тармақтардың кез келген нұсқаларымен бірге 9-тармақта қамтылған теріс пайдалануға қарсы іс-қимылға бағытталған жалпы норманы өз конвенцияларына қосуды жөн көруі мүмкін.

2. Мемлекет жоғарыда сипатталған соңғы тәсілді қалауы мүмкін, өйткені ол салық келісімдерінің ережелерін теріс пайдалану туралы алаңдаушылық туғызатын, белгілі бір ерекшеліктерге сүйене отырып (мысалы, шетелдік кәсіпорынға иелік ету) оңай сипатталатын транзакциялардың алдын алу үшін "автоматты" ережені қолдана отырып, көптеген заңсыз транзакциялардың алдын алатын жалпы ереженің икемділігін біріктіреді. Бұл тәсіл төменде келтірілген "жеңілдетілген нұсқада" 1-7-тармақтарда көрсетілген, ол тек 9-тармақтың жалпы нормасымен бірге қолданылады. Мұндай қисындастыру 9-тармақтың теріс пайдаланылуына қарсы тұруға бағытталған жалпы норманың қолданылу аясын шектеу ретінде түсіндірілмеуі тиіс: транзакцияны немесе келісімді 9-тармақтан тыс деп санауға болмайды, өйткені 1-7-тармақтарды теріс пайдалануға қарсы іс-қимылдың нақты ережелері белгілі бір сипаттамалар бойынша оңай анықталатын салық келісімдерінің ережелерін теріс пайдаланудың белгілі бір жағдайларына қатысты қолданылмайды.

3. Алайда, мемлекет салық келісімдерінің ережелерін теріс пайдаланумен байланысты проблемаларды 9-тармақтағы теріс пайдалануға қарсы іс-қимылдың жалпы нормасын пайдаланбай, оның орнына 1-7-тармақтардағы теріс пайдалануға қарсы іс-қимылдың нақты ережелеріне сүйене отырып, алып кету тетіктерін ескеретін әдіспен шешуді жөн көруі мүмкін, ол үшін осы тармақтарды қолдану міндетті емес. Егер мемлекеттің ішкі заңнамасында келісімдердің ережелерін теріс пайдаланудың басқа түрлерімен күресу үшін жеткілікті теріс пайдалануға қарсы қатаң ережелер болса, мұндай жағдай туындауы мүмкін. Мұндай тәсілді қолданатын мемлекеттер өздерінің екіжақты конвенцияларына енгізетін 1-7-тармақтардың нұсқасы салық келісімдерінің ережелерін теріс пайдаланудың көптеген нысандарының алдын алу үшін жеткілікті сенімді екендігіне кепілдік беруі тиіс. Осы себепті, төмендегі тармақтарда 1-7-тармақтардың ережелерінің әр түрлі нұсқалары келтірілген, жоғарыда аталған осы тармақтардың неғұрлым сенімді нұсқасы "кеңейтілген нұсқа" деп аталады. Осы

тармақта баяндалған себептер бойынша 9-тармақты қосқысы келмейтін мемлекеттер төмендегі түсініктемеде айтылған кез келген өзгерістерді ескере отырып, " жеңілдетілген" нұсқадан айырмашылығы толық нұсқасын қабылдауы тиіс.

4. Осы бапта Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылмайтын адамдар осы екі мемлекет арасында жасалған салық келісімінің жеңілдіктері есебінен екінші Уағдаласушы мемлекетте салық салуды қысқарту немесе жою мақсатында осы мемлекеттің резиденті болып табылатын ұйымды құра алатын салық келісімдерінің ережелерін теріс пайдаланудың әртүрлі нысандарының алдын алатын ережелер қамтылады. Келісімшарттық жеңілдіктерге тікелей құқығы жоқ адамдарға (мысалы, дивидендтерге, пайыздарға немесе роялтиге ұсталатын салықтарды қысқарту немесе жою) салық келісімдерінің ережелерін теріс пайдалану арқылы осы жеңілдіктерді жанама түрде алу мүмкіндігін беру салық келісімдерінің екіжақты және өзара сипатын бұзады. Егер, мысалы, мемлекет оның резиденттері басқа мемлекет жасаған шарттардан жанама түрде пайда көре алатындығын білсе, онда ол салық келісімін жасау арқылы осы басқа мемлекеттің резиденттеріне өзара жеңілдіктер беруге онша қызығушылық танытпауы мүмкін. Сонымен қатар, бұл жағдайда жанама түрде алуға болатын пайда бірінші мемлекеттің салық жүйесінің сипатын ескере отырып, қолайсыз болуы мүмкін; егер, мысалы, бұл мемлекет табыстың белгілі бір түрінен табыс салығын алмаса, оның резиденттері үшін бұл екі Уағдаласушы мемлекет осындай табысқа салық салады деген болжам негізінде әзірленген табыстың осы түріне салық салуды қысқартуды немесе жоюды көздейтін басқа екі мемлекет арасында жасалған салық келісімінің ережелерінен пайда табу қолайсыз.

5. 1-7-тармақтардың ережелері осы жеңілдіктерге тікелей құқығы жоқ адамдарға кейбір жағдайларда Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылмайтын тұлғалар заңды коммерциялық себептер бойынша осы мемлекетте ұйым құра алатынын мойындай отырып, жанама түрде шарттық жеңілдіктер беретін құрылымдарға қатысты шарттық жеңілдіктерден бас тартуға бағытталған. Бұл ережелер Салық келісімдерінің ережелерін теріс пайдалану мақсатында белгілі бір құрылым қабылданған-қабылданбағанына қарамастан қолданылғанымен, осы баптың басқа ережелері осы жеңілдіктерге тыйым салған жағдайда, бап Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органына шарттық жеңілдіктер беруге мүмкіндік береді, бірақ құзыретті орган бұл құрылымның осы Конвенцияға сәйкес жеңілдіктер алудың негізгі мақсаттарының бірі болмағанын анықтайды.

6. Осы бап Конвенцияның басқа ережелерін, оның ішінде Конвенция Уағдаласушы мемлекетте резидент болып табылатын адамдарға қолданылатын 1-баптың ережелерін қолданудың жалпы саласын шектейді. Осы баптың 1-тармағы Уағдаласушы мемлекеттің резидентінің, егер ол 2-тармаққа сәйкес "білікті тұлға" болып табылмаса немесе жеңілдіктер 3, 4, 5 немесе 6-тармақтардың ережелеріне сәйкес берілмесе, Конвенция бойынша жеңілдіктерге құқығы жоқ екенін көздейді. 2-тармақта

адамдардың әртүрлі санаттарының сипатына немесе сипаттамаларына сүйене отырып, "білікті тұлға" кім бола алатындығы айқындалады; осы тармақты қолданатын кез келген адам Конвенцияның барлық жеңілдіктеріне құқылы. 3-тармаққа сәйкес, егер табыстың осы бабы осы тұлғаның резидент мемлекетінде коммерциялық қызметті белсенді жүргізуден туындайтын болып табылса, ол 2-тармаққа сәйкес "білікті тұлға" болып табылмаса да, тұлғаның осы Конвенцияға сәйкес табыс бабына қатысты жеңілдіктер алуға құқығы бар (белгілі бір ерекшеліктерді ескере отырып). 4-тармақ үшінші мемлекеттердің резиденттеріне тиесілі белгілі бір ұйымдарға осы резиденттер тікелей инвестициялаған жағдайда баламалы жеңілдіктерге құқылы болған жағдайда шарттық жеңілдіктер алуға мүмкіндік беретін "туынды жеңілдіктер" туралы ережені білдіреді. 5-тармақ "бас компания" туралы ережені білдіреді, осыған байланысты 2-тармаққа сәйкес жеңілдіктер алуға құқығы жоқ компания соған қарамастан табыстың белгілі бір баптары бойынша жеңілдіктер алуға үміткер бола алады. 6-тармақ Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органдарына осы баптың басқа ережелері осы жеңілдіктерге тыйым салған кезде шарттық жеңілдіктер беруге мүмкіндік беретін ережелерді қамтиды. 7-тармақ осы баптың мақсаттары үшін қолданылатын бірқатар анықтамаларды қамтиды.

1-тармақ: "білікті тұлға" болып табылатын Уағдаласушы мемлекет резидентінің шарттық жеңілдіктерін шектейтін ереже.

Жеңілдетілген және кеңейтілген нұсқалары

1. Егер осы бапта өзгеше көзделмесе, Уағдаласушы мемлекеттің резидентінің, егер мұндай резидент жеңілдікті беру сәтінде 2-тармақта айқындалғандай "білікті тұлға" болып табылмаса, осы Конвенцияда (4-баптың 3-тармағына, 9-баптың 2-тармағына немесе 25-бапқа сәйкес жеңілдіктерді қоспағанда), өзгеше түрде берілетін жеңілдіктерді алуға құқығы жоқ.

Жеңілдетілген және кеңейтілген нұсқаның 1-тармағына түсініктеме

1. Жеңілдетілген және кеңейтілген нұсқаның 1-тармағында Уағдаласушы мемлекеттің резиденті 4-бапта айқындалғандай, Конвенцияға сәйкес, егер ол 2-тармаққа сәйкес "білікті тұлға" болып табылса немесе жеңілдіктер 3, 4, 5 немесе 6-тармақтарға сәйкес өзгеше түрде берілмесе ғана Уағдаласушы мемлекеттің резиденттеріне берілетін жеңілдіктерге құқығы бар екендігі көзделеді. Конвенцияға сәйкес Уағдаласушы мемлекеттің резидентіне берілетін жеңілдіктер 6-22-баптарға сәйкес Уағдаласушы мемлекеттердің салық салу құқықтарының барлық шектеулерін: 23-бапта көзделген қосарланған салық салуды жою және 24-бапқа сәйкес Уағдаласушы мемлекеттің резиденттеріне берілетін қорғауды қамтиды. Осы бап тұлғаның осы ережелердің жеңілдіктерін пайдалану үшін Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болуын талап етпейтін 4-баптың 3-тармағына, 9-баптың 2-тармағына немесе 25-бапқа сәйкес немесе Конвенцияның кейбір ережелеріне сәйкес шарттық жеңілдіктердің қолжетімділігін шектемейді (мысалы, 24-баптың 1-тармағының ережелері олар

Уағдаласушы мемлекеттердің резиденттері болып табылмайтын азаматтарға қолданылатын шамада). 7-баптың 3-тармағының ережелері 9-баптың 2-тармағымен ортақ негізгі белгілерге ие болғанымен, 7-баптың 3-тармағында көзделген жеңілдіктердің қолжетімділігі 29-баптың 1-тармағымен шектеледі, 7 бапқа сәйкес қосарланған салық салудан босату негізінен осы баптың 2 тармағының (7-бапқа түсініктеменің 40-57-тармақтарын қараңыз) ережелеріне байланысты, сондықтан осы баптың 2-тармағына сәйкес берілетін жеңілдіктерге қарағанда, 7-баптың 3-тармағына сәйкес берілетін жеңілдіктерге қатысты үлкен жомарттық таныту негізсіз болар еді.

8. 1-тармақ Конвенцияның басқа ережелерімен берілетін жеңілдіктердің қолданылу аясын қандай да бір түрде кеңейтпейді. Осылайша, 2-тармаққа сәйкес "білікті тұлға" болып табылатын Уағдаласушы мемлекеттің резиденті осы жеңілдіктерді алу үшін Конвенцияның басқа ережелерінің талаптарына бұрынғыдай сәйкес келуі тиіс, бұл жеңілдіктерге бас тартылуы мүмкін немесе олардың саны 8 және 9-тармақтардағы сияқты қолданыстағы теріс қылықтарға қарсы ережелерге сәйкес шектелуі мүмкін.

9. 1-тармақ Конвенция Уағдаласушы мемлекеттің резидентіне өзге түрде жеңілдіктер беретін кез келген уақытта қолданылады. Осылайша, мысалы, ол 6-бап қолданылатын табысты Уағдаласушы мемлекеттің резиденті алған кезде, 10-бап қолданылатын дивидендтер Уағдаласушы мемлекеттің резидентіне төленетін уақытта немесе 7-бап қолданылатын пайданы алу кезінде кез келген уақытта қолданылады. Осы тармақ Конвенцияның тиісті ережесінде көзделген жеңілдіктерге құқық алу үшін Уағдаласушы мемлекеттің резиденті уақыттың тиісті сәтінде 2-тармақтың мағынасы бойынша "білікті тұлға" болып табылуын талап етеді. Алайда, кейбір жағдайларда " білікті тұлға" анықтамасы Уағдаласушы мемлекеттің резидентінен белгілі бір уақыт аралығында белгілі бір шарттарды қанағаттандыруды талап етеді, осылайша белгілі бір уақытта "білікті тұлға" болып саналады.

10. Туынды артықшылықтарға қатысты кеңейтілген нұсқаның 4-тармағының мақсаттары үшін пайдаланылатын "баламалы бенефициар" анықтамасы бұл Конвенцияға сәйкес қарастырылған босату сияқты тиімді емес басқа Конвенцияға сәйкес қаржы көзі болатын мемлекетті салық салудан босатуға құқығы бар адамдарды алып тастайтындықтан, бұл анықтамада екі Конвенция ұсынатын босату айырмашылығы салыстырмалы түрде аз болса да, барлық шарттық артықшылықтардан айыратын "күрт құлдырау әсері" деп аталады. Бұл жағдайда кейбір мемлекеттер басқа Конвенцияға сәйкес салық салудан босатуға ұқсас қаржы көзі болатын мемлекет салықтан босатуды ұсынған жөн деп санайды. Мұндай режимге басқа Конвенцияға сәйкес әлеуетті баламалы бенефициар Конвенцияда көзделгендер сияқты тиімді емес қаржы көзі болатын мемлекетке салық салуды шектеуге құқылы болған кезде, төмендегі 147-тармаққа енгізілген балама ережелер арқылы қол жеткізуге болады бұл " күрт құлдырау әсері" деп аталатын әсерді жеңілдететін ережелер, дивидендтерге, пайыздар мен роялтиге салық салуға қатысты болып табылады. 1-тармақтың осы

ережелердің мақсаттарына қайшы келетін осы балама ережелерге сәйкес берілетін жеңілдіктерге тыйым салмауын қамтамасыз ету үшін бұл мемлекеттер 1-тармақтың басқа нұсқасын қабылдауы керек, ол келесідей тұжырымдалуы керек:

Осы бапта және ["күрт құлдырау әсері" деп аталатын 10, 11 және 12-баптарға сілтемеде] көзделген жағдайларды қоспағанда, Уағдаласушы мемлекеттің резидентінің, егер мұндай резидент жәрдемақы беру сәтінде 2-тармақта айқындалғандай "білікті тұлға" болып табылмаса ғана, осы Конвенцияға (4-баптың 3-тармағына, 9-баптың 2-тармағына немесе 25-бапқа сәйкес жеңілдіктерден басқа) сәйкес өзге де жолмен берілетін жеңілдіктерді алуға құқығы жоқ.

2-тармақ: резидент білікті тұлға болып табылатын жағдайлар

Жеңілдетілген және кеңейтілген нұсқалары

2. Уағдаласушы мемлекеттің резиденті, егер Конвенция осы уақытта өзгеше түрде жеңілдіктер беретін болса, білікті тұлға болып табылады:

Жеңілдетілген және кеңейтілген нұсқалардың 2-тармағының кіріспесіне түсініктеме

11. Жеңілдетілген және кеңейтілген нұсқаның 2-тармақшасының әрқайсысы тиісті шарттық жеңілдіктер беру туралы талап қою сәтінде білікті тұлғалар болып табылатын резиденттер санатын сипаттайды.

12. 2-тармақтың ережелері дереу күшіне енеді деп болжанады. Төменде қаралатын 5-тармақтың (жеңілдетілген нұсқа) / 6-тармақтың (кеңейтілген нұсқа) ережелерінен айырмашылығы, 2-тармаққа сәйкес жеңілдіктер беру туралы талап құзыретті органның алдын ала шешімін немесе бекітуін талап етпейді. Әрине, тексеру нәтижелері бойынша салық органдары салық төлеушінің осы тармақты дұрыс түсінбегенін және мәлімделген жеңілдіктерді алуға құқығы жоқ екенін анықтай алады.

А) тармақшасы: жеке тұлғалар

Жеңілдетілген және кеңейтілген нұсқалары

а) жеке тұлға;

Жеңілдетілген және кеңейтілген нұсқалардың 2-тармағының а) тармақшасына түсініктеме

13. Жеңілдетілген және кеңейтілген нұсқаның а) тармақшасында Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатын кез келген жеке тұлға білікті тұлға болып табылатындығы көзделеді. Төмендегі 61-тармақта түсіндірілгендей, шарттың кейбір ережелеріне сәйкес ұжымдық инвестициялау қоры тиісті шартты қолдану үшін жеке тұлға ретінде қарастырылуы керек; бұл жағдайда мұндай ұжымдық инвестициялау қоры а) тармақшасына сәйкес білікті тұлға болады.

Б) тармақшасы: Уағдаласушы мемлекеттер, саяси бөлімшелер, олардың органдары мен мекемелері

Жеңілдетілген және кеңейтілген нұсқалары

b) Уағдаласушы мемлекет, оның саяси бөлімшесі немесе жергілікті билік органы немесе осы мемлекеттің, саяси бөлімшенің немесе жергілікті билік органының құрылуы;

Жеңілдетілген және кеңейтілген нұсқалардың 2-тармағының б) тармақшасына түсініктеме

14. Жеңілдетілген және кеңейтілген нұсқаның б) тармақшасында Уағдаласушы мемлекеттер және олардың кез келген саяси бөлімшелері немесе жергілікті билік органдары білікті адамдар болып табылатындығы көзделеді. Бұл мемлекеттің кез-келген бөлігіне, мысалы, жеке тұлға болып табылмайтын және оған тиесілі емес мемлекет құрған жеке қорға қатысты. Осы тармақшаның соңғы бөлігіне сәйкес Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатын және Уағдаласушы мемлекеттің , оның саяси бөлімшесінің немесе жергілікті билік органының мекемесі немесе органы болып табылатын жеке заңды тұлға да білікті тұлға болып табылады, сондықтан Конвенцияның барлық жеңілдіктеріне, егер ол осындай болып мамандандырылатын болса, құқығы болады. "Мекеме немесе орган" ұғымы тек үкіметтік сипаттағы функцияларды орындау үшін мемлекет құрған (немесе оның саяси бөлімшесі немесе жергілікті билік) ұйымдармен шектеледі; ол, мысалы, белгілі бір мақсаттарда мемлекеттің агенті ретінде әрекет ететін, бірақ үкіметтік сипаттағы функцияларды орындау үшін мемлекет құрмаған компанияға қолданылмайды. Осы тармақшаның тұжырымдамасын мемлекеттік инвестициялық қорлар сияқты мемлекеттік кәсіпорындардың Уағдаласушы мемлекеттерде болуы мүмкін әртүрлі құқықтық табиғатын, сондай-ақ осы мемлекеттердің осы ұйымдарға 4-бапты қолдануға қатысты болуы мүмкін әртүрлі пікірлерін көрсету үшін өзгерту қажет болуы мүмкін (1-баптың 50-53-тармағын және 4-баптың 8.5 және 8.11-тармақтарын қараңыз).

С) тармақшасы: бағасы биржада белгіленетін компаниялар мен ұйымдар

Жеңілдетілген нұсқа

в) егер оның акцияларының негізгі классы бір немесе бірнеше танылған қор биржаларында үнемі саудаланатын болса, компания немесе басқа ұйым;

Кеңейтілген нұсқа

в) компания немесе басқа ұйым, егер осы уақытты қамтитын салық кезеңі ішінде оның акцияларының негізгі классы (және кез-келген сәйкессіз акциялар классы) үнемі бір немесе бірнеше танылған қор биржаларында саудаланады және немесе:

(i) оның негізгі акциялар класы негізінен компания немесе ұйым резиденті болып табылатын Уағдаласушы мемлекетте орналасқан бір немесе бірнеше танылған қор биржаларында саудаланады; немесе

(ii) компанияның немесе ұйымның негізгі басқару және бақылау орны ол резиденті болып табылатын Уағдаласушы мемлекетте болады;

Жеңілдетілген нұсқаның 2-тармағының в) тармақшасына түсініктеме

15. Жеңілдетілген нұсқаның c) тармақшасында бағасы биржаларда белгіленетін компаниялардың және кейбір ұйымдардың акциялары жалпы қол жетімді болғандықтан, бұл компаниялар мен ұйымдар салық келісімдерінің ережелерін теріс пайдалану мақсатында құрылуы екіталай делінген.

"Акциялар", "акциялардың негізгі классы" және "танылған қор биржасы" терминдері 6-тармақта айқындалған; "акциялар" анықтамасында көрсетілгендей, бұл термин осы тармақша қолданылатын компаниялардан басқа ұйымдардағы салыстырмалы қатысу үлестерін қамтиды; C) тармақшасы: бағасы биржада белгіленетін компаниялар мен ұйымдар.

Кеңейтілген нұсқаның 2-тармағының в) тармақшасына түсініктеме

16. C) тармақшасында бағасы биржаларда белгіленетін компаниялардың және кейбір ұйымдардың акциялары әдетте көпшілікке қолжетімді болғандықтан, бұл компаниялар мен ұйымдардың салық келісімдерінің ережелерін теріс пайдалану мақсатында құрылу ықтималдығы аз ғана екендігі айтылған.

17. C) тармақша Уағдаласушы мемлекетте резидент болып табылатын компания немесе ұйым, егер осы кезеңді қамтитын салық салынатын кезең ішінде оның акцияларының негізгі классы және акциялардың кез келген сәйкессіз классы компания немесе ұйым бір немесе бірнеше танылған қор биржаларында тұрақты сауда жасаса, Конвенция жеңілдіктер берген сәтте білікті тұлға болып табылатынын көздейді сондай ақ келесі қосымша талаптардың кем дегенде біреуін қанағаттандырады: компания немесе ұйым акцияларының негізгі классы негізінен компания немесе ұйым резиденті болып табылатын Уағдаласушы мемлекетте орналасқан немесе компанияның немесе ұйымның негізгі басқару орны олардың резидент мемлекетінде болса, бір немесе одан да көп танылған қор биржаларында саудаланады. Бұл қосымша талаптар бағасы биржада белгіленетін компания немесе ұйым техникалық тұрғыдан белгілі бір мемлекеттің резиденті бола алатынына қарамастан, олар мұндай компанияға немесе ұйымға осы мемлекет жасаған келісімшарттық жеңілдіктерді алуға рұқсат беру үшін осы мемлекетпен жеткілікті қарым-қатынаста болмауы мүмкін екенін ескереді. Бұл қатынастар бағасы биржада белгіленетін компанияның немесе ұйымның акциялары негізінен компанияның немесе ұйымның резидент мемлекетінде орналасқан танылған қор биржаларында айналыста болатындығымен анықталуы мүмкін; қаржы нарықтарын интернационалдандыру кейбір мемлекеттердің резиденттері болып табылатын биржаларда тіркелген компаниялардың акциялары көбінесе шетелдік қор биржаларында саудаланатындығын білдіретіндігін ескере отырып, балама критерий бұл қарым-қатынасты компанияның немесе ұйымның негізінен резидент мемлекетте басқарылатындығымен және бақыланатындығымен де белгілеуге болатындығын қарастырады.

18. Акцияларының негізгі классы танылған қор биржасында ұдайы айналыста болатын компания немесе ұйым, егер оның танылған қор биржасында ұдайы айналыста

болмайтын акциялардың сәйкессіз классы болса, 2-тармақтың с) тармақшасына сәйкес жеңілдіктер алуға құқығы болмайды.

19. "Танылған қор биржасы", "акциялар", "акциялардың негізгі классы" және " акциялардың сәйкессіз классы" терминдері 7-тармақта айқындалған. Осы анықтамаларда көрсетілгендей, "акциялар" термині тармақша қолданылатын компаниялардан басқа компаниялардағы салыстырмалы қатысу үлестерін қамтиды; бұған, мысалы, бағасы белгіленетін пай қорлары кіреді.

20. Тұрақты сауда-саттық талабы кез-келген мемлекетте орналасқан кез-келген танылған биржада немесе биржаларда шығарылған акциялармен сауда жасау арқылы жүзеге асырылуы мүмкін. Бір немесе бірнеше танылған қор биржаларындағы сауда осы талаптың мақсаттары үшін біріктірілуі мүмкін; осылайша, егер оның акциялары екінші Уағдаласушы мемлекетте орналасқан танылған қор биржасында толық немесе ішінара тұрақты айналыста болса, компания немесе ұйым осы талапты қанағаттандыра алады.

21. (I) тармақша компанияның немесе ұйымның акцияларының негізінен компанияның немесе ұйымның резидент мемлекетінде орналасқан бір немесе бірнеше танылған қор биржаларында айналысқа түсуі туралы қосымша талапты қамтиды. Әдетте, компания немесе ұйым акцияларының негізгі класы осы компанияның немесе ұйымның резидент мемлекетінде орналасқан бір немесе бірнеше танылған қор биржаларында, егер тиісті салық жылы ішінде осы қор биржаларында айналысқа түсетін компания немесе ұйым акцияларының негізгі классы акцияларының саны кез келген басқа мемлекетте белгіленген бағалы қағаздар нарықтарында айналысқа түсетін компания немесе ұйым акцияларының негізгі классы акцияларының санынан асып кетсе "негізінен айналысқа түседі". Алайда, кейбір мемлекеттер бір Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатын компанияның немесе ұйымның акциялары негізінен басқа мемлекеттерде (мысалы, қор биржалары мен бағалы қағаздарға қатысты қағидалар бағалы қағаздар саудасының бірыңғай нарығын құратын Еуропалық экономикалық кеңістіктің бөлігі болып табылатын мемлекетте), орналасқан танылған қор биржаларында саудаланады деп санайды, бұл салық келісімдерінің ережелерін теріс пайдалану мақсатында осы компанияны немесе ұйымды пайдаланудан жеткілікті қорғауды білдіреді; Осы көзқараспен бөлісетін мемлекеттер (I) тармақшасын сәйкесінше өзгерте алады.

22. (ii) тармақшада акцияларының негізгі классы танылған қор биржаларында үнемі айналыста болатын, бірақ компанияның немесе ұйымның резидент мемлекетінде орналасқан танылған қор биржаларында аз дәрежеде айналыста болатын компанияға немесе ұйымға қолданылатын балама талап көзделеді. Мұндай компания немесе ұйым, егер олардың "оларды басқару мен бақылаудың негізгі орны" (7-тармақта айқындалғандай) резидент мемлекетте болса, шарттық жеңілдіктерге ие бола алады.

23. C) тармақшасының шарттары компанияның немесе ұйымның салық салынатын кезеңі ішінде орындалуы тиіс. Бұл компанияның немесе ұйымның акцияларының тиісті

қор биржаларында тиісті кезеңнің әр күні айналысын талап етпейді. Акцияларды салық кезеңінде бір немесе бірнеше қор биржаларында үнемі саудаланатын деп санау үшін акциялардың минималды пайызынан астамы осы кезеңге енгізілген күндердің жеткілікті мөлшерінде белсенді түрде айналымға түсуі қажет. Осы критерий, мысалы, компанияның осы сыныптағы айналыстағы акцияларының орташа санының 10% - ы компанияның салық кезеңі ішінде өткізілетін сауда-саттықтың 60 күні ішінде сатылса орындалады. C) және f) тармақшаларындағы "салық кезеңі" сөз тіркесі компанияның немесе ұйымның резидент мемлекетінде жылдық салық декларациясы берілуі тиіс кезеңді білдіреді. Егер Уағдаласушы мемлекеттердің ішкі заңнамасында "салық жылы" сияқты ішкі заңнамасында "салық кезеңіне" сәйкес келетін ұғым болса, олар салық кезеңіне сілтемені басқа ұғыммен алмастыра алады.

D) тармақшасы (толық нұсқасы): бағасы биржада белгіленген компаниялар мен ұйымдардың еншілес компаниялары

Тек толық нұсқасы

d) компаниясы, егер:

(i) осы уақытты қамтитын салық салынатын кезең ішінде компаниядағы дауыстардың жалпы санының және акциялар құнының (және дауыстардың жалпы санының кемінде 50 пайызы және кез келген сәйкессіз акциялар классының құны) кемінде 50 пайызы тікелей немесе жанама түрде осы тармақтың c) тармақшасына сәйкес жеңілдіктер алуға құқығы бар бес немесе одан аз компанияға немесе ұйымдарға тиесілі, егер жанама иелік еткен жағдайда әрбір аралық меншік иесі осы тармақтың c) тармақшасына сәйкес осы Конвенцияға сәйкес жеңілдіктер алатын Уағдаласушы мемлекет; сондай-ақ

(ii) осы Конвенция бойынша жеңілдіктерге қатысты, 10-бапты қоспағанда, Компанияның жалпы табысының 50 пайызынан азы және тексерілетін топтың осы уақытты қамтитын салық салынатын кезеңдегі жалпы табысының 50 пайызынан азы, компанияның Уағдаласушы резидент мемлекетінде (қызметтер немесе материалдық мүлік үшін, ал тексерілетін топ жағдайында, топішілік операцияларды қоспағанда, қарапайым коммерциялық қызмет барысында тәуелсіз тараптар арасындағы төлемдерді қоспағанда) осы Конвенция бойынша жеңілдіктерге құқығы бар Уағдаласушы мемлекеттердің ешқайсысының резиденті болып табылмайтын тұлғаларға осы Конвенция a), b), c) немесе e) тармақшаларына сәйкес осы салық салынатын кезеңде шегеруге жататын төлемдер нысанында тікелей немесе жанама түрде төленеді немесе есептеледі;

Кеңейтілген нұсқаның 2-тармағының d) тармақшасына түсініктеме

24. D) тармақша c) тармақшасының (яғни, бағасы биржада белгіленетін компаниялар мен ұйымдардың салық келісімдерінен пайда алу мақсатында құрылуы екіталай) негізінде жатқан қағидатты қосымша шарттар сақталған кезде

бағасы биржада белгіленген компаниялар мен ұйымдардың бес немесе одан азы акциялардың бақылау пакетіне иелік ететін кейбір компанияларға кеңейтеді.

25. Уағдаласушы мемлекеттің резидент-компаниясының қазіргі уақытта d) тармақшасына сәйкес Конвенцияның барлық жеңілдіктеріне құқығы болуы үшін бұл компания осы кезеңді қамтитын салық салынатын кезеңге қолданылатын екі шартты қанағаттандыруы тиіс.

26. Біріншіден, (i) тармақшаға сәйкес компания меншік критерийін қанағаттандыруы керек. Осы критерийге сәйкес C) тармақшасында сипатталған бағасы биржада белгіленетін бес немесе одан аз компаниялар немесе ұйымдар осы салық салынатын кезең ішінде дауыстардың жиынтық санының және компания акцияларының құнының кемінде 50 пайызының тікелей немесе жанама иелері болуға тиіс (және кез-келген сәйкессіз акциялар классының кем дегенде 50 пайызы). Алайда, егер бағасы биржада белгіленетін компаниялар немесе ұйымдар жанама иелер болып табылса, аралық компаниялардың немесе ұйымдардың әрқайсысы осы Конвенцияға сәйкес жеңілдіктер шығатын Уағдаласушы мемлекеттің резиденті немесе "білікті аралық иесі" болуға тиіс. "Білікті аралық иесі" термині 7-тармақта айқындалған; осы ұйғарымға сәйкес білікті аралық иеленушіге d) тармақшасына сәйкес жеңілдіктер алуға үміткер компания сияқты Уағдаласушы мемлекеттің резиденті де кіреді.

27. Мәселен, Уағдаласушы мемлекеттің резидент компаниясы (i) тармақшаның талаптарын, егер ол сол мемлекеттің резиденті болып табылатын және C) тармақшасының талаптарын қанағаттандыратын компанияға толық тиесілі болса, қанағаттандырады. Бұдан басқа, егер акциялары биржада айналысқа түсетін бас компания екінші Уағдаласушы мемлекеттің еншілес кәсіпорындар тізбегі арқылы компанияға жанама иелік етсе, тізбектегі әрбір осындай еншілес компания аралық меншік иесі ретінде осы Конвенцияға сәйкес немесе білікті аралық иесі, компания (i) тармақшасындағы меншік критерийі қанағаттандыруы үшін жеңілдіктер алатын Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болуға тиіс.

28. D) және f) тармақшаларында және 1-ден 7-ге дейінгі тармақтардың басқа бөліктерінде қолданылатын "дауыстардың жалпы санының және акциялар құнының 50 пайызы" деген сөздер тиісті компаниядағы немесе ұйымдағы барлық дауыстардың кемінде 50 пайызын және осы компанияның немесе ұйымның барлық акциялары құнының кемінде 50 пайызын білдіретін қатысуды білдіреді. Осылайша, бұл критерий мен шарттарын орындамай (немесе керісінше) дауыс беру шартын қанағаттандыратын қатысу болған жағдайда қанағаттандырылмайды.

29. (ii) тармақшаға енгізілген екінші шартқа сәйкес, компания өзі талап ететін кез-келген келісімшарттық жеңілдіктерге қатысты салық базасын бұзу критерийлерін қанағаттандыруы керек (10-бапқа сәйкес дивидендтерге қатысты жеңілдіктерден басқа) . Салық базасын бұзу критерийін қанағаттандырылды деп саналады, егер

– жеңілдіктер сұралатын, төленетін немесе тікелей немесе жанама түрде есептелетін уақытты қамтитын салық кезеңіндегі компанияның (егер тексерілетін топ болса, тексерілетін топтың жалпы кірісінің 50 пайызынан азы) жалпы кірісінің 50 пайыздан азы резидент мемлекеттегі компания салығын есептеу кезінде салық базасынан шегерілетін төлемдер түріндегі тұлғаларға және

–шарттық жеңілдіктерге үміткер компанияның резидент мемлекетінде салық базасынан шегеруге жататын төлемдер түріндегі тиісті емес тұлғаларға жеңілдіктер сұралатын, төленетін немесе тікелей немесе жанама есептелетін уақытты қамтитын салық кезеңі үшін тексерілетін компанияның жалпы кірісінің (егер тексерілетін топ болса) 50 пайызынан азы.

30. Алдыңғы тармақта пайдаланылатын "сенімсіз тұлғалар" термині 2-тармақтың a), b), c) немесе e) тармақшаларына байланысты осы Конвенция бойынша жеңілдіктер алуға құқығы бар әрбір мәлімдеуші мемлекеттің резиденттерінен басқа кез келген тұлғаларға қатысты. Демек, Уағдаласушы мемлекеттердің резиденттері болып табылатын және осы Конвенция бойынша 2-тармақтың осы тармақшасына немесе f) тармақшасына сәйкес жеңілдіктерге құқығы бар ұйымдардың жеңілдіктерге құқығы жоқ; бұл аталған ұйымдардың үшінші елдердің инвесторларына жанама түрде осы тармақшаға сәйкес жеңілдіктер алуға ұмтылатын компания жүргізетін төлемдердің бұлыңғыр салық базасының қомақты сомасын жинақтауға мүмкіндік беретін келісімдерге қатыспауын қамтамасыз етеді. 7-тармаққа (ii) тармақшада қолданылатын " тексерілетін топ" және "жалпы табыс" терминдерінің анықтамасы кіреді.

31. Салық базасын бұзу критерийін қанағаттандыру үшін тексеру мақсатында шегерілетін төлемдер қызметтер немесе материалдық мүлік үшін қарапайым коммерциялық қызмет барысында төленген немесе есептелген коммерциялық сомаларды қамтымайды. Олар салық салынатын базадан шегерілген шамада, сенімгерлік төлемдер шегерілетін төлемдер болып табылады. Басқа тұлғаларға төлемдер немесе есептеулер болып табылмайтын салық салу кезінде тозу сомасын шегеру осы мақсат үшін есепке алынбайды. Сонымен қатар, тексерілетін топ жағдайында шегерілетін төлемдер топ ішіндегі төлемдерді қамтымайды. Ақырында, сыйақы төлемдері әдеттегі коммерциялық қызмет кезінде қызметтер немесе материалдық мүлік үшін төленген немесе есептелген коммерциялық сомалар емес, сондықтан олар тиісті емес тұлғаның пайдасына жасалған жағдайда ескеріледі.

32. Төмендегі мысалдар 7-тармақтағы "тексерілетін топтың" және "жалпы табыстың " анықтамаларын ескере отырып, Уағдаласушы мемлекеттің (мысалдарда "бірінші аталған мемлекет" деп аталады) d) тармақшасының (ii) тармақшасының салық базасын бұзуға арналған критерийді қанағаттандыруға тексеруді қолдануын суреттейді:

– A мысалы: кез келген уақытта R3 толығымен басқа R2 компаниясына тиесілі компания делік, ол өз кезегінде c) тармақшасының талаптарын қанағаттандыратын компанияның бағасы биржада белгіленген R1 компаниясына толығымен тиесілі. R3, R2

және R1 барлығы 4-бапқа сәйкес екінші Уағдаласушы мемлекеттің резиденттері болып табылады және барлығы салық төлеушілердің бір шоғырландырылған тобының мүшелері болып табылады. D) тармақшасының (i) тармақшасындағы иелену критерийі қанағаттандырылды, өйткені R1, c) тармақшасының талаптарын қанағаттандыратын компания жанама түрде жиынтық дауыстардың кемінде 50 пайызын және R3 (және R3 акцияларының кез келген сәйкессіз классының жиынтық дауыстары мен құнының кемінде 50 пайызы), құнын иеленеді, ал аралық иесі болып табылатын R2 екінші Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылады, сондықтан білікті аралық иесі болып табылады.

Жеңілдікті бірінші аталған мемлекет басқаша берген уақытты қамтитын салық салынатын кезең ішінде R3: үшінші мемлекеттегі резидент компаниядан екінші Уағдаласушы мемлекеттегі R3 мөлшеріндегі жалпы кірістен алынып тасталатын 200 дивиденд алады; бірінші аталған мемлекетте пайда болатын 100 пайыз, ол үшін R3 Конвенцияның 11-бабы бойынша жеңілдіктерге қол жеткізеді. R3 тиісті емес тұлғаға 49 салық базасын бұзатын төлем жасайды және 51 R2 мөлшерінде дивиденд төлейді. R3-тен алатын 51 дивидендтен басқа, R2 тексерілетін топқа кірмейтін адамдардан қосымша 100 жалпы түсім алады. R2 тиісті емес тұлғаға 51 салық базасын бұзатын төлем жасайды.

Бұл мысалда 7-тармақта анықталғандай, тексерілетін топ R3, R2 және R1-ден тұрады, өйткені үш компания салықтық шоғырландыруға қатысады. Бірінші аталған мемлекетте пайда болатын пайыздар бойынша жеңілдіктерге ие болу үшін R3 және тексерілетін топ (ii) тармақшаның салық базасын бұзу критерийін қанағаттандыруы керек.

7-тармақта анықталғандай, R3 жалпы кірісі 100-ге тең (аталған бірінші мемлекетте пайда болатын пайыздар), өйткені үшінші мемлекеттің компаниясынан R3 төлеген 200 дивиденд алынып тасталады. Осылайша, R3 жеңілдіктер сұрайтын салық салынатын кезеңде R3 жалпы кірісінің 50-ден азы тиісті емес тұлғаларға төленеді. R3 салық базасын бұзатын тек 49 төлем жасады, сондықтан салық базасын бұзу критерийінің оған қолданылатын бөлігіне сәйкес келеді.

Салық заңнамасына сәйкес есептелген тексерілетін топтың жалпы кірісі үшінші мемлекет компаниясының R3 пайдасына төленген 200 дивидендті, сондай-ақ топ ішіндегі операцияларды алып тастайды (яғни, R3-тен R2-ге 51 дивиденд). Осылайша, тексерілетін топтың жалпы кірісі 200-ге тең (бірінші аталған Мемлекетте пайда болатын 100 пайыз, сонымен қатар тексерілетін топқа кірмейтін адамдардан алынған 100 R2). Осылайша, қарастырылып отырған салық кезеңі ішінде тексерілетін топ (ii) тармақшаның салық базасының бұзушы критерийін қанағаттандыру үшін тиісті емес тұлғаларға 100-ден аз төлем базасын бұзуғаалып келеді.

Бұл мысалда R3 d) тармақшасының талаптарын қанағаттандырмайды. R3 базаны бұзатын 49 төлемді тиісті емес тұлғаларға төлегенімен және олардың саны рұқсат

етілген шегі 50-ден аспаса да, тексерілетін топтың салық базасын бұзатын төлемдердің жалпы саны 100 (49 + 51) мөлшерінде тексерілетін топтың салық базасын бұзатын тиісті емес тұлғалар тобындағы салық базасын бұзатын төлемдердің рұқсат етілген шегінен асып түседі.

– В мысалы: А мысалындағыдай фактілерді алайық, белгілі бір мемлекетте пайда болатын пайыздар емес және салық салынатын кезеңде басқа жалпы кірісі жоқ тек R3 бірінші аталған мемлекеттің резидент компаниясы төлейтін 100 дивиденд алады. R3 дивидендтерге қатысты 10-бапқа сәйкес қол жеткізетін келісімшарттық жеңілдіктер мен артықшылықтар болғандықтан, R3 (ii) тармақшаға сәйкес салық базасын бұзу критерийлерін қолдануға міндетті емес. Тиісінше, R3 d) тармақшасына сәйкес дивидендтерге қатысты білікті тұлға болып табылады, өйткені ол (i) тармақшаның иелену критерийін қанағаттандырады.

– С мысалы: кез-келген уақытта Р2-бұл Р1-ге толық иелік ететін, бағасы компанияның биржасында белгіленетін, c) тармақшасының талаптарын қанағаттандыратын компания делік. Р2 және Р1 екінші Уағдаласушы мемлекеттің резиденттері болып табылады.

Қарастырылып отырған салық кезеңінде Р2 кірісінің жалғыз түрі – бұл бірінші аталған мемлекетте пайда болатын 100 пайыз, оған қатысты Р2 11-бап бойынша жеңілдіктер алуға үміткер. Р2 c) тармақшасын қанағаттандыратын адамға 100 Р1 шегерілетін пайыздық төлем жасайды. Р1 сол салық кезеңінде 100 шегерілетін төлемді үшінші компанияның, У Мемлекетіндегі резидент компанияның пайдасына жасайды. Р2 Р1 арқылы жанама түрде 100 салық базасын бұзатын төлем жасады. Бұл мысалда (ii) тармақшасы бойынша салық базасын бұзу критерийі орындалмады және Р2 білікті тұлға емес.

33. 1-баптың түсініктемесінде көрсетілгендей, кейбір мемлекеттер өздерінің салық шарттарына "арнайы салық режимдерін" (1-бапқа түсініктеменің 85-100-тармақтарын қараңыз) білдіретін және меншікті капиталға (1-бапқа түсініктеменің 107-тармағын қараңыз) қатысты шартты шегерімді көздейтін ішкі заңнама ережелерінен пайда көретін байланысты тұлғаларға (7-тармақта анықталғандай) төленетін пайыздарға 11-бапты қолдануға тыйым салу құқықтық режимдердің артықшылықтарын пайдаланатын байланысты тұлғаларға төленетін табысқа қатысты нақты шарттық ережелерді қолдануға тыйым салатын ережелерді қосу керек деп санайды. Бұл мемлекеттер Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резиденті болып табылатынына қарамастан, осындай арнаулы салық режимдерін немесе өзі жүргізген немесе есептеген шегерілетін төлемдерге қатысты шартты шегерімдерді пайдаланатын тұлғаларды "тиісті емес тұлғалар" санатына қосу үшін (ii) тармақшаның салық базасын бұлыңғырлау критерийін өзгерткісі келуі мүмкін. Мұны (ii) тармақшаны келесідей өзгерту арқылы жасауға болады:

(ii) осы Конвенция бойынша жеңілдіктерге қатысты, Компанияның жалпы табысының 10-бабын қоспағанда, осы уақытты қамтитын Уағдаласушы мемлекетте компанияның резиденттігі салық кезеңі үшін компанияның жалпы табысының 50 пайызынан азы және тексерілетін топтың жалпы табысының 50 пайызынан азы осы Конвенцияда қамтылатын салықтардың мақсаттары үшін осы салық кезеңінде шегеруге жататын төлемдер түрінде тікелей немесе жанама түрде төленеді немесе есептеледі (қызметтер немесе материалдық мүлік үшін әдеттегі коммерциялық қызмет барысында, ал тексерілетін топ жағдайында, топішілік операцияларды қоспағанда, коммерциялық төлемдерді қоспағанда).

A) a), b), c) немесе e)тармақшаларына сәйкес осы Конвенция бойынша жеңілдіктер алуға құқығы бар Уағдаласушы мемлекеттердің ешқайсысының резиденті болып табылмайтын адамдарға;

B) осы тармақшада сипатталған тұлғамен байланысты және осы Конвенцияда айқындалғандай ["ерекше салық режимін" айқындауды қамтитын Конвенция тармағына сілтеме] ерекше салық режимін пайдаланатын адамдарға салық базасынан шегерімге қатысты; немесе пайыздарды төлеуге қатысты

C) осы тармақшада көрсетілген тұлғамен байланысты және осы тармақшада көрсетілген шартты шегерімдерді пайдаланатын тұлғаларға [капиталға шартты шегерімдерге қатысты 11-баптың тармағына сілтеме].

34. Келесі мысал алдыңғы абзацқа енгізілген салық базасын бұзу критерийінің балама тұжырымдамасын қолдануды көрсетеді:

– Мысал: R3 табысының жалғыз түрі шарттық жеңілдіктер сұралатын мемлекетте туындайтын 100 лицензиялық аударымдар болып табылатындығын қоспағанда, жоғарыдағы 32-тармақтағы B мысалындағы сияқты фактілерді алайық, оған қатысты R3 12-бап бойынша жеңілдіктерді талап етеді. R3 R1-ге қатысты 100 шегерілетін роялти төлемін жасайды. Кез келген уақытта R1 роялтиге қатысты ерекше салық режимін (осы Конвенцияда айқындалғандай) пайдаланады.

d) тармақшасының (i) тармақшасына иелік ету шарты орындалды, өйткені R1, c) тармақшасының талаптарын қанағаттандыратын компания жанама түрде жиынтық дауыстардың кемінде 50 пайызына және R3 және R2 құнына білікті аралық иесі болып табылады. Алайда, R1 c) тармақшасын қанағаттандыратын тұлға болса да, R1-ге қатысты R3 өндірген шегерілетін роялти салық базасын бұзатын төлем болып табылады, өйткені R1 тиісті емес тұлға болып табылады. R1 R3-ке қатысты байланысты тұлға болып табылады және роялти кірісіне қатысты арнайы салық режимін пайдаланады. Осы мысалда R3 (ii) тармақшасына сәйкес салық базасын эрозиялау критерийін қанағаттандырмайды, өйткені R3 арнайы салық режимін пайдаланатын тұлғаға 100 бұзуға ұшыраған төлем базасын жасады және 100-ге тең

сома тиісті емес тұлғаларға салық базасын бұзуға ұшырататын төлемдердің рұқсат етілген R3 лимитінен асады (егер осы төлемдердің сомасы 50-ден кем болмаса, осы лимиттен асып кетеді).

35. Алайда, басқа мемлекеттер негізінен бағасы биржада белгіленетін компанияларға немесе ұйымдарға тиесілі компаниялар жағдайында (ii) тармақшасы үшін базаны бұзу критерийін енгізудің қажеті жоқ деп санауы мүмкін. Осылайша, бұл мемлекеттер d) тармақшасын алып тастап, c) тармақшасының келесі нұсқасын пайдаланғысы келуі мүмкін, ол бағасы биржада белгіленетін компанияларға немесе ұйымдарға да, бағасы биржада белгіленетін компаниялар мен ұйымдардың бес немесе одан азы акциялардың бақылау пакетіне иелік ететін компанияларға да қатысты болады (осы тәсілді ұстанатын мемлекеттер, сондай-ақ 2-тармақтың кейінгі тармақшаларының нөмірленуін өзгертіп, жоғарыдағы 30-тармақта сипатталған проблеманы болдырмау үшін "базаны бұзу", "туынды пайда" және бас компания қағидалары тұжырымдамаларында "c) тармақшасының (i) тармақшасына" сілтемелерді "базаны бұзу", "туынды пайда" және "C) тармақшасының" (i) тармақшасына" сілтемелермен ауыстырған жөн):

c) компания немесе ұйым, егер осы уақытты қамтитын салық кезеңі ішінде

(i) оның акцияларының негізгі классы (және кез-келген сәйкессіз акциялар классы) бір немесе бірнеше танылған қор биржаларында үнемі саудаланады және:

A) оның негізгі акциялар классы негізінен компания немесе ұйым резиденті болып табылатын Уағдаласушы мемлекетте орналасқан бір немесе бірнеше танылған қор биржаларында саудаланады; немесе

B) компанияның немесе ұйымның негізгі басқару және бақылау орны ол резиденті болып табылатын Уағдаласушы мемлекетте болады; немесе

(ii) дауыстардың жиынтық санының және компания немесе ұйым акцияларының құнының (және дауыстардың жиынтық санының кемінде 50 пайызы және кез келген сәйкессіз акциялар классының құны) кемінде 50 пайызы тікелей немесе жанама түрде осы тармақшаның (i) тармақшасына сәйкес жанама иелік еткен жағдайда әрбір аралық иесі осы Конвенцияға сәйкес жеңілдіктер сұратылатын Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылса немесе білікті аралық иесі болып табылса жеңілдіктер алуға құқығы бар бес немесе одан аз компанияға немесе ұйымдарға тиесілі.

D) тармақшасы (жеңілдетілген нұсқасы) / e) (кеңейтілген нұсқасы): коммерциялық емес ұйымдар және танылған зейнетақы қорлары

Жеңілдетілген нұсқасы

d) жеке тұлға болып табылмайтын тұлға:

(i) [әрбір Уағдаласушы мемлекеттегі тиісті коммерциялық емес ұйымдардың келісілген сипаттамасы] болып табылады,

(ii) танылған зейнетақы қоры болып табылады;

Кеңейтілген нұсқасы

e) жеке тұлға болып табылмайтын тұлға:

(i) [әрбір Уағдаласушы мемлекеттегі тиісті коммерциялық емес ұйымдардың келісілген сипаттамасы] болып табылады,

(ii) осы тұлғаның бенефициарлық үлесінің 50 пайыздан астамы кез келген Уағдаласушы мемлекеттің резиденттері болып табылатын жеке тұлғаларға тиесілі немесе осы тұлғаның бенефициарлық үлесінің [___пайызынан] астамы Уағдаласушы мемлекетте немесе оларға қатысты мынадай шарттар орындалатын кез келген басқа мемлекетте тұратын адамдарға тиесілі болған жағдайда, 3-баптың 1-тармағында танылған зейнетақы қорын айқындаудың (i) тармақшасы қолданылатын танылған зейнетақы қоры болып табылады.

A) осы басқа мемлекеттің резиденттері болып табылатын адамдардың осы басқа мемлекет пен осы Конвенция бойынша жеңілдіктер сұратылатын мемлекет арасында қосарланған салық салуды болдырмау туралы кешенді Конвенцияның пайдасына құқығы бар және

B) осы Конвенцияның 10 және 11-баптарында көрсетілген табысқа қатысты, егер адам осы басқа Конвенцияның барлық жеңілдіктеріне құқығы бар осы басқа мемлекеттің резиденті болса, осы адамның осындай Конвенцияға сәйкес осы Конвенцияға сәйкес қолданылатын мөлшерлемеден төмен болмайтын осы Конвенцияға сәйкес жеңілдіктер сұратылатын табыстың нақты классына қатысты салық мөлшерлемесіне құқығы бар; немесе

(iii) егер ол тек қана немесе тек қана алдыңғы кіші бөлімде аталған ұйымдардың немесе құрылымдардың пайдасына қаражат салу үшін құрылған және басқарылатын болса 3-баптың 1-тармағында танылған зейнетақы қорының ұйғарымының (ii) тармақшасы қолданылатын танылған зейнетақы қоры болып табылады;

Жеңілдетілген нұсқаның 2-тармағының d) тармақшасына түсініктеме

39. Орналастырылған нұсқаның e) тармақшасы белгілі бір коммерциялық емес (4-бапқа түсініктеменің 8.11-тармағында түсіндірілгендей, олар Уағдаласушы мемлекеттің резиденттері ретінде сараланатындай шамада) ұйымдар мен белгілі бір танылған зейнетақы қорлары Конвенцияның барлық артықшылықтарына құқығы бар ережелерді белгілейді.

40. (i) тармақшада сипатталған субъектілер өздерінің бенефициарларының немесе мүшелерінің тұрғылықты жеріне қарамастан автоматты түрде шарттық жеңілдіктер алуға құқылы. Бұл ұйымдар, әдетте, резидент мемлекетте салық төлемейтіндерге сәйкес келеді және тек белгілі бір әлеуметтік функцияларды орындау үшін құрылады және жұмыс істейді (мысалы, қайырымдылық, ғылыми, көркем, мәдени немесе білім беру). Әрбір мемлекетке қатысты (i) тармақшасына енгізілген осы субъектілердің сипаттамасы, әдетте, осы субъектілерді сипаттайтын белгілі бір мемлекеттің ішкі заңнамасының ережелеріне немесе осы субъектілерді сәйкестендіруге мүмкіндік беретін ішкі құқық факторларына жатады. Қолданылатын тұжырымдамаға байланысты

мемлекеттер өздерінің құзыретті органдарына кейіннен ұсынылған сипаттаманың өзгеруін немесе толықтырылуын келісуге мүмкіндік беру үшін (I) тармақшаны өзгерткісі келуі мүмкін.

41. Егер осы тұлғаның бенефициарлық үлесінің 50 пайыздан астамы Уағдаласушы мемлекеттердің бірінде тұратын жеке тұлғаларға тиесілі болса немесе егер осы бенефициарлық үлестің белгілі бір пайызынан астамы шарттық жеңілдіктерге айқындалуға тиіс болса, соңғы жағдайда екі қосымша шарт орындалған жағдайда 3-баптың 1-тармағындағы (бұл жеке тұлғаларға қосымша зейнетақы төлемдерін басқаратын немесе ұсынатын ұйымға қолданылатын анықтаманың бөлігі) осы термин ұйғарымының (i) тармақшасына жататын танылған зейнетақы қоры (ii) тармақшасымен шарттық жеңілдіктерге құқығы бар екіжақты келіссөздер барысында үшінші мемлекеттердің резиденттері болып табылатын резиденттерге немесе жеке тұлғаларға тиесілі болады: бұл тұлғалар осы үшінші мемлекет пен қаржы көзі болатын мемлекет арасында жасалған жан-жақты салық Конвенциясы бойынша жеңіл2рдіктерге құқылы және бұл Конвенция кіріс көзінен осы үшінші мемлекеттің зейнетақы қорлары алатын пайыздар мен дивидендтерге салықты ұқсас немесе одан да көп қысқартуды көздейді. Осы ереженің мақсаттары үшін "осы тұлғаның бенефициарлық үлесі" терминін қордан зейнетақы төлемдерін алуға құқығы бар адамдар иеленетін үлестерге қатысты деп түсіну керек. Алайда кейбір мемлекеттер танылған зейнетақы қорларының салық келісімдері мен жәрдемақыларының ережелерін теріс пайдалану қаупі бар зейнетақы жәрдемақыларын алуға құқығы бар адамдардың резиденттік шарттық орнын және құқықтарын айқындау қорлардың талаптарын сақтауға арналған шығындарды ақтамайды деп санайды. Осы көзқараспен бөлісетін мемлекеттер (ii) және (iii) тармақшаларын сәйкесінше өзгерте алады және мысалы, осы екі тармақшаларды " танылған зейнетақы қоры болып табылады" деген сөзбен ауыстыру, бұл жеңілдетілген нұсқадағы ереже сияқты, 3-баптың 1-тармағындағы ұйғарымға жататын кез келген танылған зейнетақы қорының автоматты түрде "білікті тұлға" болып саналуын қамтамасыз етеді.

42. (III) тармақша 3-баптың 1-тармағындағы "танылған зейнетақы қоры" ұйғарымының (ii) тармақшасында айтылатын "қорлар қорлары" деп аталатындарға қолданылады. Бұл жеке тұлғаларға тікелей зейнетақы төлемдерін бермейтін, бірақ " танылған зейнетақы қоры" анықтамасының (i) тармақшасына жататын танылған зейнетақы қорларының қаражатын инвестициялау үшін құрылатын және пайдаланылатын қорлар. (III) тармақшасы осындай "қорлар қорының" іс жүзінде барлық табысы (ii) тармақшасы бойынша жәрдемақы алу критерийлеріне жауап беретін танылған зейнетақы қорларының пайдасына жасалған инвестициялардан алынған жағдайда ғана қолданылады.

E) тармақшасы (жеңілдетілген нұсқа) / f) (кеңейтілген нұсқа): салық базасын / мүлікті бұзу

Қысқартылған нұсқа

e) егер осы уақытта және осы уақытты қамтитын он екі айлық кезеңнің кемінде жартысында жеке тұлға болып табылмайтын тұлға, a) - d) тармақшаларына сәйкес осы Конвенция бойынша жеңілдіктерге құқылы осы Уағдаласушы мемлекеттің резиденттері болып табылатын тұлғалар акциялардың кемінде 50 пайызына тікелей немесе жанама түрде иелік етеді;

Толық нұсқа

f) жеке тұлға болып табылмайтын тұлға, егер

(i) осы уақытта және осы уақытты қамтитын он екі айлық кезеңнің кемінде жартысында осы Уағдаласушы мемлекеттің резиденттері болып табылатын және A), b), c) немесе e) тармақшаларына сәйкес осы Конвенция бойынша жеңілдіктерге құқығына ие тұлғалар тікелей немесе жанама түрде осы тұлғаға тиесілі акциялардың жиынтық дауысы мен құнының кемінде 50% құрайтын акцияларға иелік етеді, жанама иелік ету жағдайында әрбір аралық иеленуші білікті аралық иеленуші болып табылады және

(ii) мұндай компанияның жалпы табысының 50 пайызынан азы және тексерілетін топтың жалпы табысының 50 пайызынан азы осы тармақтың a), b), c) немесе e) тармақшаларына сәйкес осы Конвенцияның жеңілдіктеріне құқығы бар мемлекеттердің ешқайсысының резиденті болып табылмайтын тұлғаларға компанияның резидент (қызметтер немесе материалдық мүлік үшін әдеттегі коммерциялық қызмет барысында коммерциялық төлемдерді, осындай компанияға қатысты байланысты тұлға болып табылмайтын банк алдындағы қаржылық міндеттемелерге қатысты төлемдерді, және тексерілетін топ жағдайында, топішілік операцияларды қоспағанда) Уағдаласушы мемлекетінде осы Конвенцияны қамтитын салықтардың мақсаттары үшін шегерілетін төлемдер түрінде тікелей немесе жанама түрде төленеді немесе есептеледі.

Қысқартылған нұсқаның 2-тармағының e) тармақшасына түсініктеме

43. Қысқартылған нұсқаның e) тармақшасы Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатын ұйымның кез келген нысанына қолданылатын шарттық жеңілдіктерді алудың қосымша әдісін көздейді. Осы тармақшаға сәйкес Уағдаласушы Мемлекеттің резиденті болып табылатын кез келген ұйым егер тиісті келісімшарттық жеңілдіктер басқа жолмен берілетін болса және осы уақытты қамтитын он екі айлық кезеңнің кемінде жартысында осы ұйым акцияларының кемінде 50 пайызы осы Уағдаласушы мемлекеттің резиденттері болып табылатын және 2-тармақтың алдыңғы тармақшаларына сәйкес осы Конвенция бойынша жеңілдіктерге өздері құқығы бар адамдарға тікелей немесе жанама тиесілі болса шарттық жеңілдіктер алу құқығына ие болады (яғни, қысқартылған нұсқаның a), b), c) немесе d) тармақшаларымен).

44. 7-тармақтағы "акциялар" терминінің анықтамасына сәйкес бұл термин осы тармақ қолданылатын компаниялардан басқа ұйымдардағы салыстырмалы қатысу үлестерін қамтиды; бұған, мысалы, пай қорлары кіреді.

45. Толық нұсқаның a) тармақшасындағы тиісті ережеден қысқартылған нұсқаның e) тармақшасының айырмашылығы кәсіпорыннан салық базасын бүркемелеу критерийін қанағаттандыруды талап етпейді. Сонымен қатар, жанама иелік ету жағдайында ол аралық иелеріне қолданылатын ешқандай талаптарды қоймайды.

Толық нұсқаның 2-тармағының e) тармақшасына түсініктеме

46. Толық нұсқаның f) тармақшасы Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатын ұйымның кез келген нысанына қолданылатын шарттық жеңілдіктер құқығын алудың қосымша әдісін көздейді. F) тармақшасында көзделген критерий, салық базасын иеленуге және бүркемелеуге ұшыратуға арналған критерий екі бөліктен тұрады; резиденттің f) тармақшасына сәйкес шарттық жеңілдіктерге құқығы болуы үшін екі бөлік те қанағаттандырылуы тиіс.

47. Иелік ету критерийінің бөлігі болып табылатын (i) кіші бөлімге сәйкес, Шығарылған акциялардың жиынтық дауыстары мен құнының 50 немесе одан да көп пайызы (және дауыстардың жиынтық санының және акциялардың кез келген лайықты класының құнының кемінде 50 пайызы) Уағдаласушы мемлекеттің резиденттері болып табылатын және A), b), c), e) тармақшаларына сәйкес шарттық жеңілдіктерге құқығы бар тұлғаларға тиісті шарттық жеңілдік өзгеше түрде берілетін уақытта және осы уақытты қамтитын он екі айлық кезеңнен кемінде жарты күн тиесілі болуға тиіс.

Алайда, жанама иелер жағдайында аралық иелердің әрқайсысы білікті аралық иесі болуы керек. "Білікті аралық иесі" термині 7-тармақта айқындалған; осы анықтамаға сәйкес, білікті аралық иеленуші f)тармақшасына сәйкес жеңілдіктер алуға үміткер компания сияқты Уағдаласушы мемлекеттің резидентін де қамтиды.

48. f) тармақшасы әдетте жеке компанияларға қатысты болғанымен, мысалы, ол Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатын және тармақшаның басқа да талаптарына сәйкес келетін сенімгерлік компаниясы сияқты ұйымға да қолданылуы мүмкін. 7-тармақтағы акциялардың анықтамасына сәйкес, компания болып табылмайтын ұйымдар жағдайында "акцияларға" сілтеме жасау акциялармен салыстырылатын акцияларды білдіреді; әдетте, бұл сенімгерлік компаниялардағы бенефициарлық акцияларға қатысты. (i) кіші бөлімнің мақсаттары үшін сенімгерлік компанияның бенефициарлық үлестері оның бенефициарларына сенімгерлік компанияның әрбір бенефициарының актуарлық пайызына лайықты түрде тиесілі ретінде қарастырылады. Сенімгерліктің қалған бөлігіне құқылы бенефициардың үлесі пайда алушыларға тиесілі жиынтық пайыздарды шегергенде 100 пайызға тең. Егер бенефициардың актуарлық пайызын анықтау мүмкін болмаса, сенімгерліктегі бенефициардың үлесі a), b), c) немесе e) тармақшаларына сәйкес жеңілдіктер алуға құқылы тұлғаға тиесілі болып есептелмейді. Сондықтан, егер сенімгерлік бенефициарлардың актуарлық пайызын анықтау мүмкін болмаса, егер барлық ықтимал

бенефициарлар a), b), c) немесе e) тармақшаларына сәйкес жеңілдіктерге құқылы тұлғалар болмаса, (i) кіші бөліміне сәйкес иелену критерийін қанағаттандыру мүмкін болмайды.

49. (ii) кіші бөлім салық базасын бүркемелеу критерийін тестілеудің бір бөлігін құрайды, ол жалпы d) тармақшасының (ii) кіші бөліміндегі салық базасын бүркемелеу критерийін тестілеуге ұқсас, бұл басқа тестілеуден айырмашылығы, ол 10-бапқа сәйкес жеңілдіктер алуға тырысатын тұлғаға да қолданылады.

–компанияның резидент мемлекетіндегі салығын есептеу кезінде салық мақсаттары үшін шегеруге жататын тиісті емес тұлғаларға төлемдер түрінде жеңілдіктер тікелей немесе жанама түрде мәлімделген, төленген немесе есептелген уақытты қамтитын салық кезеңі үшін тұлғаның жалпы табысының 50 пайызынан азы және

–компанияның резидент мемлекетіндегі салығын есептеу кезінде салық мақсаттары үшін шегеруге жататын тиісті емес тұлғаларға төлемдер түрінде жеңілдіктер тікелей немесе жанама түрде мәлімделген, төленген немесе есептелген уақытты қамтитын салық кезеңі үшін тексерілетін топтың жалпы табысының 50 пайызынан азы.

50. Алдыңғы тармақта пайдаланылған "тиісінше емес тұлғалар" термині 2-тармақтың a), b), c) немесе e) тармақшаларына сәйкес осы Конвенция бойынша жеңілдіктер алуға құқылы әрбір Уағдаласушы мемлекеттің резиденттерінен басқа барлық тұлғаларға қатысты. Сонымен қатар, 7-тармақ (ii) кіші бөлімде қолданылатын " тексерілетін топ" және "жалпы табыс" терминдерінің анықтамасын қамтиды.

51. (ii) кіші бөлімнің салық базасын бүркемеелеуге арналған критерий, d) тармақшасының критерийінен айырмашылығы, егер тұлға 10-бапта көзделген жеңілдіктерді алғысы келсе қолданылады. Мұндай тұлға (ii) кіші бөлімнің мақсаттары үшін, егер дивидендтер нақты тұлғаның резидент мемлекетінде салық салудан іс жүзінде босатылған болса да, алынған кез келген дивидендтерді өзінің жалпы табысына қосады. Бұл 7-тармақтағы "жалпы табыс" анықтамасының (i) кіші бөлімінде көзделген.

52. d) тармақшасындағы салық базасын бүркемелеу критерийі сияқты, (ii) кіші бөлімде критерийді қолдану мақсатында шегерілетін (яғни базаны төмендететін) төлемдер қызметтерге немесе материалдық мүлікке қатысты қарапайым коммерциялық қызмет барысында төленген немесе есептелген коммерциялық сомаларды қамтымайды. Олар тұлғаның резидент мемлекетінің салық заңнамасына сәйкес салық салынатын базадан шегерілетін шамада сенімгерлік төлемдер базаны бұлыңғыр ететін осындай төлемдер болып табылады. Олар тұлғаның резидент мемлекетінің салық заңнамасына сәйкес салық салынатын базадан шегерілетін шамада сенімгерлік төлемдер бұл базаны бүркемелейтін төлемдерді білдіреді. Басқа тұлғаларға төлемдер немесе есептеулер болып табылмайтын амортизациялық аударымдар (ii) кіші бөлімнің мақсаттары үшін назарға алынбайды. Сонымен қатар, тексерілетін топ жағдайында шегерілетін төлемдер топ ішіндегі төлемдерді қамтымайды. Ақырында, пайыздық төлемдер әдеттегі

коммерциялық қызмет барысында қызметтер немесе материалдық мүлік үшін төленген немесе есептелген коммерциялық сомалар емес, сондықтан егер олар тиісті емес тұлғаның пайдасына жасалса, ескеріледі.

53. Жоғарыдағы 33-тармақта түсіндірілгендей, d) тармақшасының базасын бүркемелеу критерийіне қолданылатын, "арнаулы салық режимдері" болып табылатын режимдерден пайда көретін байланысты тұлғаларға төленетін табысқа қатысты нақты шарттық ережелерді қолданғысы келмейтін және 11-бапты меншікті капиталға қатысты шартты шегерімді көздейтін ішкі заңнама ережелерінен пайда көретін байланысты тұлғаларға төленетін пайыздарға қолданудан бас тартатын мемлекеттер Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резиденті болып табылатынына қарамастан, өзі жүргізген немесе есептейтін шегерілетін төлемдерге қатысты осындай арнаулы салық режимдерін немесе шартты шегерімдерді пайдаланатын "тиісті емес тұлғалар" санатына қосу үшін (ii) кіші бөлімге арналған базаны бүркемелеу критерийін өзгертуге тілек білдіруі мүмкін. Мұны (ii) кіші бөлімді келесідей өзгерту арқылы жасауға болады:

(ii) салық кезеңі үшін компанияның жалпы табысының 50 пайызынан азы және осы уақытты қамтитын тексерілетін топтың жалпы табысының 50 пайызынан азы Уағдаласушы мемлекетте резидент болып табылатын компания осы Конвенцияда қамтылатын осы салық кезеңі үшін салық салу мақсатында шегерілетін төлемдер түрінде тікелей немесе жанама түрде төленеді немесе есептеледі (қызметтер немесе материалдық мүлік үшін әдеттегі коммерциялық қызмет барысында, сондай-ақ тексерілетін топ жағдайында, топ ішіндегі транзакцияларды есепке алмағанда, коммерциялық төлемдерді қоспағанда).

A) a), b), c) немесе e) тармақшаларына сәйкес осы Конвенция бойынша жеңілдіктерді алуға құқығы бар Уағдаласушы мемлекеттердің ешқайсысының резиденті болып табылмайтын тұлғаларға;

B) Осы Конвенцияда айқындалғандай арнаулы салық режимін ["Арнаулы салық режимін" айқындауды қамтитын Конвенция тармағына сілтеме] пайдаланатын осы тармақшада сипатталған тұлғамен байланысты, шегеруге жататын тұлғаларға; немесе

C) Осы Конвенцияда сипатталған [шартты капитал шегерімдеріне қатысты 11-баптың тармағына сілтеме] шегерімдерден пайда табатын осы тармақшада сипатталған тұлғамен байланысты тұлғаларға пайыздарды төлеуге қатысты;

54. Төмендегі мысалдар 7-тармақтағы "тексерілетін топ" және "жалпы табыс" анықтамаларын ескере отырып, Уағдаласушы мемлекеттің (мысалдарда "бірінші аталған мемлекет" деп аталады) f) тармақшасының (ii) бөлімінің салық базасын бүркемелеуге арналған критерийді қолдануын суреттейді:

- A мысалы: кез келген уақытта R2 (f) тармақшасына сәйкес шарттық жеңілдіктер алуға ұмтылатын ұйым) өз кезегінде Z-ға, жеке тұлғаға тиесілі толығымен R1-ге тиесілі еншілес компания деп есептейік. R1, R2 және Z 4-бапқа сәйкес басқа Уағдаласушы мемлекеттің резиденттері болып табылады. R2 және R1 - бірыңғай салықтық

шоғырландырылған топтың мүшелері болып табылады. f) тармақшасының (i) бөліміндегі иелену критерийі қанағаттандырылады, өйткені Z а) тармақшасына сәйкес білікті тұлға жанама түрде R2 жиынтық дауыстары мен құнының кемінде 50%-ын иеленеді, ал R1 білікті аралық иесі болып табылады.

Тиісті салық кезеңінде R2-де үшінші мемлекеттің резидент компаниясы төлейтін 50 босатылған дивидендтер және аталған бірінші Мемлекетте пайда болатын 50 пайыз бар . R2 тиісті емес адамға 24 шегерілетін пайызды төлейді және R1 үшін 51 дивиденд төлейді.

Тиісті салық кезеңінде R2-де үшінші мемлекеттің резидент компаниясы төлейтін 50 босатылған дивидендтер және аталған бірінші Мемлекетте пайда болатын 50 пайыз бар . Тиісті салық кезеңі ішінде R2 үшінші мемлекеттің резидент компаниясы төлейтін салықтан босатылған 50 дивидендке және бірінша аталған мемлекетте туындайтын 50 пайыз дивидендке ие. R2 тиісті емес тұлғаға 24 шегерілетін пайызды төлейді және R1 үшін 51 дивиденд төлейді. R2-ден алатын 51 дивидендтен басқа, R1 тексерілетін топқа кірмейтін тұлғалардан 100 қосымша табыс алады. R1 тиісті емес тұлғаға 51 шегерілетін пайыз төлейді. R2 Конвенцияның 11-бабының жеңілдіктерін талап етеді, бірақ 10-баптың емес. Тексерілетін топ үшін салық базасының бүркемелеу критерийін қолдану мақсатында тексерілетін топ R1 және R2-ден тұрады. Осы мақсат үшін тексерілетін топтың жалпы табысы 150 құрайды (бірінші аталған мемлекетте пайда болатын 50 пайыз, сонымен қатар тексерілетін топқа кірмейтін тұлғалардан 100 қосымша табыс). R2 24 салық базасын бүркемелейтін төлем жасады, ал R1 51 сәйкес келмейтін тұлғаларға салық базасын бүркемелейтін төлем жасады. R2 24 мөлшеріндегі салық базасын бүркемелеуге төлем жасады, ал R1 тиісті емес тұлғаға 51 мөлшеріндегі салық базасын бүркемелеуге төлем жасады.Тексерілетін топтың салық базасын бүркемелеуге төлем 75 (24 + 51) құрайды, бұл тексерілетін топтың 150 жалпы табысының кемінде 50 пайызын құрайды. Демек, салық базасын бүркемелеу критерийі қанағаттандырылмайды және R2 е) тармақшасына сәйкес білікті тұлға болып табылмайды.

- В мысалы: жоғарыдағы А мысалындағы сияқты фактілерді алайық, тек R2 білікті тұлға болуға ұмтылатын табыс осы Мемлекетте пайда болатын 50 пайыздың орнына бірінші аталған мемлекеттің резидент компаниясы төлейтін 50 дивидендті құрайды. Осы мақсатта R2 жалпы табысы 100 құрайды (үшінші мемлекеттің резидент компаниясы төлеген 50 дивиденд және бірінші аталған мемлекеттің компаниясы төлеген 50 дивиденд). Тексерілетін топтың жалпы табысы 200 құрайды (R2 жалпы табысы 100 плюс тексерілетін топқа кірмейтін тұлғалардың R1 100 табысы). R2 24 мөлшеріндегі салық базасын бүркемелеуге төлем жасады, ал R1 51 мөлшеріндегі салық базасын бүркемелеуге төлем жасады. R2 салық базасын бүркемелеуге төлемдер 24 мөлшеріне тең, бұл 100 мөлшеріндегі R2 жалпы табысының 50 пайызынан азын құрайды. Сонымен қатар, тексерілетін топтың салық базасын бүркемелеуге төлемдер

75 (24 + 51) құрайды, бұл тексерілетін топтың 200 мөлшеріндегі жалпы табысының 50 пайызынан азын құрайды. Демек, бұл мысалда (ii) кіші бөлімнің салық базасын бүркемелеу критерийі қанағаттандырылады және R2 бірінші аталған мемлекеттің резидент компаниясы төлейтін дивидендтерге салық салудың төменгі мөлшерлемесін алу мақсатында f) тармақшасына сәйкес білікті тұлға болып табылады.

g) тармақшасы: ұжымдық инвестициялау қорлары

Тек кеңейтілген нұсқа

g) [ұжымдық инвестициялау қорлары туралы ықтимал қағида][42]

Кеңейтілген нұсқаның 2-тармағының g) тармақшасына түсініктеме

55. g) тармақшасына сілтемеде көрсетілгендей, ұжымдық инвестициялау қорларына (ҰИҚ) қатысты нақты қағиданы 2-тармаққа енгізу керек пе, егер енгізу болса, бұл ереженің қалай жасалатыны Конвенцияның ҰИҚ-ға қалай қолданылатынына және әрбір Уағдаласушы мемлекетте ҰИҚ-тың пайдаланылуына байланысты болады[43]. Мұндай қағида 2-тармақтың басқа бөліктеріне сәйкес басқаша түрде "білікті тұлға" болып табылатын ұйымға қатысты талап етілмегенімен, көбінесе белгілі бір қағида қажет болады, ҰИҚ 2-тармақтың басқа ережелеріне немесе 3, 4 немесе 5-тармақтарға сәйкес келісімшарттық жеңілдіктерге құқылы болмауы мүмкін, өйткені көптеген жағдайларда ҰИҚ-дағы пайыздар биржада бағасы белгіленбейді (бірақ бұл пайыздар кеңінен бөлінген);

- бұл пайыздар үшінші мемлекеттердің резиденттеріне тиесілі;
- ҰИҚ-ға төлеген төлемдер және шегерілетін төлемдер болып табылады;
- ҰИҚ 3-тармақта анықталғандай "белсенді кәсіпкерлік қызметті жүзеге асыру" үшін емес, инвестициялық мақсаттар үшін пайдаланылады;
- ҰИҚ 4-тармақта көзделген иелену критериіне сәйкес келмейді және
- ҰИҚ 5-тармаққа сәйкес бас компания ретінде анықталмайды.

56. 1-бапқа түсініктеменің 22-48-тармақтарында ҰИҚ-нің шарттық құқықтарын айқындау мақсатында ескерілуі тиіс әртүрлі факторлар талқыланады, сондықтан осы тармақтар ҰИҚ туралы қағиданы 2-тармаққа енгізу керек пе және оны қалай енгізу керектігін анықтауда өзекті болып табылады. Бұл тармақтар әрбір Уағдаласушы мемлекетте бар ҰИҚ-мен тиісінше жұмыс істеу үшін пайдаланылуы мүмкін баламалы ережелерді қамтиды. Төменде түсіндірілгендей, осы ережелерді қолдану 2-тармақта ҰИҚ туралы нақты қағиданы енгізудің қажеті болмауына әкелуі мүмкін, мұндай жағдайда "баламалы бенефициардың" анықтамасы, егер термин осы балама ережелердің біреуінің мақсаттары үшін қолданылса, 7-тармаққа енгізілген анықтаманы көрсету үшін бейімделгеніне көз жеткізу маңызды.

57. Егер ол енгізілген болса, g) тармақшасында Уағдаласушы мемлекет екінші Уағдаласушы мемлекетте құрылған ҰИҚ 1-бапқа түсініктеменің 23-26-тармақтарында келтірілген талдауға сәйкес осы екінші Мемлекеттің резиденттері болып

табылатындығымен келіскен жағдайлар қаралатын болады (мұндай келісім 1-бапқа түсініктеменің 30-тармағында көзделгендей өзара келісіммен расталуы мүмкін немесе сот немесе әкімшілік қаулылардың нәтижесі болуы мүмкін). g) тармақшаны қоса алғанда, баптың ережелері 1-бапқа түсініктеменің 23-26-тармақтарындағы талдауға сәйкес Уағдаласушы мемлекеттің резиденті ретінде сараланбайтын ҰИҚ-ға қатысы жоқ . Бұдан басқа, g) тармақшасының ережелері 1-бапқа түсініктеменің 31, 35, 40, 41 және 46-тармақтарындағы балама ережелердің біріне ұқсас шарттың ережесіне сәйкес ҰИҚ-ның шарттық құқығы қаралатын жағдайларға қатысы жоқ.

58. 1-бапқа түсініктеменің 33 және 34-тармақтарда көрсетілгендей, шарттық жеңілдіктерге ҰИҚ құқығы туралы мәселені қарауға ниет білдірген Уағдаласушы мемлекеттер, әрбір Уағдаласушы мемлекетте пайдаланылатын неғұрлым тиімді салық келісімдерін, ҰИҚ-тің әртүрлі типтерін таңдау мүмкіндігін қоса алғанда, экономикалық сипаттамаларды қарауды қалауы мүмкін.

59. Осындай талдаудың нәтижесінде олар екі мемлекетте орнатылған ҰИҚ салық режимі салық келісімдерінен пайда алу туралы алаңдаушылық туғызбайды деген қорытындыға келуі мүмкін және өзінің екіжақты шартына 1-бапқа түсініктеменің 31-тармағының баламалы ережесін енгізу, ол әрбір мемлекетте құрылған ҰИҚ-ның шарттық құқықтарын тікелей көздейтін және сонымен бірге баптың 2-тармағының a) тармақшасына сәйкес олардың білікті тұлғалар болып табылатынына кепілдік беретін болады (өйткені бұл балама ереже қолданылатын ҰИҚ жеке тұлға ретінде қарастырылады). Бұл жағдайда g) тармақшасын алып тастау керек. Осы екі мемлекетте құрылған ҰИҚ салық келісімдерінің ережелерін теріс пайдалану жөнінде алаңдаушылық білдірмейтін, бірақ 1-бапқа түсініктеменің 31-тармағының балама ережесін өз шартына қоспайды деген пікірмен бөлісетін мемлекеттер Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатын кез келген ҰИҚ білікті тұлға болып табылатынына кепілдік беруге тиіс. Бұл жағдайда g) тармақшасы келесідей тұжырымдалуы керек:

g) ұжымдық инвестициялау қоры [содан кейін "ұжымдық инвестициялау қорының" анықтамасы 7-тармаққа енгізіледі];

60. Алайда, Уағдаласушы мемлекеттер ҰИҚ үшінші мемлекеттердің резиденттеріне егер бұл резиденттер тікелей инвестиция салатын болса, қол жетімді болмайтын шарттық жеңілдіктер алуға мүмкіндік береді деген қорытынды жасай алады , сол себепті Уағдаласушы мемлекеттің резиденттері болып табылатын ҰИҚ білікті тұлғалар екендігіне, бірақ ҰИҚ-дағы бенефициарлық үлестер баламалы бенефициарларға тиесілі шамада ғана кепілдік беретін тәсілдің g) тармақшасын дұрысырақ көруі мүмкін. Бұл жағдайда g) тармақшасы келесідей тұжырымдалуы керек:

g) ұжымдық инвестициялау қоры, бірақ ұжымдық инвестициялау қорларындағы бенефициарлық үлестер баламалы бенефициарларға тиесілі болған шамада ғана [ұжымдық инвестициялау қоры құрылған Уағдаласушы мемлекеттің резиденті,][44]

---

[42]Осы тармақша ұжымдық инвестициялау қорларының Конвенцияда қалай қаралатыны, сондай-ақ олардың әрбір Уағдаласушы мемлекетте қалай пайдаланылатыны және қаралатыны негізінде тұжырымдалуы (немесе алынып тасталуы) тиіс: осы тармақшаға түсініктемені және 1-бапқа түсініктеменің 22-48-тармақтарын қараңыз.

[43]Сондай-ақ, жылжымайтын мүліктің инвестициялық қорларының (REIT) келісімшарттық құқықтарына қатысты 10-баптың 67.1-67.7-тармақтарын және "REIT-ке байланысты салық салу мәселелері" есебін қараңыз. "Уағдаласушы мемлекеттің резиденті" анықтамасын REIT-ке қатысты қолдануға қатысты "REIT-ке байланысты салық салу туралы шарттардың мәселелері" есебінің 8-9-тармақтарын қараңыз

[44]"Ұжымдық инвестициялау қорлары құрылған Уағдаласушы мемлекеттің резиденттері" деген сөздер, егер мақсаттар үшін пайдаланылатын "баламалы бенефициар" анықтамасы талап етілмейді

61. Мұндай режим салық келісіміне 1-бапқа түсініктеменің 35-тармағындағы баламалы ережеге ұқсас ережені енгізу нәтижесінде туындайтын режимге сәйкес келеді . 1-бапқа түсініктеменің 32-38-тармақтарында түсіндірілгендей, осы баламалы ережені енгізу ҰИҚ-ға байланысты туындайтын шарттық мәселелерді неғұрлым толық шешуді қамтамасыз етеді, өйткені ол салық келісімдерінен пайда алуға байланысты мәселелерді шешіп, сонымен бірге екі Уағдаласушы мемлекетте де ҰИҚ-ға салық салу режимін нақтылайтын еді. Егер бұл балама ереже салық келісіміне енгізілсе, g) тармақшасы осы балама ереже қолданылатын ҰИҚ-ға қатысты қажет болмайды: бұл балама ереже оған қолданылатын ҰИҚ жеке тұлға ретінде қарастырылғандықтан, бұл ҰИҚ баптың 2-тармағының а) тармақшасына сәйкес білікті тұлға болып табылады.

62. Алдыңғы екі тармақта сипатталған тәсіл, сондай-ақ 1-бапқа түсініктеменің 35 , 40 және 42-тармақтарында сипатталған тәсіл ҰИҚ-дан табыстың нақты бабына қатысты жеңілдік сұралған кезде, егер олар тікелей инвестиция құйса, жеңілдік алуға құқығы бар үлестер иелерінің үлесін анықтауды талап етеді. Алайда, 1-баптың 43-тармағында көрсетілгендей, ҰИҚ-дағы үлестерге меншік құқығы үнемі өзгеріп отырады және мұндай үлестер көбінесе делдалдар арқылы ұсталады. Сол себепті ҰИҚ мен оның басшылары көбінесе бенефициарлық акциялар иелерінің аты-жөні мен келісімшарттық мәртебесін білмейді. Сондықтан, ҰИҚ табыс тапқан сайын тиісті делдалдардан мұндай ақпаратты жинау ҰИҚ үшін қолайлы болып табылмайды. Тиісінше, Уағдаласушы мемлекеттер күнделікті қадағалауды қажет етпейтін практикалық және сенімді тәсілдерді қабылдауы тиіс. 1-бапқа түсініктеменің 45-

тармағында көрсетілгендей, жеке инвесторлардың жеке басы күн сайын өзгеруі мүмкін болса да, ҰИҚ-дағы инвесторлардың үлесі салыстырмалы түрде баяу өзгереді. Сол себепті, ҰИҚ-дағы бенефициарлық үлестер баламалы бенефициарларға тиесілі шектерді есептеу белгілі бір уақыт аралығында жүргізілуі керек, ал қазіргі уақытта алынған есептеулер келесі есептеуге дейін алынған төлемдерге қолданылады. Бұл 1-бапқа түсініктеменің 45-тармағында сипатталған тәсілге сәйкес келеді:

ҰИҚ-дан көрсетілген күндер үшін басқа делдалдардан ҰИҚ-ға келісімшарттық құқығы бар инвесторлардың үлесін анықтауға мүмкіндік беретін ақпарат жинауды талап ету өте орынды. Бұл ақпарат күнтізбелік немесе қаржы жылының соңында қажет болуы мүмкін немесе егер нарықтық жағдайлар мүліктің жоғары айналымын болжаса, оны әр күнтізбелік тоқсанның соңынан жиілетпей сұрауға болады. Содан кейін ҰИҚ келісілген уақыт кезеңінде осы сомалардың орташа мәніне негізделген талап қоя алады. Мұндай процедураларды орындау кезінде ҰИҚ басқа төлеушілерге беретін ақпаратты жаңартуға жеткілікті уақыт болатындай етіп, әр тиісті кезеңнің басында дұрыс соманы ұстап тұру үшін санау күндерін таңдағанда абай болу керек.

63. Уағдаласушы мемлекеттердің ҰИҚ-ға қатысты қабылдай алатын тағы бір ұстанымы 1-бапқа түсініктеменің 40-тармағында көрсетіледі. Осы пікірді ұстанатын Уағдаласушы мемлекеттер g) тармақшасын Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатын ҰИҚ осы ҰИҚ-дағы бенефициарлық үлестер ҰИҚ құрылған Уағдаласушы мемлекеттің резиденттеріне тиесілі шамада ғана білікті тұлға болып табылатындай етіп әзірлей алады. Бұл жағдайда g) тармақшасы келесідей тұжырымдалуы керек:

g) ұжымдық инвестициялау қоры, бірақ осы уақытта ұжымдық инвестициялау қорларындағы бенефициарлық үлестер ұжымдық инвестициялау қоры құрылған Уағдаласушы мемлекеттің резиденттеріне тиесілі дәрежеде ғана.

1-бапқа түсініктеменің 40-тармағына баламалы ережені енгізу ҰИҚ қолданылатын ҰИҚ-ға қатысты бірдей нәтижеге әкелетіндіктен, егер бұл балама ереже осы Ереже қолданылатын ҰИҚ-ға қатысты шартқа енгізілсе, g) тармақшасы қажет болмайды.

64. Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатын ҰИҚ, егер осы ҰИҚ-дағы бенефициарлық үлестердің көпшілігі ҰИҚ құрылған Уағдаласушы мемлекеттің резиденттері болып табылатын жеке тұлғаларға тиесілі болса, білікті тұлға болуға тиіс екенін қарастыру алдыңғы тәсілдің нұсқасы болып табылады. Бұл нәтижеге f) тармақшасын (салық базасын иелену және бүркемелеу критерийі) қолдануға сүйене отырып, g) тармақшасын алып тастау арқылы қол жеткізуге болады.

65. Уағдаласушы мемлекеттер қабылдай алатын тағы бір ықтимал нұсқа-ҰИҚ инвесторларының едәуір бөлігі шарттар жасасуға құқылы, бұл салық келісімдерінің ережелерін теріс пайдаланудан жеткілікті қорғаныс болып табылады және осылайша иелік ету шегін белгілеген жөн, оның үстінен ҰИҚ алған барлық табысқа қатысты жеңілдіктер берілетін болады. Нәтижені 1-бапқа түсініктеменің 41-тармағына және g) тармақшасына енгізуді қамтамасыз ететін баламалы ереже, егер Уағдаласушы

мемлекеттер бұл ережені осы ереже қолданылатын ҰИҚ-ға қатысты өзінің екіжақты шартына енгізсе, қажет болмас еді. Егер бұл ереже шартқа енгізілмесе, егер [пайыздық үлес екіжақты негізде айқындалса] "ұжымдық инвестициялау қорындағы бенефициарлық үлестің пайызы ұжымдық инвестициялау қоры құрылған Уағдаласушы мемлекеттің резиденттеріне және баламалы бенефициарларға тиесілі болса ғана" g) тармақшасының қолданылу аясы "ұжымдық инвестициялау қорына" сілтеме жасау арқылы осындай нәтижеге қол жеткізу үшін кеңейтілуі мүмкін.

66. Дәл сол сияқты Уағдаласушы мемлекеттер егер "биржада тізімделген ұжымдық инвестициялау қорларын салық келісімдерінің ережелерін теріс пайдалану үшін тиімді пайдалану мүмкін емес"деп санаса 1-бапқа түсініктеменің 46 тармағында баламалы ережені пайдалана алады, өйткені мұндай ұжымдық инвестициялау қорының акционерлері немесе салымшылары оны бақылауды жеке-жеке жүзеге асыра алмайды. Мұндай жағдайда g) тармақшасы баламалы ереже қолданылатын ҰИҚ-ға қатысты қажет болмайды. Осы пікірді бөлісетін, бірақ өз конвенцияларына баламалы ережені енгізбеген мемлекеттер g) тармақшасын былайша тұжырымдай алады:

g) ұжымдық инвестициялау қоры, егер ұжымдық инвестициялау қоры акцияларының негізгі класы тіркелген болса және танылған қор биржасында үнемі саудаланса.

67. Соңында, 1-бапқа түсініктеменің 39-тармағында түсіндірілгендей, салық салынбайтын немесе төмен салық салынатын, пайда болған кезде оны бөлудің орнына табыс жинай алатын ҰИҚ-ға қатысты туындауы мүмкін салық төлемдерін кейінге қалдыруға қатысты алаңдаушылық білдіретін осы тармақта сипатталған мемлекеттер қазіргі уақытта пайданы бөлуге міндетті ҰИҚ-ға ғана жеңілдіктерді тарататын ережелерді келісуді дұрыс көруі мүмкін. Тұжырымдамаға байланысты осы Ережелер g) тармақшасын қажетсіз етуі мүмкін.

3-тармақ: белсенді кәсіпкерлік қызметті жүзеге асыру

Қысқартылған және толық нұсқалар

3. а) бір Уағдаласушы мемлекеттің резиденті осы Конвенцияға сәйкес сол резидент білікті тұлға болып табылса да, егер резидент бірінші аталған Мемлекетте белсенді кәсіпкерлік қызметпен айналысса және басқа Мемлекетте алынған табыс осы коммерциялық қызметтен немесе жанама болып табылса екінші Уағдаласушы мемлекеттен алынған табыс бабына қатысты жеңілдіктер алуға құқылы. Осы баптың мақсаттары үшін "белсенді кәсіпкерлік қызмет" термині мынадай қызмет түрлерін немесе олардың кез келген үйлесімін қамтымайды:

(i) холдингтік компания түріндегі қызмет;

(ii) компаниялар тобын жалпы басқаруды немесе басшылықты қамтамасыз ету;

(iii) топтық қаржыландыруды ұсыну (ақшалай қаражатты біріктіруді қоса алғанда); немесе

(iv) инвестицияларды жүзеге асыру немесе басқару, егер бұл қызметті банк жүзеге асырмаса немесе [Уағдаласушы мемлекеттер осындай деп қарауға келісетін банктерге ұқсас қаржы институттарын аудару], сақтандыру кәсіпорны немесе бағалы қағаздар бойынша тіркелген тұлғалар кәдімгі коммерциялық қызмет барысында жүзеге асырмаса.

b) Егер бір Уағдаласушы мемлекеттің резиденті осы резидент екінші Уағдаласушы мемлекетте жүзеге асыратын коммерциялық қызметтен табыс алса немесе екінші Мемлекетте байланысты тұлғадан туындайтын табыс алса а) тармақшасында сипатталған шарттар, егер объект байланысты бірінші аталған Мемлекетте резидент жүзеге асыратын коммерциялық қызмет екінші Уағдаласушы мемлекетте резидент немесе осындай байланысты тұлға жүзеге асыратын сол немесе қосымша коммерциялық қызметке қатысты салмақты болып табылса ғана, осындай объектіге қатысты қанағаттандырылды деп есептеледі. Коммерциялық қызмет осы тармақтың мақсаттары үшін маңызды болып табыла ма, барлық фактілер мен мән-жайлар негізінде айқындалады.

c) Осы тармақты қолдану мақсаттары үшін Уағдаласушы Мемлекеттің резидентіне қатысты байланысты тұлғалар жүргізетін қызметті осындай резидент жүзеге асырады деп есептеледі.

Қырқартылған және толық нұсқалардың 3-тармағына түсініктеме

68. Қысқартылған, толық нұсқаның 3-тармағында баламалы критерий жазылады, оған сәйкес Уағдаласушы мемлекеттің резиденті өзінің резидент мемлекетінде жүзеге асырылатын белсенді коммерциялық қызметке байланысты табыстың белгілі бір баптарына қатысты шарттық жеңілдіктер ала алады.

Осы тармақта егер бір Уағдаласушы мемлекеттің резидент-ұйымы осы Мемлекетте, оның ішінде байланысты тұлғалар жүргізетін қызметті қоса алғанда, коммерциялық қызметті белсенді жүргізетін болса және осы коммерциялық қызметтен туындайтын немесе одан жанама болып табылатын екінші Уағдаласушы мемлекеттен табыс алса мұндай табысқа қатысты шарттық жеңілдіктер беру кәсіпорынның сипаты мен меншік нысанына қарамастан салық келісімдерінің ережелерін теріс пайдалануға қатысты алаңдаушылық туғызбайды. Бұл тармақ 1-тармаққа сәйкес жеңілдіктерден бас тартылған көптеген жағдайларда келісімшарттық жеңілдіктерді қамтамасыз етеді, өйткені ұйым 2-тармаққа сәйкес "білікті тұлға" болып табылмайды.

69. Уағдаласушы мемлекеттің резиденті 2-тармаққа сәйкес білікті тұлға болып табылмайтындығына қарамастан, 3-тармаққа сәйкес жеңілдіктер алуға құқылы. 3-тармақта көзделген комерциялық қызметті белсенді жүргізу критерийіне сәйкес, егер тұлға (әдетте компания) келесі екі шартты қанағаттандырса, шарттық жеңілдіктер алуға құқылы: ол өзінің резидент мемлекетінде белсенді коммерциялық қызметпен

айналысады, сондай-ақ жеңілдіктер сұралатын төлем коммерциялық қызметпен байланысты. Кейбір жағдайларда бизнестің мөлшері табыс көзі мемлекетіндегі қызметке қатысты маңызды болуы керек деген қосымша талап орындалуы керек.

70. а) тармақша осы Мемлекетте белсенді коммерциялық қызметті жүргізетін бір Уағдаласушы мемлекеттің резиденті екінші Уағдаласушы мемлекеттен алынатын табыс бабына қатысты Конвенцияның жеңілдіктерін ала алатын жалпы қағиданы айқындайды . Алайда, табыс бабы осы коммерциялық қызметтен немесе онымен байланысты болуы керек.

71. "Коммерциялық қызмет" термині анықталмаған (оның кәсіби қызмет көрсетуді және тәуелсіз сипаттағы басқа да қызметті қамтитынын түсіндірудің шектеулі мақсатын қоспағанда; 3-баптың 1-тармағының h) тармақшасын қараңыз, сондықтан 3-баптың 2-тармағының жалпы ережесіне сәйкес оған ішкі заңнамаға сәйкес мән беру керек. Әдетте, субъект өзі әрекет ететін тұлғалар (мысалы, компанияның лауазымды тұлғалары немесе қызметкерлері) компанияның маңызды әкімшілік және жедел қызметін жүзеге асырған жағдайда ғана белсенді коммерциялық қызметпен айналысады деп саналады.

72. а) тармақшасының (I) - (IV) кіші бөлімдері, егер осы функциялардың барлығы бір мемлекетте орындалса да, 3-тармақтың мақсаттары үшін Уағдаласушы мемлекетте коммерциялық қызметті белсенді жүргізуді білдірмейтін ретінде қаралатын нақты функцияларды айқындайды. А) тармақшасының (I) - (IV) кіші бөлімдері 3-тармақтың мақсаттары үшін, егер осы функциялардың барлығы бір мемлекетте орындалса да Уағдаласушы мемлекетте коммерциялық қызметті белсенді жүргізуді білдірмейтін ретінде қаралатын нақты функцияларды айқындайды: Оларға мыналар жатады: (I) холдингтік компания түріндегі қызмет; (II) компаниялар тобына жалпы басшылықты немесе басқаруды қамтамасыз ету; (III) топтық қаржыландыруды ұсыну (ақша қаражаттарын біріктіруді қоса алғанда); (IV) инвестицияларды жүзеге асыру немесе басқару, егер бұл қызметті реттелетін банк, сақтандыру компаниясы немесе тіркелген,бағалы қағаздар дилері әдеттегі коммерциялық қызмет барысында жүзеге асырмаса.

73. Осы қызмет түрлерінің тізбесі халықаралық компанияларды ұйымдастырушылық қолдау функциялары, сондай-ақ холдингтік компания ретіндегі қызмет белсенді коммерциялық қызмет болып табылмайтынын түсіндіруге арналған, сондықтан осындай қызметтің нәтижесінде алынған немесе осындай қызметтің жанама нәтижесі болып табылатын табыстың 3-тармаққа сәйкес шарттық жеңілдіктерге құқығы бола алмайды. Алайда, кейбір мемлекеттер (I) - (IV) тармақшаларында көрсетілген кейбір немесе барлық қызмет түрлері белсенді коммерциялық қызмет болып табылатын нәрсеге қосылуы керек деп санайды, сондықтан бұл мемлекеттер а) тармақшасының басқа тұжырымдамасын қабылдағысы келуі мүмкін.

74. Табыс бабы резидент мемлекетіндегі белсенді коммерциялық қызметтің нәтижесі болып табыладындығы бойынша фактілер мен мән-жайлар негізінде айқындалады. Әдетте, егер белсенді коммерциялық қызмет пен жеңілдіктер сұралатын табысы бабы арасында нақты байланыс болса табыс бабы резидент мемлекеттегі белсенді коммерциялық қызметтің нәтижесінде пайда болады. Мысалы, егер компания өзінің резидент мемлекетінде зерттеулер мен әзірлемелер жүргізсе және жаңа технологияға патент әзірлесе, патентті лицензиялау роялтиі іс жүзінде резидент мемлекеттегі белсенді коммерциялық қызметпен байланысты болады. Дивидендтер немесе бас компанияға төленетін пайыздар жағдайында төлеуші компанияның қызметі дивидендтер немесе пайыздар резидент мемлекеттегі бас компанияның белсенді коммерциялық қызметінің нәтижесі болып табылатындығын анықтау үшін маңызды.

75. Төлеуші компанияның бастапқы мемлекеттегі қызметі резидент мемлекетте белсенді жүргізіліп жатқан коммерциялық қызметпен талап етілетін нақты байланысқа ие екендігін анықтау мақсатында әр мемлекеттегі қызмет түрін салыстыру маңызды. Көз мемлекетіндегі қызмет түрі резидент мемлекетте орындалатын өндірістік процесс үшін ресурстармен қамтамасыз ете алады немесе көщ мемлекетіндегі қызмет түрі резидент жүзеге асыратын өндірістік процестің өнімдерін сата алады. Келесі мысалдар осы принциптерді көрсетеді:

- А мысалы: АСО А мемлекетінің резидент компаниясы болып табылады және Х өнімін өндіруден тұратын осы мемлекеттегі белсенді коммерциялық қызметпен айналысады. АСО А мемлекетінің резидент компаниясы ВСО-ның 100% акцияларына иелік етеді. ВСО Х өнімін АСО-дан сатып алады және оны В мемлекетіндегі клиенттерге таратады, өйткені ВСО-ның Х өнімін тарату қызметі іс жүзінде осы АСО өнімін өндірумен байланысты болғандықтан, ВСО АСО төлейтін дивидендтер АСО қызметінен алынған деп саналады.

- В мысалы: АСО А мемлекетіндегі ірі ғылыми-зерттеу орталығын басқаратын А мемлекетінің резидент компаниясы, ол зияткерлік меншікті дамытады, сондай-ақ лицензияны бүкіл әлемдегі еншілес компанияларға немесе қауымдастырылған кәсіпорындарға, соның ішінде ВСО-ға береді. АСО А мемлекетінің резиденті ВСО компаниясының 100% акцияларына иелік етеді. ВСО В мемлекетінде АСО әзірлеген өнімдерді өндіреді және сатады. ВСО жүзеге асыратын қызмет іс жүзінде А мемлекетіндегі АСО-ның белсенді қызметімен байланысты болғандықтан, ВСО АСО-ға оның зияткерлік меншігін пайдаланғаны үшін төлеген роялти АСО қызметінен алынған деп саналады.

- Мысал С: АСО А мемлекетінің резидент компаниясы болып табылады және А мемлекетінде Х тауарын пайдалануды талап ететін белсенді коммерциялық қызметпен айналысады. АСО ВСО компаниясының 100% акциясына иелік етеді мемлекет президенті, ол х тауарының үлкен қорына ие.ВСО Х тауарын шығарады және оны АСО-ға сатады, ол тауарды ашық нарықта сататын өнімді өндіру үшін пайдаланады.

АСО В мемлекеттінің резиденті болып табылатын, Х тауарының үлкен қорына ие ВСО компаниясының 100% акцияларына иелік етеді. ВСО Х тауарын өндіреді және тауарды ашық нарықта сататын өнімді өндіру үшін пайдаланатын АСО-ға сатады. ВСО жүзеге асыратын коммерциялық қызмет оның тауарларын өндіруде пайдалану үшін АСО-ның бастапқы ресурстарын қамтамасыз ететіндіктен, ВСО қызметі іс жүзінде А мемлекетіндегі АСО-ның өндірістік қызметімен нақты байланысты. ВСО-ға АСО пайдасына төленген дивидендтер АСО қызметінен алынған деп есептеледі.

76. Көз мемлекетте алынған табыс бабы егер осы баптың өндірісі резиденттік мемлекетте коммерциялық қызметті жүргізуге ықпал етсе резиденттік мемлекетте жүзеге асырылатын қызмет үшін "қосымша" болып табылады. Қосымша табыстың мысалы ретінде резидент мемлекеттегі тұлғаның айналым капиталының бастапқы мемлекеттегі адамдар шығарған бағалы қағаздарға уақытша инвестицияларынан алынған табысты келтіруге болады.

77. 3-тармақтың b) тармақшасында табыстың қаралып отырған бабын әкелетін коммерциялық қызметті не табыс алушы тұлға не қаржы көзі болатын мемлекетіндегі байланысты тұлға жүзеге асырған жағдайларда а) тармақшасында жалпы ережеге қосымша шарт жазылады. В) тармақшасында мұндай жағдайларда резидент мемлекетте жүзеге асырылатын коммерциялық қызмет қаржы көзі болатын мемлекеттегі қызметке қатысты елеулі болуы тиіс делінген.Маңыздылығын айқындау әрбір Уағдаласушы мемлекеттегі кәсіпорындардың салыстырмалы көлемін, екі мемлекеттегі экономика мен нарықтардың салыстырмалы мөлшерін, әрбір мемлекетте жүзеге асырылатын қызметтің сипатын және әрбір мемлекеттегі осы коммерциялық қызметке енгізілетін салыстырмалы салымды қоса алғанда, барлық фактілер мен жағдайларға негізделеді.

78. В) тармақшасының қолданылатындығын анықтау бұл табыс бабы шыққан резиденттік мемлекеттегі коммерциялық қызметке сілтеме жасай отырып, бастапқы мемлекетте алынған табыстың әрбір бабы үшін жеке қолданылады. Демек, тұлға Конвенция бойынша табыстың бір бабына қатысты жеңілдіктер алуға құқылы болуы мүмкін, бірақ екіншісіне қатысты емес. Егер Уағдаласушы мемлекеттің резиденті 3-тармаққа сәйкес табыстың белгілі бір бабына қатысты шарттық жеңілдіктерге құқылы болса, резидент көз мемлекетінде табыстың осы бабына салық салуға әсер ететін шамада Конвенция бойынша барлық жеңілдіктерге құқылы.

79. Егер табыстың тиісті бабын әкелетін қызметті қаржы көзі болатын мемлекетінде жеңілдіктер алуға ұмтылатын резидент немесе онымен байланысты тұлға қаржы көзі болатын мемлекетінде жүргізбесе, В) тармақшаға сәйкес маңыздылық талабы қолданылмайды. Мысалы, егер бір мемлекеттегі шағын зерттеу фирмасы осы шағын зерттеу фирмасымен байланысы жоқ басқа мемлекеттегі ірі фармацевтикалық өндірушіге лицензия беретін процесті әзірлеп жатса, зерттеу фирмасы өндірушінің коммерциялық қызметінің көлеміне сәйкестігін тексерудің қажеті жоқ. Сол сияқты, байланысты тұлға болып табылмайтын және басқа мемлекетте жұмыс істейтін ірі

компанияға несие беретін бір мемлекеттің шағын банкі 3-тармаққа сәйкес келісімшарттық жеңілдіктерге ие болу үшін маңыздылығын тексеруге міндетті емес.

80. с) тармақша а) және в) тармақшаларының негізгі қағидаларын қолдану мақсатында байланысты тұлғалар жүзеге асыратын қызмет жағдайында иелену қағидаларын белгілейді. Осылайша, бұл ережелер тұлғаның а) тармақшасының белсенді коммерциялық қызметпен айналысатындығы және табыс бабы осы белсенді коммерциялық қызметтен шығатындығы туралы талабын қанағаттандыратындығын анықтау мақсатында, сондай-ақ в) тармақшасының "маңыздылығы" талабымен талап етілетін салыстыруды жүргізу үшін қолданылады. "Байланысты тұлға" термині 7-тармақта айқындалған.

81. Келесі мысалдар 3-тармақтың байланысты тұлғалар жүргізетін қызметке қатысты қолданылуын көрсетеді:

- А мысалы: PARENTCO үшінші мемлекеттің резиденті және HOLDCO компаниясының бас компаниясы болып табылады, оның өзі OPCO1 және OPCO2 үшін бас компания болып табылатын. OPCO1 және HOLDCO А мемлекетінің резиденттері болып табылады. OPCO2 – В мемлекетінің резиденті. OPCO1 және OPCO2 тиісті резидент мемлекеттерде бірдей өнімді өндірумен айналысады. HOLDCO топтың инвестицияларын басқарады және белсенді коммерциялық қызметпен айналыспайды деп саналады. HOLDCO OPCO2-ден дивиденд алады. с) тармақшасына сәйкес, HOLDCO белсенді коммерциялық қызметпен айналысады деп саналады, өйткені ол белсенді коммерциялық қызметпен айналысатын OPCO1 қызметін жүргізеді деп саналады. Демек, HOLDCO А мемлекетіндегі белсенді коммерциялық қызметке қатысушы ретінде қарастырылады. Дегенмен, HOLDCO-ның болжамды қызметі OPCO2-мен сәйкес келетіндігі OPCO2 төлейтін дивидендтердің іс жүзінде HOLDCO-ның белсенді коммерциялық дивидендтерімен нақты байланысты екендігінің жеткілікті дәлелі емес. Тиісінше, А және В мемлекеттері арасындағы Конвенцияның 10 -бабында көзделген ұсталатын салықтың төмендетілген ставкалары туралы 3-тармаққа байланысты мұндай дивидендтер пайдаланыла алмайды.

- В мысалы: АСО А мемлекетінің резидент компаниясы болып табылады және А мемлекетінде Х тауарын пайдалануды талап ететін белсенді коммерциялық қызметпен айналысады. АСО-ның барлық акциялары А мемлекетінің резиденті болып табылатын, сондай-ақ ВСО-ның 100% акцияларына иелік ететін, Х тауарының үлкен қоры бар, В мемлекетінің резидент компаниясы HOLDCO-ға тиесілі. ВСО Х тауарын шығарады және тауарды ашық нарықта сатылатын өнімді өндіру үшін пайдаланатын АСО-ға сатады. HOLDCO белсенді коммерциялық қызметпен айналысады, өйткені с) тармақшасына сәйкес ол АСО қызметін жүргізеді деп саналады. HOLDCO белсенді коммерциялық қызметпен айналысады, өйткені с) тармақшасына сәйкес ол АСО қызметін жүргізеді деп есептеледі. ВСО жүзеге асыратын коммерциялық қызмет HOLDCO-ның болжамды белсенді коммерциялық қызметінде пайдалану үшін

бастапқы тауарларды қамтамасыз ететіндіктен, ВСО қызметі іс жүзінде HOLDCO-ның болжамды өндірістік кәсіпорнымен байланысты болып саналады, сондықтан ВСО-ның HOLDCO пайдасына төлейтін дивидендтері HOLDCO-ның болжамды белсенді коммерциялық қызметінен туындап отыр.

4-тармақ: туынды жеңілдіктер

Қысқартылған нұсқа

4. Уағдаласушы мемлекеттің білікті тұлға болып табылмайтын резидентінің табыс бабына қатысты егер мұндай жеңілдіктер басқаша жолмен берілген болса, осы уақытты қамтитын кез-келген он екі айлық кезеңнің кем дегенде жарты күнінде осы Конвенцияда өзгеше түрде берілетін жеңілдіктерге құқығы бар және баламалы бенефициарлар болып табылатын тұлғалар резидент акцияларының кемінде 75 пайызына тікелей немесе жанама иелік етеді.

Толық нұсқа [толық нұсқадан кейінгі Конвенциядағы туынды артықшылықтар туралы тармақты қалай тұжырымдау керектігі туралы мәселе төмендегі түсініктемеде қарастырылады.]

Қысқартылған нұсқаның 4-тармағына түсініктеме

82. Жеңілдетілген нұсқаның 4-тармағында туынды жеңілдіктердің критерийі белгіленеді, ол барлық шарттық жеңілдіктерге қолданылуы мүмкін, дегенмен ол табыстың әрбір бабына жеке қолданылуы тиіс.

Бұл туынды жеңілдіктердің критерийі Уағдаласушы мемлекеттің резиденттері болып табылатын, бірақ 2-тармаққа сәйкес критерийлерге сәйкес келмейтін компаниялар мен ұйымдарға егер жеңілдіктер осы табыс бабы бойынша басқаша жолмен берілген кезде және осы уақытты қамтитын кез келген он екі айлық кезеңнің кем дегенде жарты күнінде болса табыс бабына қатысты шарттық жеңілдіктер алуға құқық береді, осы компанияның немесе ұйымның акцияларының кем дегенде 75 пайызы (7-тармақта анықталғандай) 7-тармақта қамтылған "баламалы бенефициар" анықтамасын қанағаттандыратын тұлғаларға тікелей немесе жанама түрде тиесілі. 4-тармақты қолдану үшін шешуші мәнге ие "баламалы бенефициар" анықтамасы, негізінен, сол табысты тікелей алған жағдайда (осы анықтамаға енгізілген шарттарды ескере отырып) көз мемлекеттен баламалы немесе тиімдірек жеңілдіктерге құқығы бар тұлғаларға қатысты.

Толық нұсқаның 4-тармағына түсініктеме

83. Конвенциядағы толық нұсқадан кейінгі туынды жеңілдіктер туралы тармақты жасау Уағдаласушы мемлекеттердің салық жүйесі белгілі бір жеңілдікті шарттарды қамтитын мемлекеттердің резиденттеріне қатысты осы тармақтан туындауы мүмкін салық келісімдерінен пайда алу мүмкіндіктеріне қатысты пікірлеріне байланысты болады.

84. 1-бапқа түсініктемеде көрсетілгендей кейбір мемлекеттер өздерінің салық конвенцияларына "арнаулы салық режимдері" болып табылатын режимдердің

артықшылықтарын пайдаланатын байланысты тұлғаларға (7-тармақта айқындалғандай) төленетін табысқа қатысты нақты шарттық ережелерді және капиталға қатысты шартты шегерімді көздейтін ішкі заңнаманың ережелерін пайдаланатын байланысты тұлғаларға төленетін пайыздарға қатысты 11-бапты (1-бапқа түсініктеменің 107-тармағын қараңыз) қолдануға тыйым салатын ережелерді қосу керек деп санайды (1-бапқа түсініктеменің 85-100-тармақтарын қараңыз). Бұл мемлекеттер өздерінің конвенцияларына енгізілген кез-келген туынды жеңілдіктер туралы ережелер, егер олар баламалы бенефициарлар ретінде біліктілікке ие болса да, осындай байланысты тұлғаларға салық базасын төмендететін төлемдер жасауға тыйым салуды қалауы мүмкін. Осы пікірді қолдайтын мемлекеттер туынды артықшылықтар туралы тармақты келесідей жолмен қабылдай алады:

4. Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатын компанияның да осы Конвенцияда өзгеше түрде берілетін жеңілдіктерге құқығы бар, егер:

а) жеңілдік басқаша жолмен берілетін жағдайда және осы уақытты қамтитын кез келген он екі айлық кезеңнің кем дегенде жарты күнінде, дауыстардың жиынтық санының және оның акцияларының құнының кемінде 95 пайызы (және дауыстардың жиынтық санының және акциялардың кез келген лайықсыз классы құнының кемінде 50 пайызы) тікелей немесе жанама түрде баламалы бенефициарлар болып табылатын жеті немесе одан аз тұлғаға тиесілі болса, жанама иелік ету жағдайында әрбір аралық иеленуші білікті аралық иеленуші болып табылса, сондай-ақ

b) тұлғаның жалпы табысының 50 пайызынан азы және тексерілетін топтың жалпы табысының 50 пайызынан азы осы уақытты қамтитын салық кезеңі үшін резидент тұлғаның Уағдаласушы мемлекетінде осы Конвенцияда қамтылатын салықтар мақсатында резидент тұлғаның Уағдаласушы мемлекетінде шегеруге жататын тікелей немесе жанама түрде төлемдер түрінде айқындалғандай төленеді немесе есептеледі (кәдімгі коммерциялық қызмет барысында қызметтер немесе материалдық мүлік үшін коммерциялық төлемдерді қоспағанда, сондай-ақ тексерілетін топ жағдайында, топ ішіндегі транзакцияларды есепке алмағанда)

i) баламалы бенефициарлар болып табылмайтын тұлғаларға;

ii) осы баптың 5-тармағының негізінде немесе қосарланған салық салуды болдырмау туралы тиісті кешенді Конвенцияның осыған ұқсас ережесінің мәні бойынша баламалы бенефициарлар болып табылатын тұлғаларға;

iii) осы тармақта сипатталған компанияға қатысты байланысты тұлғалар болып табылатын және шегерілетін төлемге қатысты осы Конвенцияда ["Арнаулы салық режимін"айқындауды қамтитын Конвенция тармағына сілтеме] айқындалғандай ерекше салық режимін пайдаланатын баламалы бенефициарлар болып табылатын тұлғаларға, қосарланған салық салуды болдырмау жөніндегі тиісті кешенді

Конвенцияда осы конвенцияға енгізілген осы терминнің анықтамасына ұқсас арнайы салық режимінің анықтамасы болмаған жағдайда, бұл анықтаманың принциптері осы анықтаманың (v) кіші бөліміндегі талаптарды ескермей қолданылады; немесе

iv) осы тармақта сипатталған компанияға қатысты байланысты тұлғалар болып табылатын және Конвенцияда сипатталған үлгілердегі шартты шегерімдерден пайда көретін баламалы бенефициарлар болып табылатын тұлғаларға пайыздарды төлеуге қатысты [меншікті капиталға қатысты шартты шегерімдерге қатысты 11-баптың тармағына сілтеме].

85. Арнаулы салық режимдері мен капиталға қатысты шартты шегерімдер туралы ережелер олардың салық келісімдеріне енгізілуі керек деп санамайтын мемлекеттер туынды жеңілдіктер туралы тармақтың келесі нұсқасын пайдалануды жөн көруі мүмкін:

4. Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатын компанияның да осы Конвенцияда өзгеше түрде берілетін жеңілдіктерге құқығы бар, егер:

a) жәрдемақы басқаша жолмен берілетін жағдайда және осы уақытты қамтитын кез келген он екі айлық кезеңнің кем дегенде жарты күнінде, дауыстардың жиынтық санының және оның акцияларының құнының кемінде 95 пайызы (және дауыстардың жиынтық санының және акциялардың кез келген лайықсыз классы құнының кемінде 50 пайызы) тікелей немесе жанама түрде баламалы бенефициарлар болып табылатын жеті немесе одан аз тұлғаға тиесілі болса, жанама иелік ету жағдайында әрбір аралық иеленуші білікті аралық иеленуші болып табылса, сондай-ақ

b) тұлғаның жалпы табысының 50 пайызынан азы және тексерілетін топтың жалпы табысының 50 пайызынан азы осы уақытты қамтитын салық кезеңі үшін резидент тұлғаның Уағдаласушы мемлекетінде осы Конвенцияда қамтылатын салықтар мақсатында резидент тұлғаның Уағдаласушы мемлекетінде шегеруге жататын тікелей немесе жанама түрде төлемдер түрінде айқындалғандай төленеді немесе есептеледі (кәдімгі коммерциялық қызмет барысында қызметтер немесе материалдық мүлік үшін коммерциялық төлемдерді қоспағанда, сондай-ақ тексерілетін топ жағдайында, топ ішіндегі транзакцияларды есепке алмағанда)

i) баламалы бенефициарлар болып табылмайтын тұлғаларға;

ii) осы баптың 5-тармағының негізінде немесе қосарланған салық салуды болдырмау туралы тиісті кешенді Конвенцияның осыған ұқсас ережесінің мәні бойынша баламалы бенефициарлар болып табылатын тұлғаларға;

86. Алайда, кейбір мемлекеттер алдыңғы тармаққа енгізілген ережелерге сәйкес жасалған туынды артықшылықтар туралы тармақтың ережелері бастапқы мемлекетте шегерілетін төлемдерге қатысты салық келісімдерінің ережелерін теріс пайдаланудың қолайсыз тәуекелдерін тудырады деп санауы мүмкін. Ешқандай туынды жеңілдіктер

бермеудің орнына, бұл мемлекеттер бұл ережені шегерімге жатпайтын дивидендтермен шектей алады. Осы пікірді қолдайтын мемлекеттер баламалы ұстанымның бірінші бөлігін келесідей тұжырымдай алады:

4. Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатын компанияның да 10-бапқа сәйкес өзгеше түрде берілетін жеңілдіктерге құқығы бар, егер:

87. Жеңілдіктер 84-тармаққа немесе 85-тармаққа сәйкес тұжырымдалғанына қарамастан, туынды жеңілдіктер туралы 4-тармақ 2-тармаққа сәйкес білікті тұлға болып табылмайтын Уағдаласушы мемлекеттің резиденті табыстардың белгілі бір баптарына қатысты шарттық жеңілдіктер ала алатын балама критерийді белгілейді. Тұтастай алғанда, туынды жеңілдіктер алу критерийі Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатын компанияға, егер дауыстардың 95 пайызы және акцияларының құны тікелей немесе жанама түрде жеті немесе одан аз баламалы бенефициарларға тиесілі болса және компания салық базасын бүркемелеу критерийін қанағаттандырса, шарттық жеңілдіктер алуға құқық береді.

4-тармаққа сәйкес шарттық жеңілдіктерге үміткер компанияның дауыстары мен құнының кем дегенде 95 пайызы жеті немесе одан аз баламалы бенефициарларға тікелей немесе жанама түрде тиесілі болуы туралы талап акционерлердің елеулі санының баламалы бенефициарлар екенін анықтау қажеттілігімен байланысты әкімшілік жауапкершілікті болдырмауға бағытталған; ол сондай-ақ Ережеде көзделген жағдайларда көпұлтты топтың холдингтік компанияларына жеңілдіктер беруді көздейтін туынды жеңілдіктер критерийінің мақсатына сәйкес келеді.

88. А) тармақшасы иелік ету критерийін белгілейді. Осы критерий бойынша жеті немесе одан аз баламалы бенефициарлар компанияның жалпы дауысы мен құнының кемінде 95 пайызын құрайтын акцияларға және кез келген он екі айлық кезеңнің кем дегенде жартысында, оның ішінде жеңілдіктер басқаша берілетін кезеңді қамтығанда кез келген лайықсыз акциялар класының кем дегенде 50 пайызына тікелей немесе жанама иелік етуі керек. Жанама иелік ету жағдайында әрбір аралық иесі білікті аралық иесі болуы керек. "Білікті аралық иесі" термині 7-тармақта анықталған (төмендегі 151-154-тармақтарды қараңыз); келесі мысал осы анықтаманың 4-тармақ контекстінде қолданылуын көрсетеді:

- Мысал: HOLDCO – А мемлекетінің резидент компаниясы,Z мемлекетінің резидент компаниясы ZCO-толық меншігіндегі еншілес компания, оның өзі Х мемлекетінің резиденті ХСО-ның тікелей еншілес кәсіпорны болып табылады. ХСО акцияларының негізгі класы негізінен Х мемлекетіндегі қор биржасында үнемі бағасы белгіленеді. HOLDCO А және В мемлекеттері арасындағы шарттың 2-тармағына сәйкес жеңілдіктер алуға құқылы емес, өйткені ол резидент компанияның еншілес кәсіпорны болып табылады және үшінші мемлекеттегі қор биржасында бағасы белгіленеді. HOLDCO А мемлекетінде белсенді коммерциялық қызмет атқармайды, сондықтан 3-тармаққа сәйкес ешқандай жеңілдіктер алуға құқығы жоқ. HOLDCO А және В мемлекеттері

арасындағы Конвенцияның 11-бабына сәйкес басқа жағдайда жеңілдіктерге құқығы бар В мемлекетінде туындайтын пайыздарды алады. В мемлекеті мен Х мемлекеті арасындағы Табыс салығы туралы конвенцияның ережелеріне сәйкес ХСО А және В мемлекеттері арасындағы конвенцияға енгізілген терминнің анықтамасына сәйкес баламалы бенефициар ретінде жіктеледі.

ХСО жанама түрде барлық HOLDCO, ZCO акцияларына иелік еткенімен аралық меншік иесі ретінде А және В мемлекеттері арасындағы Конвенцияның 7-тармағының " білікті аралық иесінің" анықтамасын қанағаттандыруы керек, осылайша HOLDCO А және В мемлекеттері арасындағы шарттың 11-бабының В мемлекетінен алған пайыздарына қатысты жеңілдіктеріне ие бола алады.

Егер Z мемлекетінде Қосарланған салық салуды болдырмау туралы кешенді конвенция қолданылмаса, (немесе төмендегі 153-тармақта ұсынылғандай білікті аралық иеленушінің анықтамасы тұжырымдалған болса, мұндай келісім жарамды, бірақ ZCO " Арнаулы салық режимінен" немесе капиталға қатысты шартты шегерімдерден пайда көреді) ZCO білікті аралық иесі болып табылмайды және а) тармақшасының талаптары қанағаттандырылмайды, сондықтан HOLDCO 4-тармаққа сәйкес шарттық жеңілдіктерге құқығына ие болмайды.

89. b) тармақша 4-тармақтың мақсаттарында қолданылатын салық базасын бүркемелеуге арналған критерийді белгілейді. Бұл критерий 2-тармақтың f) тармақшасының (ii) тармақшасындағы салық базасын бүркемелеу критерийіне ұқсас, (төменде қараңыз) тек тиісті емес тұлғалардың тізімі әр түрлі болып табылады.

- компанияның резидент мемлекетіндегі салығын есептеу кезінде салық салу мақсатында шегеруге жататын тиісті емес тұлғаларға төлемдер түріндегі жеңілдіктер сұралатын, төленетін немесе есептелетін уақытты қамтитын салық кезеңі үшін компанияның жалпы табысының 50 пайызынан азы (және тексерілетін топ болса, тексерілетін топтың жалпы табысының 50 пайызынан азы), және

- шарттық жеңілдіктерге үміткер компанияның резиденттік мемлекетінде тексерілетін топтың кез келген мүшесінің салығын есептеу кезінде салық салу мақсатында шегеруге жататын тиісті емес тұлғаларға төлемдер түріндегі жеңілдіктер сұралатын, төленетін немесе есептелетін уақытты қамтитын салық кезеңі үшін тексерілетін топтың жалпы табысының 50 пайызынан азы (егер тексерілетін топ болса)

90. 7-тармақ в) тармақшасында қолданылатын "тексерілетін топ" және "жалпы табыс" терминдерінің анықтамасын қамтиды. Сонымен қатар, алдыңғы абзацта қолданылған "тиісті емес тұлғалар" термині мыналарды білдіреді:

- егер 4-тармақ жоғарыдағы 84-тармақта көрсетілгендей жолмен жасалса, 7-тармақтағы осы терминнің анықтамасына сәйкес баламалы бенефициарлар болып табылмайтын тұлғалар, сондай-ақ осы анықтамаға сәйкес баламалы бенефициарлар болып табылатын, бірақ келесі үш санаттың біріне жататын тұлғалар:

1. Олар осы Конвенцияның немесе тиісті Конвенцияның 5-тармағына сәйкес бас компания болып табылатындығына байланысты баламалы бенефициарлар болып табылады;

2.Олар 4-тармаққа сәйкес шарттық жеңілдіктер алуға ұмтылатын компаниямен байланысты тұлғалар (7-тармақта анықталғандай) және төлемге қатысты арнаулы салық режимін пайдаланады немесе

3. Сыйақы төлемдерін ескере отырып, олар 4-тармаққа сәйкес шарттық жеңілдіктер алғысы келетін компаниямен байланысты тұлғалар (7-тармақта анықталғандай) болып табылады және капиталға қатысты шартты шегерімдерден пайда көреді.

- Егер 4-тармақ жоғарыдағы 85-тармақта көрсетілгендей жолмен жасалса, 7-тармақтағы осы терминнің анықтамасына сәйкес баламалы бенефициарлар болып табылмайтын тұлғалар, сондай-ақ осы анықтамаға сәйкес осы Конвенцияның немесе тиісті Конвенцияның 5-тармағына сәйкес олардың бас компания болып табылатындығы негізінде ғана баламалы бенефициарлар болып табылатын тұлғалар,

91. Төмендегілер 4-тармаққа сәйкес салық базасын бүркемелеуге арналған критерийді көрсетеді:

- Мысал: X компаниясы X мемлекетінің резиденті, Y мемлекетінің резиденті болып табылатын Y компаниясына иелік етеді. Y компаниясы 4-тармаққа сәйкес A және B мемлекеттері арасындағы Конвенциядан жеңілдіктер алғысы келетін B мемлекетінің резиденті болып табылатын B компаниясына иелік етеді. X компаниясы баламалы бенефициар болып табылады, ал Y компаниясы A және B мемлекеттері арасындағы шарттың 7-тармағындағы осы терминдердің анықтамаларына сәйкес білікті аралық иесі болып табылады.

Тиісінше, B компаниясы а) тармақшасына сәйкес иелік ету критерийін қанағаттандырады, өйткені біріншіден, баламалы бенефициар X компаниясы B компаниясының жиынтық дауыстары мен құнының кемінде 95 пайызын және акциялардың кез келген лайықсыз класының кемінде 50 пайызын білдіретін акцияларға жанама иелік етеді (7-тармақта анықталғандай), екіншіден, әрбір аралық иесі (яғни Y компаниясы) білікті аралық иесі болып табылады.

Қарастырылып отырған салық кезеңі үшін B компаниясының жалпы табысы A мемлекетінде туындайтын 100 пайыздан және B мемлекетінің заңнамасына сәйкес салықтан босатылған үшінші мемлекеттен 200 дивидендтен тұрады. B компаниясы 100 пайызға қатысты келісімшарттық жеңілдіктер сұрайды. B мемлекетінің заңнамасына сәйкес B компаниясы, Y компаниясы және X компаниясы жалпы салықтық шоғырландыруға немесе үш компанияға пайда мен залалды бөлуге мүмкіндік беретін басқа режимге қатысуға құқығы жоқ және оларда шығындарды бөлудің қандай бір режимі қарастырылмаған. Тиісінше, бұл мысалда тексерілетін топ жоқ. B компаниясының жалпы табысы 100 құрайды (A мемлекетінде пайда болатын пайыздар) . Егер B компаниясы алдыңғы тармақта сипатталған тиісті емес тұлғаларға 50-ден кем

емес мөлшерде салық базасын бүркемелейтін төлемдер жүргізсе, В компаниясы в) тармақшасына сәйкес салық базасын бүркемелеу критерийін қанағаттандырмайды.

5-тармақ (толық нұсқа): бас компания

Тек толық нұсқа

5. Осындай компаниядан және оның тікелей және жанама еншілес компанияларынан тұратын компаниялардың көпұлтты тобының бас компаниясы ретінде жұмыс істейтін Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатын компания резидент білікті тұлға болып табылатынына қарамастан, осы көпұлтты корпоративтік топтың мүшелеріне төленетін дивидендтер мен пайыздарға қатысты осы Конвенцияға сәйкес жеңілдіктер алуға құқығы бар. Осы мақсатта компания тек бас компания болып саналады:

a) мұндай компанияны бақылау мен басқарудың негізгі орны ол резиденті болып табылатын Уағдаласушы мемлекетте орналасқан;

b) көпұлтты корпоративтік топ кем дегенде төрт мемлекетте резидент болып табылатын және белсенді коммерциялық қызметті жүзеге асыратын компаниялардан тұрады, ал төрт мемлекеттің (немесе төрт мемлекет тобының) әрқайсысында жүзеге асырылатын қызмет топтың жалпы табысының кемінде 10 пайызын құрайды;

c) осындай компанияның резидент Уағдаласушы мемлекетінен басқа кез келген бір мемлекетте жүзеге асырылатын көпұлтты корпоративтік топтың қызметі топтың жалпы табысының 50 пайызынан азын әкеледі;

d) мұндай компанияның жалпы табысының 25 пайызынан аспайтын бөлігі екінші Уағдаласушы мемлекеттен түседі;

e) мұндай компания өзінің резидент Уағдаласушы мемлекетінде осы баптың 3-тармағында көрсетілген тұлғалар сияқты табыстарға салық салу қағидаларына бағынады; сондай-ақ

f) мұндай компанияның жалпы табысының 50 пайызынан азы және тексерілетін топтың жалпы табысының 50 пайызынан азы 2-тармақтың a), b), c) немесе e) тармақшаларына сәйкес осы Конвенцияның жеңілдіктеріне құқығы бар мемлекеттердің ешқайсысының резиденті болып табылмайтын тұлғаларға компанияның резидент (қызметтер немесе материалдық мүлік үшін әдеттегі коммерциялық қызмет барысында коммерциялық төлемдерді, осындай компанияға қатысты байланысты тұлға болып табылмайтын банк алдындағы қаржылық міндеттемелерге қатысты төлемдерді, және тексерілетін топ жағдайында, топішілік операцияларды қоспағанда) Уағдаласушы мемлекетінде осы Конвенцияны қамтитын салықтардың мақсаттары үшін шегерілетін төлемдер түрінде тікелей немесе жанама түрде төленеді немесе есептеледі.

Егер осы тармақтың b), c) немесе d) тармақшаларының талаптары тиісті салық кезеңінде орындалмаса, егер алдыңғы төрт салық кезеңінің жалпы табысын орташаландыру кезінде талап етілетін коэффициенттер сақталса, олар орындалды деп есептеледі.

Толық нұсқаның 5-тармағына түсініктеме

92. 5-тармақта бас компания болып табылатын және 2-тармаққа сәйкес білікті тұлға болып табылмайтын Уағдаласушы мемлекеттің резиденті соған сәйкес баламалы критерий жазылады, көпұлтты корпоративтік топ мүшелері төлейтін дивидендтер мен пайыздарға қатысты шарттық жеңілдіктер ала алады. Бас компанияның көпұлтты корпоративтік тобы компанияны және оның тікелей және жанама еншілес компанияларын білдіреді (және жоғары деңгейлі компанияларды қамтымайды).

93. Бас компания ретінде жеңілдіктер алуға үміткер компания алты шартты қанағаттандыруы керек. Біріншіден, a) тармақшасына сәйкес 7-тармақта айқындалғандай бас компанияны басқару мен бақылаудың негізгі орны ол резиденті болып табылатын Уағдаласушы мемлекетте орналасуға тиіс. Осындай критерий биржаларда көрсетілген компанияларға қолданылады. Кіші бөлім (ii) "Бастапқы басқару және бақылау орнын" анықтау (ii) кейбір шектеулі жағдайларда кіші топты (мысалы, аймаққа жауапты кіші топты) басқаруды бүкіл байланысты компаниялар тобы үшін жоғары деңгейлі компания болып табылмайтын компания көбірек жүзеге асыра алатындығына мүмкіндік береді және кейбір жағдайларда төменгі деңгейдегі компания бас компанияның критерийін қанағаттандыра алады.

94. Екіншіден, b) тармақшасына сәйкес көпұлтты корпоративтік топ кемінде төрт Мемлекетте (Уағдаласушы мемлекеттердің кез келгенін қоса алғанда) белсенді коммерциялық қызметті (3-тармақта айқындалғандай)жүргізетін резидент компаниялардан тұруы тиіс, төрт мемлекеттің әрқайсысында (немесе төрт мемлекет тобында) коммерциялық қызмет жүргізетін кәсіпорындар топтың жалпы табысының кем дегенде 10%-ын құрауы керек. Бұл талапты қолдану келесі мысалмен суреттелген:

- Мысал: X компаниясы X мемлекетінің резиденті және одан және оның тікелей және жанама еншілес компаниялары – X, A, B, C, D, E және F резидент мемлекеттерінен тұратын көпұлтты корпоративтік топтың мүшесі болып табылады. Осы компаниялардың әрқайсысының 01 және 02 жыл ішінде алған жалпы табысы келесідей көрсетілген:

Мемлекет	01 жыл	02 жыл
X	45	60
A	25	12
B	10	20
C	10	12
D	7	10
E	10	9
F	5	7
Жалпы	112	130

01 жыл ішінде осы топтың жалпы табысының 10 пайызы 11,20 құрайды. Тек X және A мемлекеттеріндегі компаниялар биылғы b) тармақшасының талаптарын

қанағаттандырады. Қалған мемлекеттер осы талапты орындау үшін топтарға біріктірілуі мүмкін. B және C мемлекеттерінің жалпы табысы 20, ал D, E және F мемлекеттерінің жалпы табысы 22 болғандықтан, бұл екі ел тобын в) тармақшасының мақсаттары үшін топтың үшінші және төртінші мүшелері ретінде қарастыруға болады.

02 жыл ішінде жалпы табыстың 10 пайызы 13 құрайды. Бұл талапты тек X және B мемлекеттеріндегі компаниялар ғана қанағаттандырады. A және C мемлекеттерінің жалпы табысы 24, ал D, E және F мемлекеттерінің жалпы табысы 26 болғандықтан, бұл екі ел тобын в) тармақшасының мақсаттары үшін топтың үшінші және төртінші мүшелері ретінде қарастыруға болады. Топта A мемлекетін B мемлекетінің алмастыруы бұл мақсатқа ешқандай қатысы жоқ. Топтардың құрамы жыл сайын өзгеруі мүмкін.

95. Үшіншіден, c) тармақшасына сәйкес осындай компанияның резидент Уағдаласушы мемлекетінен басқа кез келген бір мемлекетте әрекет ететін көпұлтты корпоративтік топтың кәсіпорындары топтың жалпы табысының (7) тармағында айқындалғандай) 50 пайызынан азын әкелуге тиіс. Уағдаласушы мемлекетте көпұлтты корпоративтік тобы топтың жалпы табысының 50 немесе одан да көп пайызын әкелетін компания бұл шартты қанағаттандырмайды.

96. Төртіншіден, d) тармақшаға сәйкес компанияның жалпы табысының 25 пайызынан аспайтын бөлігі екінші Уағдаласушы мемлекеттен алынуы мүмкін. Алдыңғы абзацта сипатталған үшінші шарттан айырмашылығы, бұл шарт тек көпұлтты корпоративтік топ мүшелері алған жалпы табысты емес, бас компания мәртебесін алуға ұмтылатын компания алған жалпы табысты ғана қарастырады.

97. Бесіншіден, e) тармақшасына сәйкес мұндай компания өзінің резидент Уағдаласушы мемлекетінде 3-тармақта сипатталған тұлғалар сияқты табыстарға салық салу қағидаларына бағынуға тиіс. Демек, мұндай компания бас компанияның ережелеріне емес, резидент Уағдаласушы мемлекетте белсенді коммерциялық қызметпен айналысатын компаниялар үшін корпоративтік салық салудың жалпы ережелеріне бағынуға тиіс.

98. Алтыншыдан, f) тармақшасына сәйкес мұндай компания салық базасын бүркемелеуге арналған өлшемшартты қанағаттандыруы тиіс, салық базасын бүркемелейтін төлемдер компанияға қатысты байланысты тұлға болып табылмайтын банк алдындағы қаржылық міндеттемелерге қатысты төлемдерді қамтымайтындығын қоспағанда, 2-тармақтың f) тармақшасының (ii) тармақшасында сипатталған салық базасын бүркемелеуге арналған өлшемшартқа жалпы ұқсас. Мысалы, 2-тармақтың f) тармақшасындағы салық базасын бүркемелеу критерийінен айырмашылығы, компанияның байланысты тұлғасы болып табылмайтын банкке төлейтін пайыздық төлемдер 5-тармаққа сәйкес салық базасын бүркемелейтін төлем ретінде

қарастырылмайды. 7-тармаққа салық базасын бүркемелеу критерийі мақсатында қолданылатын "тексерілетін топ" және "жалпы табыс" терминдерінің анықтамасы кіреді.

99. 2-тармақтың d) тармақшасының салық базасын бүркемелеуге арналған критерийге қолданылатын жоғарыда аталған 33-тармақта түсіндірілгендей "Арнаулы салық режимдерін" білдіретін режимдерден пайда көретін байланысты тұлғаларға төленетін табысқа қатысты нақты шарттық ережелерді қолдануға тыйым салатын және капиталға қатысты шартты шегерімді көздейтін ішкі заңнама ережелерінен пайда көретін байланысты тұлғаларға төленетін пайыздарға 11-бапты қолдануға тыйым салатын мемлекеттерге "тиісті емес тұлғалар", Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резиденті болып табылғанымен, өзі жүргізген немесе есептейтін шегерімдерге қатысты осындай арнаулы салық режимдерін немесе шартты шегерімдерді пайдаланатын тұлғалар санатына қосу үшін f) тармақшасында көзделген салық базасын бүркемелеу критерийін өзгерту талап етілуі мүмкін. Мұны f) тармақшасын келесідей өзгерту арқылы жасауға болады:

f) осындай компанияның жалпы табысының 50 пайызынан азы және тексерілетін топтың жалпы табысының 50 пайызынан азы компанияның резидент Уағдаласушы мемлекетінде осы Конвенцияда қамтылатын салықтардың мақсаттары үшін шегерілетін төлемдер түрінде тікелей немесе жанама түрде төленеді немесе есептеледі (қызметтер немесе материалдық мүлік үшін әдеттегі коммерциялық қызмет барысында коммерциялық төлемдерді, осындай компанияға қатысты байланысты тұлға болып табылмайтын банк алдындағы қаржылық міндеттемелерге қатысты төлемдерді, және тексерілетін топ жағдайында, топішілік операцияларды қоспағанда):

i) 2-тармақтың a), b), c) немесе e) тармақшаларына сәйкес осы Конвенция бойынша жеңілдіктер алуға құқығы бар мемлекеттердің ешқайсысының резиденті болып табылмайтын тұлғаларға;

ii) осындай компаниямен байланысты және шегерілетін төлемге қатысты Конвенцияда айқындалғандай ["Арнаулы салық режимін" айқындауды қамтитын Конвенция тармағына сілтеме] ерекше салық режимін пайдаланатын тұлғаларға; немесе

iii) осы тармақта көрсетілген компанияға қатысты байланысты тұлғалар болып табылатын және [меншікті капиталға қатысты шартты шегерімдерге қатысты 11-баптың тармағына сілтеме] сипатталған типтегі шартты шегерімдерден пайда көретін тұлғаларға пайыздарды төлеуге қатысты.

100. 5-тармақтың алты шарты компания Конвенцияға сәйкес жеңілдіктер сұрайтын дивидендтер немесе пайыздар алған салық жылына қатысты тексерілуі керек.

Тиісті салық жылы үшін жоғарыда сипатталған екінші, үшінші немесе төртінші шарттарды қанағаттандырмайтын компания, егер ол алдыңғы төрт салық кезеңі үшін талап етілетін коэффициенттерді орташаландыру арқылы осындай шарттарды

қанағаттандыратын болса (келісімшарт бойынша жеңілдік сұралатын төлемді қамтитын салық кезеңін қамтымайтын болса), бас компания ретінде қарастырылуы мүмкін.

5-тармақ (Қысқартылған нұсқа) / 6 (Толық нұсқа): дискрециялық көмек

Қысқартылған және толық нұсқалар

5/6. Егер Уағдаласушы мемлекеттің резиденті осы баптың 2 тармағының ережелеріне сәйкес білікті тұлға болып табылмаса және 3-тармаққа сәйкес жеңілдіктер алуға құқығы болмаса [немесе 4 (қысқартылған нұсқа)] [, 4 немесе 5 (толық нұсқа)], осы Конвенцияның алдыңғы ережелеріне сәйкес жеңілдіктерді беруден бас тартқан Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органы осы Конвенцияның нысаны мен мақсатын ескере отырып, мұндай резидент осындай құзыретті органның талаптарын қанағаттандырған жағдайда ғана оның ұйымы да, сатып алуы да, мазмұны да, қызметін жүргізуі де оның негізгі мақсаттарының бірі ретінде осы Конвенция бойынша жеңілдіктер алуға бағытталмағанын дәлелдей алса осы Конвенция бойынша жеңілдіктер немесе табыстың немесе капиталдың нақты бабына қатысты жеңілдіктер бере алады. Осы тармаққа сәйкес басқа Мемлекеттің резиденті сұрау салған Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органы сұрау салуды қанағаттандыру немесе қабылдамау алдында осы басқа Мемлекеттің құзыретті органымен консультация жүргізеді.

5-тармаққа түсініктеме (қысқартылған нұсқа) / 6 (толық нұсқа)

101. Қысқартылған нұсқаның 5-тармағы және толық нұсқаның 6-тармағы, егер баптың алдыңғы тармақтарына сәйкес Уағдаласушы мемлекеттің резидентінің Конвенцияның жеңілдіктеріне құқығы болмаса бұл резидент осы тармақтарға сәйкес жеңілдіктер беруден бас тартқан мемлекеттің құзыретті органынан осы жеңілдіктерді беруді талап ете алатындығын көздейді. Қысқартылған және толық нұсқалардың арасындағы жалғыз айырмашылық Конвенцияның жеңілдіктері басқаша түрде берілетін баптың тармақтарына сілтеме жасауға қатысты.

102. Егер сұрау салу 5-тармаққа (оңайлатылған нұсқа) немесе 6-тармаққа (кеңейтілген нұсқа) сәйкес жасалса, осы сұрау салынған құзыретті орган осы Конвенцияның нысаны мен мақсатын назарға ала отырып, егер сұрау салған тұлға құзыретті органға оның ұйымы, сатып алуы қызметі, мазмұны да, қызметін жүргізуі де осы Конвенцияға сәйкес оның негізгі мақсаттарының бірі ретінде пайда алуды көздемейтінін дәлелдесе ғана осы Конвенцияда көзделген жеңілдіктерді немесе табыстың немесе капиталдың нақты бабына қатысты жеңілдіктерді бере алады. Осылайша, Конвенцияда көзделген жеңілдіктерді алудың негізгі мақсатымен Уағдаласушы мемлекеттердің бірінде операцияларды жүзеге асыратын тұлғаларға осы тармаққа сәйкес Конвенцияның жеңілдіктері берілмейді.

103. Осы тармаққа сәйкес жеңілдіктер алу үшін, тұлға жеңілдіктер сұралатын мемлекеттің құзыретті органын талаптарын қанағаттандыру үшін біріншіден, компанияны құру, сатып алу, ұстау және өз қызметін жүргізу үшін нақты салықтық

емес коммерциялық себептердің болғанын, екіншіден, жеңілдіктер беру Конвенцияның нысаны мен мақсатына қайшы келмейтінін анықтауы керек. Уағдаласушы мемлекет резиденті компаниясының құрылуы да, сатып алынуы да, ұсталуы да, қызметін жүргізуі де негізгі мақсаттардың бірі ретінде Конвенцияға сәйкес жеңілдіктер алудың көздемегенін айқындау үшін құзыретті орган әдетте ескеретін факторлардың бірі резиденттің өзінің резиденттік мемлекетімен салықтық емес байланысының болуын анықтауда. Мысалы, үшінші мемлекетте бас компаниясы бар резидент еншілес компания жағдайында Конвенцияда көзделген тиісті ұстап қалу мөлшерлемесінің, ең болмағанда, көз мемлекеті мен үшінші мемлекет арасындағы Табыс салығы туралы келісімдегі тиісті ұстап қалу мөлшерлемесі сияқты төмен болуы фактісі басқа Уағдаласушы мемлекетпен байланыстың немесе қарым-қатынастың дәлелі болып табылмайды. Сол сияқты, Конвенцияға қатысушы мемлекетпен қатынастар немесе байланыс Салық конвенциялары желісінің болуын қоса алғанда, шартқа қатысушы мемлекеттің тиімді ішкі заңдарын пайдалану ниетінен туындамайды.

104. Бұдан басқа, егер сұратылған көмек өтініш берушінің резидент мемлекетінде де, көз мемлекетінде де, екі Уағдаласушы мемлекеттің ішкі заңнамасын, Конвенцияның ережесін, нысаны мен мақсатын ескере отырып, табыс бабына салықтың немесе ең төменгі салықтың болмауына әкеп соқтырса, дискрециялық көмек әдетте берілмеуі мүмкін. Мысалы, қосарланған салық салудан босату гибридті қаржы құралын пайдалану арқылы жүзеге асырылуы мүмкін, бұл құралдан алынатын табыс резидент Мемлекетте салықтан босату деп есептелетін көз мемлекетте шегерім жасалады. Екінші жағынан, екі мемлекетте де салықтың болмауы немесе оның минималды болуы бір мемлекеттің резидент компаниясы төлеуші компания акцияларының едәуір бөлігін иеленетін басқа мемлекеттің резидент компаниясына төлейтін дивидендтер болған жағдайда егер Конвенцияның ережелері Уағдаласушы мемлекеттер бұл дивидендтерге екі мемлекетте де төмен салық салынады немесе мүлдем салық салынбайды деп болжағанын куәландырса Конвенцияның нысаны мен мақсатына қайшы келмеуі мүмкін.

105. Осы тармақты қолдануға қатысты болуы мүмкін барлық фактілер мен жағдайлардың толық тізімін ұсыну мүмкін болмаса да, мұндай фактілер мен жағдайлардың мысалдары бұл резидент салықтық емес себептермен жақында бейрезидентпен сатып алған ұзақ мерзімді ұйым ба, резидент белсенді коммерциялық қызмет жүргізеді ме, жеңілдіктер сұралған резиденттің табысы қосарланған салық салуға жатады ма, резидентті құру немесе пайдалану салық салудан босатуға немесе табыс салығын төмендетуге әкеледі ме, сұрау салған резиденттің тарихы, құрылымы, меншігі және қызметі болып табылады.

106. Тармақтағы "оның негізгі мақсаттарының біріне" сілтеме салық келісімі бойынша жеңілдіктер алу ұйымды құру, сатып алу немесе ұстау және оның қызметін жүзеге асыру үшін жалғыз немесе басым мақсат болмауы керек дегенді білдіреді.

Негізгі мақсаттардың кем дегенде біреуі келісімшарттық жеңілдіктер алу болғаны жеткілікті. Егер құзыретті орган іске қатысты барлық фактілер мен мән-жайларды назарға ала отырып, Конвенцияға сәйкес жеңілдіктер алу негізгі мақсат емес екенін және ұйымды құру, сатып алу немесе ұстау және оның қызметін жүзеге асыру үшін негіз бола алмайтынын айқындаса, ол осы тұлғаға табыстың немесе капиталдың нақты бабына қатысты осы жеңілдіктерді бере алады. Алайда, егер ұйымды құру, сатып алу немесе ұстау және оның қызметін жүзеге асыру бірқатар конвенцияларға сәйкес пайда алу мақсатында жүзеге асырылса, басқа конвенцияларға сәйкес пайда алу бір Конвенцияға сәйкес пайда алудың осы операциялардың негізгі мақсаты ретінде қарастырылуына кедергі болады деп есептемеу керек.

107. Осы тармаққа сәйкес сұрау салуды әдетте бір Уағдаласушы мемлекеттің резиденті екінші Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органына жіберсе де, бір Уағдаласушы мемлекеттің резиденті осы тармаққа сәйкес көмек көрсету туралы өзінің резиденттік мемлекетінің құзыретті органынан сұрау салуы мүмкін жағдайлар болуы мүмкін. Бұл резиденттік мемлекет сұраған келісімшарттық жеңілдіктерді, мысалы, қосарланған салық салуды жою туралы 23 А және 23 В баптарының ережелеріне сәйкес жеңілдіктер берген жағдайда орын алады.

108. Осы тармақ құзыретті органның дискрециялық көмегінің кең ауқымын ұсынады және құзыретті орган осы дискрециялық көмекті осы тармақтың талаптарына сәйкес жүзеге асырғанға дейін құзыретті органның шешімі Конвенцияның ережелеріне сәйкес емес салық салуға әкеп соқтыратын әрекет болып табылады деп есептеуге болмайды (25-баптың 1-тармағын қараңыз). Алайда, бұл тармақ құзыретті органнан шешім қабылдамас бұрын тиісті фактілер мен жағдайларды қарастыруды талап етеді және осы басқа Мемлекеттің резиденті жасаған жеңілдіктер беру туралы өтінішті қанағаттандырмас немесе қабылдамас бұрын, екінші Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органымен кеңесу керек. Бірінші талап құзыретті органның әрбір сұрау салуды нақты қарауын қамтамасыз етуге бағытталған, ал екінші Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органымен консультациялар жүргізу туралы талап Уағдаласушы мемлекеттердің осыған ұқсас істерді дәйекті түрде қарауын және олар бойынша өз шешімін нақты істің фактілері мен мән-жайлары негізінде негіздей алуын қамтамасыз етуге тиіс. Алайда консультациялар процесі сұрау салынған құзыретті органның консультациялар өткізілетін құзыретті органның келісімін алуын талап етпейді.

109. Осы тармаққа сәйкес сұрау салынған құзыретті орган сұрау салушы салық төлеушіге Конвенцияда көзделген барлық жеңілдіктерді бере алады немесе тек белгілі бір жеңілдіктер бере алады. Мысалы, ол тек 3-тармаққа ұқсас белгілі бір табыс бабы бойынша жеңілдіктер бере алады. Сонымен қатар, құзыретті орган кез-келген көмектің ұзақтығына уақыт шектеулерін белгілеу сияқты шарттарды белгілей алады.

110. Осы тармаққа сәйкес шешім қабылдауға сұрау салу оған қатысты сұрау салу жасалған тұлға ұйым құрылғанға дейін (мысалы, шешім шығару туралы сұрау салу

арқылы) немесе құрылғаннан, сатып алынғаннан немесе ұсталғаннан кейін берілуі мүмкін. Алайда, жеңілдіктер сұралмай тұрып, сұраныс берілуі керек. Егер құзыретті орган жеңілдіктерге рұқсат етілуі мүмкін деп анықтаса, жеңілдіктер шарттың тиісті ережесі күшіне енген мерзімнен кешіктірмей немесе іске қатысты барлық фактілер мен мән-жайлар жеңілдіктерді қолдануды негіздейді деп болжай отырып, оған қатысты сұрау салынған тұлғаның ұйымы құрылған немесе сатып алынған сәтке дейінгі күн өтіп кеткен соң рұқсат етіледі деп күтілуде.

111. Осы тармаққа сәйкес жеңілдіктер беру туралы сұрау салуды алатын құзыретті орган бұл сұрау салуды жедел өңдеуге тиіс.

112. Дискрециялық көмекке сұрау салуларды қараудың ресурстық салдарын азайту және жиі сұрау салуларды болдырмау үшін Уағдаласушы мемлекет оның пікірінше, дискрециялық көмек критерийлеріне сәйкес келетін және сәйкес келмейтін істер түрлеріне қатысты нұсқаулықтарды жариялауды пайдалы деп санауы мүмкін. Алайда, Уағдаласушы мемлекет сұрау салушыларға қоятын кез келген әкімшілік шарттар, егер олар құзыретті органның жеңілдіктер беру туралы талаптарын қанағаттандыру мүмкіндігі бар деп есептесе, тұлғаларға сұрау салуға кедергі жасамауға тиіс.

6-тармақ (қысқартылған нұсқа) / 7 (толық нұсқа): анықтамалар

Анықтамалар (кіріспе)

Қысқартылған және толық нұсқалары

6/7. Осы баптың осы және алдыңғы тармақтарының мақсаттары үшін:

113.Қысқартылған нұсқаның 6-тармағы және толық нұсқаның 7-тармағы осы тармақтардың, сондай-ақ мақаланың алдыңғы тармақтарының мақсаттары үшін қолданылатын бірқатар анықтамаларды қамтиды. Бұл анықтама бүкіл Конвенцияда қолданылатын Конвенцияның 3, 4 және 5-баптарында қамтылған ұйғарымдарды толықтырады.

"Танылған қор биржасы" термині

Қысқартылған нұсқа

а) "Танылған қор биржасы" термині мынаны білдіреді:

(i) кез келген Уағдаласушы мемлекеттің заңнамасына сәйкес құрылған және реттелетін кез келген қор биржасы; сондай-ақ

(ii) Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдарымен келісілген кез келген басқа қор биржасы;

Толық нұсқа

а) "танылған қор биржасы" термині мынаны білдіреді:

(i) [қол қою кезінде келісілген қор биржаларының тізімі]; және

(ii) Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдарымен келісілген кез келген басқа қор биржасы;

Қысқартылған нұсқаның "танылған қор биржасына" анықтамасына түсініктеме

114. "Танылған қор биржасы" анықтамасының (i) кіші бөлімі жеңілдетілген нұсқада кез келген Уағдаласушы мемлекеттің заңнамасына сәйкес құрылған және реттелетін барлық қор биржаларына қолданылады. Бұл жалпы сілтеме осы мемлекеттердің әрқайсысында құрылған қор биржаларының тізімін қажет етпейді.

115. Анықтаманың (ii) кіші бөлімі құзыретті органдарға баптың 1-ден 6-ға дейінгі тармақтарының мақсаттары үшін кез келген басқа қор биржасын "танылған қор биржасы" ретінде қарауға келісуге мүмкіндік береді. Үшінші мемлекеттерде құрылған қор биржаларын "танылған қор биржалары" ретінде қарастыру мүмкіндігі, қаржы нарықтарының жаһандануы және кейбір ірі қаржы орталықтарының танымалдылығы көптеген биржада бағасы белгіленетін компаниялардың акцияларының бірнеше қор биржасында және Уағдаласушы мемлекеттерден тыс жерде құрылған қор биржаларында белсенді түрде саудалануына әкелгенін ескереді. (ii) кіші бөлімде көрсетілген келісімге Конвенция бойынша келіссөздер кезінде немесе одан кейінгі кез келген уақытта қол жеткізуге болады. Төмендегі 117 және 119-тармақтарда Уағдаласушы мемлекеттерден тыс жерде құрылған қор биржаларына "танылған қор биржасы" анықтамасын қолдануға қатысты қосымша түсініктемелер берілген.

Толық нұсқаның "танылған қор биржасы" анықтамасына түсініктеме

116. "Танылған қор биржасының" егжей-тегжейлі нұсқадағы анықтамасы (I) кіші бөлімге екі Уағдаласушы мемлекет Конвенцияға қол қойылған сәтте теңдестіруге келісетін қор биржаларын қамтиды. Бұған әдетте биржаларда тіркелген және осы мемлекеттердің резиденттері болып табылатын компаниялар мен ұйымдардың акциялары белсенді түрде саудаланатын Уағдаласушы мемлекеттерде құрылған қор биржалары кірсе де, анықтамада көрсетілуге тиіс қор биржалары Уағдаласушы мемлекеттердің бірінде құрылуы міндетті емес. Бұл ретте қаржы нарықтарының жаһандануы және кейбір ірі қаржы орталықтарының танымалдылығы биржаларда бағасы белгіленетін компаниялардың акцияларының бірнеше қор биржасында және осы компаниялардың резиденттік мемлекетінен тыс орналасқан қор биржаларында белсенді түрде саудалануына әкеліп соқтырғаны мойындалады.

117. (i) кіші бөлімге енгізілетін тізімге нақты қор биржаларының атаулары кіруі мүмкін. Сондай-ақ ол бірқатар қор биржаларының жалпы сипаттамасын қамтуы мүмкін , олардың әрқайсысы "танылған қор биржасы" болады. Мысалы, Америка Құрама Штаттарында мұндай жалпы сипаттама келесідей болуы мүмкін: "АҚШ-тың Бағалы қағаздар және биржалар жөніндегі комиссиясы АҚШ-тың 1934 жылғы Қор биржалары туралы заңына сәйкес бүкіламерикалық қор биржасы ретінде тіркелген кез келген қор биржасы". Егер Уағдаласушы мемлекеттер ресми түрде танылған Еуропалық Одақтың қор биржаларын қамтуды қаласа, онда мұндай жалпы сипаттама келесідей болуы мүмкін: "Еуропалық Одаққа мүше немесе Еуропалық экономикалық кеңістік туралы

келісімге қатысушы мемлекеттерде құрылған және Еуропалық Одақтың қаржы құралдары нарықтары туралы директивасымен (түзетілген 2004/39/ЕС директивасы) немесе кез келген келесі Директивамен реттелетін кез келген қор биржасы".

118. Анықтаманың (ii) кіші бөлімі Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдарына Конвенцияға қол қою сәтінде анықтамада көрсетілген қор биржаларының тізімін кейінгі келісім арқылы толықтыруға мүмкіндік береді.

119. Анықтамаға енгізілетін қор биржалары осы қор биржасында тізімделген компаниялардың акцияларының шынымен биржада бағасы белгіленуін қамтамасыз ететін биржалық баға ұсыныстарын алу шарттарын белгілеуі керек. Қор биржасы анықтамада көрсетілуін немесе кейіннен осы тізімге алдыңғы тармақта айтылған құзыретті органмен келісім негізінде қосылуын анықтаған кезде келесі факторларды ескеру қажет:

- Биржалық баға белгілеуді алу шарты бойынша қандай талаптар / стандарттар бар?
- Ең төменгі қаржылық стандарттарды қоса алғанда, қор биржасында баға белгілеуді жалғастыру үшін қандай талаптар/стандарттар бар?
- Акциялары қор биржасында саудаланатын компаниялар үшін қаржылық есептілікті жариялаудың және/немесе салық декларациясын тапсырудың жылдық/ аралық талаптары қандай?
- Күнтізбелік жылы биржада айналыстағы акциялардың көлемі қандай?
- Қор биржасының ережелері бағасы белгіленетін акциялармен белсенді сауданы қамтамасыз ете ме? Қалай қамтамасыз етіледі?
- Қор биржасында тіркелген компаниялар қаржылық және олардың қаржылық жағдайына айтарлықтай әсер етуі мүмкін оқиғалар туралы ақпаратты тұрақты түрде ашуға міндетті ме?
- Сауда-саттық көлемі және қор биржасында бағасы белгіленетін компаниялардың акцияларының жалпы саны туралы ақпарат жалпыға қолжетімді ме?
- Қор биржасы акциялары биржада сатылатын компаниялар үшін ең төменгі капиталдандыру немесе қызметкерлер саны сияқты ең төменгі мөлшерге қойылатын талаптарды белгілей ме?
- Қор биржасы мемлекеттік меншіктің қажетті минималды пайызын белгілей ме? Белгілейтін болса, ең төменгі сома қандай?
- Компанияның қор биржасында тіркелуі үшін компаниялардың акциялары еркін айналымға түсіп, толық төленуі керек пе?
- Қор биржасы белгілі бір мерзімде өзінің листингілік компанияларының акцияларының бағаларын ашуға міндетті ме?
- Қор биржасын қор биржасы орналасқан мемлекеттің мемлекеттік органы реттей ме немесе бақылай ма?
- [Қолданыстағы тізімге жаңа қор биржасы қосылған жағдайда:] неліктен компания басқа биржада емес, жаңа биржада, соның ішінде салық келісімшартында "танылған

қор биржалары" болып табылатын биржаларда баға ұсыныстарын дұрысырақ көреді? Корпоративтік басқару мен қаржылық ақпаратты ашуға қойылатын жеңілдетілген талаптар бар ма?

- [Қолданыстағы тізімге жаңа қор биржасы қосылған жағдайда:] жаңа қор биржасы капиталды тартудың тиімді механизмін қамтамасыз ете ме, егер солай болса, неге?

"Акциялар" термині

Қысқартылған және толық нұсқалар

b) компания болып табылмайтын тұлғаларға қатысты "акциялар" термині акциялармен салыстырылатын үлестерді білдіреді;

Қысқартылған және толық нұсқалардағы "акция" анықтамасына түсініктеме

120. Қысқартылған, толық нұсқада да "акциялар" терминінің толық анықтамасы берілмеген, ол 3-баптың 2-тармағына сәйкес осы бапты қолданатын мемлекеттің ішкі заңнамасына сәйкес оның нақты мағынасы ұсынылуы керек. Алайда, в) тармақшасында "акциялар" термині акциялар шығармайтын ұйымдарға қатысты қолданылған кезде (мысалы, трасттар) акциялармен салыстырылатын қатысу үлестерін білдіреді. Әдетте, бұл олардың иелеріне кәсіпорынның табысы немесе активтерінің үлесіне құқық беретін бенефициарлық акцияларды білдіреді.

"Акциялардың негізгі класы" термині

Қысқартылған нұсқа

c) "акциялардың негізгі класы" термині компанияның немесе ұйымның жиынтық дауыстары мен құнының көпшілігін білдіретін компанияның немесе ұйымның акцияларының класын білдіреді;

Толық нұсқа

c) "акциялардың негізгі класы" термині егер мұндай акциялар класы компанияның немесе ұйымның жиынтық дауыстары мен құнының көпшілігін білдірсе компанияның немесе ұйымның жай акцияларын білдіреді. Егер қарапайым акциялардың бірде-бір класы дауыстардың жиынтық санының көпшілігін және компанияның немесе ұйымның құнын білдірмесе, "акциялардың негізгі класы" жиынтық дауыстар мен құндылықтардың көпшілігін білдіретін кластар болып табылады;

Жеңілдетілген нұсқадағы "акциялардың негізгі класы" анықтамасына түсініктеме

121. Қысқартылған нұсқадағы "акциялардың негізгі класы" терминінің анықтамасы толық нұсқаға енгізілген анықтамаға сәйкес келеді, бірақ қарапайым акциялардың бірде-бір класы жиынтық дауыс санының көпшілігін және компанияның немесе ұйымның құнын білдірмейтін жағдайды тікелей қарастырудың орнына, бұл мәселе "акциялар класы немесе класы" өрнегі арқылы қарастырылады.

Толық нұсқадағы "акциялардың негізгі класы" анықтамасына түсініктеме

122. "Акциялардың негізгі класы" терминінің егжей-тегжейлі анықтамасы егер бұл акциялар дауыс беру құқығының көп бөлігін, сондай-ақ компанияның немесе ұйымның құнын білдірсе ғана компанияның немесе ұйымның жай акцияларына

қатысты болады. Егер компанияда немесе ұйымда тек бір акциялар класы болса, онда бұл акциялар класы оның "негізгі акциялар класын" құрайды. Егер компанияда немесе ұйымда бірнеше акциялар класы болса, онда қандай класс немесе кластар " акциялардың негізгі класын" құрайтынын, ол акциялар класы немесе акциялар кластарының кез-келген жиынтығы болатынын, олар жиынтық дауыс санының көпшілігін және компанияның немесе ұйымның құнын білдіретінін анықтау қажет. Егер компанияда немесе ұйымда оның жиынтық дауыс саны мен құнының көпшілігін білдіретін қарапайым акциялар класы болмаса, онда "акциялардың негізгі класы" ретінде компанияның немесе ұйымның дауыстары мен құнының көпшілігін білдіретін акциялар кластарының кез-келген тіркесімі. Акциялардың бірнеше кластары бар компаниямен байланысты нақты жағдайда компанияның жиынтық дауыстары мен құнының көпшілігін білдіретін бірнеше кластар тобы болуы мүмкін, мұнда компанияның осы Ережеге сәйкес шарттық жеңілдіктерге құқығы болуы үшін 2-тармақтың с) тармақшасының талаптарына сәйкес келетін осындай топтардың бірін ғана анықтау қажет (акциялардың екінші тобы дауыстардың жиынтық санының көпшілігін және 2-тармақтың с) тармақшасының шарттарын қанағаттандырмайтын компанияның немесе ұйымның құнын білдірсе де, компанияға немесе ұйымға жеңілдіктер берілмейді).

123. Кейбір мемлекеттерде акциялары биржада бағасы белгіленген кейбір компаниялар қосарланған тіркеуі бар компаниялар туралы келісіммен реттеледі (екі қор биржасындағы акциялардың бағасы), бұл мемлекеттер "акциялардың негізгі класын " анықтауға байланысты конвенциялардың жеңілдіктерінен байқаусызда бас тартылмауын қамтамасыз ету үшін осы компаниялардың ережелерін қарастырғысы келуі мүмкін. "Қосарланған тіркеу компаниясы" термині екі бас компания арасындағы олардың әрқайсысы қор биржасында тіркелген және олардың тиісті жарғыларында арнайы ережелер бар бірқатар келісімдер арқылы басқарудың, қызметті жүргізудің, соның ішінде кейбір жағдайларда, арнайы дауыс беретін акциялар құрудың, акционерлердің құқықтарының, мақсаттары мен міндеттерінің ортақтығын көрсететін кейбір қор биржасында тіркелген компаниялар қабылдаған келісімді білдіреді. Осы құрылымдар шеңберінде бас компания акционерлерінің жағдайы бір компанияның акцияларына иелік ететіндей шамада, дивидендтер алу құқықтары бірдей және таратылған жағдайда қосарланған тіркелген компаниялардың активтеріне қатысу құқықтары да бірдей болып табылады. Сондықтан мұндай компаниялардың жағдайын қарастырғысы келетін мемлекеттер "акциялардың негізгі класы" анықтамасына келесі ұсынысты қосқысы келуі мүмкін:

Қосарланған тіркелген компаниямен келісімге қатысатын компания жағдайында акциялардың негізгі класы қосарланған тіркелген компаниямен осындай келісім жасау құралы ретінде шығарылған арнайы дауыс беретін акциялар алынып тасталғаннан кейін айқындалады.

124. Бұл қосымша ұсынысты "қосарланған тіркеу компаниялары туралы келісімнің" келесі анықтамасымен толықтыруға болады: "қосарланған тіркеу компаниялары туралы келісім" термині биржада бағасы белгіленетін екі компания ұйымның, акциялар пакетінің және тіркеудің жеке мәртебесін сақтай отырып, тиісті акционерлердің стратегиялық бағыттары мен экономикалық мүдделерін мынадай жолмен келісетін келісімді білдіреді:

(i) тиісті нормативтік талаптар бұған кедергі келтіретін жағдайларды қоспағанда, жалпы (немесе бірдей дерлік) директорлар кеңесін тағайындау;

(ii) екі компанияның қызметін бірыңғай негізде басқару;

(iii) екі компания қолданатын теңестіру коэффициентіне сәйкес, оның ішінде бір немесе екі компания таратылған жағдайда акционерлерге төленетін тең төлемдер;

(iv) олардың ортақ мүдделерін қозғайтын маңызды мәселелер бойынша шешім қабылдайтын бірыңғай орган ретінде екі компания акционерлерінің дауыс беруімен; сондай-ақ

(v) тиісті нормативтік талаптардың қолданылуы мұндай кепілдіктерге немесе қаржылық қолдауға кедергі келтіретін жағдайларды қоспағанда, бір-бірінің елеулі міндеттемелерін немесе қызметін айқаспалы кепілдіктермен немесе ұқсас қаржылық қолдаумен қамтамасыз ету арқылы жүзеге асырылады.

125. Алайда, басқа мемлекеттер шартты бұзу мақсатында ұқсас келісімдерді пайдалану туралы ықтимал алаңдаушылыққа байланысты бапқа қосарланған тіркелген компаниялар туралы келісімдерге қандай да бір нақты сілтемені қоспауды жөн көруі мүмкін, сондықтан олар 6-тармақтағы дискрециялық көмек туралы ережені қоса алғанда, баптың басқа ережелерін қолдана отырып, әрбір нақты жағдайда қосарланған тіркелген компания туралы заңды келісімдерді қарастыруды дұрыс деп ұйғаруы мүмкін .

"Байланысты тұлға" термині

Қысқартылған және толық нұсқалар

d) екі тұлға, егер олардың біреуі екіншісіндегі бенефициарлық үлестің кемінде 50 пайызына тікелей немесе жанама иелік етсе (немесе компания жағдайында, дауыстардың жиынтық санының және компания акцияларының құнының кемінде 50 пайызына) немесе басқа тұлға тікелей немесе жанама түрде әрбір тұлғаның бенефициарлық үлесінің кемінде 50 пайызына (немесе компания жағдайында, дауыстардың жиынтық санының және компания акцияларының құнының кемінде 50 пайызына) иелік етсе олар "байланысты тұлғалар" болып саналады. Қалай болғанда да, егер іске қатысты барлық фактілер мен жағдайларға сүйене отырып, бір тұлға екіншісін бақылауында болса немесе екеуі де бір тұлғаның немесе тұлғалардың бақылауында болса, бір тұлға екіншісімен байланысты болуы керек.

Қысқартылған және толық нұсқалардағы "байланысты тұлға" терминінің анықтамасына түсініктеме

126. "Байланысты тұлға" термині жеңілдетілген нұсқаның 3-тармағында және кеңейтілген нұсқаның әртүрлі тармақтарында қолданылады. Анықтама белгілі бір дәрежеде 5-баптағы "тығыз байланысты" терминінің анықтамасына ұқсас болғанымен, негізгі айырмашылық мынада: бенефициарлық акциялардың тура 50%-ын тікелей немесе жанама иелену тұлғаның басқа тұлғамен "байланысын" тудыруы мүмкін, ал " тығыз байланысты" терминінің анықтамасы бенефициарлық акциялардың 50% - дан астамын тікелей немесе жанама иеленуді талап етеді.

127. Жоғарыда 33-тармақта көрсетілгендей, кейбір мемлекеттер өздерінің салық шарттарына "арнаулы салық режимдері" болып табылатын режимдерден пайда көретін байланысты тұлғаларға төленетін табысқа қатысты нақты шарттық ережелерді қолдануға (1-бапқа түсініктеменің 85-100-тармақтарын қараңыз) және капиталға қатысты шартты шегерімді көздейтін ішкі заңнама ережелерінен пайда көретін байланысты тұлғаларға төленетін пайыздарға 11-бапты қолдануға тыйым салатын ережелерді қосу керек деп санайды (1-бапқа түсініктеменің 107-тармағын қараңыз). Егер мұндай ережелер конвенцияға енгізілген болса, Уағдаласушы мемлекеттер " байланысты тұлға" терминінің анықтамасы бүкіл Конвенцияда қолданылатын анықтамада қамтитын 3-бапқа енгізуді неғұрлым орынды деп санауы мүмкін.

"Баламалы бенефициар" термині

Қысқартылған нұсқа

е) "баламалы бенефициар" термині осы Уағдаласушы мемлекеттің ішкі заңнамасына, осы Конвенцияға немесе осы Конвенцияға сәйкес табыстың осы бабына берілетін жеңілдіктерге баламалы немесе неғұрлым тиімді кез келген басқа халықаралық келісімге сәйкес Уағдаласушы мемлекет беретін табыс бабына қатысты жеңілдіктер алуға құқығы бар кез келген тұлғаны білдіреді. Тұлға компания алған дивидендтерге қатысты баламалы бенефициар болып табылатындығын анықтау мақсатында бұл тұлға дивидендтер төлейтін компанияның капиталы дивидендтер бойынша жеңілдіктер алуға үміткер компанияның капиталымен бірдей компания болып саналады және иелік етеді.

Толық нұсқа

е) "баламалы бенефициар" термині мынаны білдіреді:

(i) кез келген Мемлекеттің резиденті:

А) резидент 2-тармақтың a), b), c) немесе e) тармақшаларына ұқсас ережелерге сәйкес немесе сұралған пайда резиденттің көпұлтты корпоративтік тобының мүшесі төлейтін пайыздармен немесе дивидендтермен байланысты болған кезде осы мемлекет пен осы Конвенция бойынша жеңілдіктер сұралатын Уағдаласушы мемлекет арасындағы қосарланған салық салуды болдырмау туралы кешенді Конвенцияның барлық жеңілдіктерін алуға құқылы, резиденттің осы Конвенцияның 5-тармағына мәні бойынша ұқсас ережелерге сәйкес егер мұндай Конвенцияда жеңілдіктер туралы баптың егжей-тегжейлі шектеулері болмаса, мұндай конвенция 2-тармақтың a), b), c)

және е) тармақшаларының (осындай тармақшаларда критерийлерді қолдануға қатысты анықтамаларды қоса алғанда) ережелері осындай келісімде қамтылғандай қолданылса жеңілдіктер алуға құқылы; сондай-ақ

В) 1) егер резидент мұндай табысты тікелей алған болса, 10, 11 немесе 12-баптарда айтылған табысқа қатысты, резиденттің осы Конвенцияға, ішкі заңнаманың ережесіне немесе осы Конвенцияға сәйкес қолданылатын мөлшерлемеден аз немесе оған тең жеңілдіктер сұралатын осындай табыстарға қатысты салық мөлшерлемесіне кез келген халықаралық келісімге сәйкес құқығы бар. 4-тармаққа сәйкес дивидендтерге қатысты 10-баптың жеңілдіктерін осы тармақшаның мақсаттары үшін пайдалануға ұмтылатын компанияға келетін болсақ:

I) егер резидент жеке тұлға болып табылса және компания өзінің резиденттігінің Уағдаласушы мемлекетінде дивидендтер төленетін табыс әкелетін және осыған ұқсас немесе коммерциялық қызметті толықтыратын қызметке қатысты елеулі болып табылатын белсенді коммерциялық қызметті жүргізсе, онда мұндай жеке тұлға компания ретінде қаралады. Жеңілдіктер алуға ұмтылатын компанияға қатысты байланысты тұлға болып табылатын тұлға жүргізетін қызметті осындай компания жүзеге асырады деп есептеледі. Коммерциялық қызметтің қаншалықты маңызды екендігі барлық фактілер мен жағдайларға байланысты анықталады; және

II) егер резидент компания болса (компания ретінде қарастырылатын жеке тұлғаны қоса алғанда), резиденттің осы Конвенцияға сәйкес қолданылатын мөлшерлемеден аз немесе оған тең салық мөлшерлемесіне құқығы бар-жоғын анықтау үшін резиденттің дивидендтер төлейтін компанияның капиталына жанама иелік етуі тікелей меншік ретінде қарастырылады; немесе

2) осы Конвенцияның 7, 13 немесе 21-баптарында аталған табыс бабына қатысты резиденттің осы Конвенцияға сәйкес сұралатын жеңілдіктер сияқты тиімді жеңілдіктерге құқығы бар; сондай-ақ

С) резидент осы кіші бөлімнің А) және В) тармақтарының талаптарын қанағаттандыра алатынына қарамастан егер табыс бабы жеңілдіктер алуға ұмтылатын компанияның Уағдаласушы резиденттік мемлекетінің заңнамасына сәйкес салық салу мақсаттары үшін ашық болып саналатын ұйым арқылы алынған болса, егер табыс бабы 1-баптың 2-тармағына ұқсас Ережеге сәйкес резиденттің табысы ретінде қаралмаса, егер резидент, осы баптың 4-тармағына сәйкес жеңілдіктер алуға ұмтылатын компания емес, өзі компания табыс алатын ұйымға иелік етсе, мұндай резидент осы табыс бабына қатысты баламалы бенефициар болып саналмайды;

(ii) 2-тармақтың a), b), c) немесе е) тармақшаларына байланысты немесе сұралған пайда 5-тармаққа сәйкес жеңілдіктерге құқығы бар резиденттің көпұлтты корпоративтік тобының мүшесі төлейтін пайыздарға немесе дивидендтерге қатысты болса осы Конвенция бойынша барлық жеңілдіктерге құқығы бар, осы баптың 4-тармағына сәйкес жеңілдіктер алуға ұмтылатын компания сияқты Уағдаласушы

мемлекеттің резиденті осы Конвенцияға сәйкес 4-тармаққа сәйкес жеңілдіктер алуға ұмтылатын компанияға қолданылатын ставкадан аз немесе оған тең осындай табысқа қатысты салық ставкасын алу құқығына ие; немесе

(iii) осы Конвенция бойынша жеңілдіктер сұралатын Уағдаласушы мемлекеттің резиденті 2-тармақтың a), b), c) немесе e) тармақшаларының негізінде 4-тармаққа сәйкес жеңілдіктер алуға үміткер компанияның жиынтық дауыстарының саны мен акцияларының (және акциялардың кез келген пропорционалды емес сыныбының) құны компанияның жалпы дауыс санының және акцияларының (және акциялардың кез келген пропорционалды емес сыныбының) құнының 25 пайызынан аспайтын жағдайда осы Конвенция бойынша барлық жеңілдіктерге құқылы;

128. Жеңілдетілген нұсқадағы "баламалы бенефициар" анықтамасы туынды жеңілдіктер туралы 4-тармақтың мақсаттары үшін ғана қолданылады. Бұл тармақ Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатын және білікті тұлға болып табылмайтын ұйымға, егер "баламалы бенефициар" анықтамасына сәйкес келетін тұлғалар осы ұйымдағы бенефициарлық үлестің 75 пайызынан астамын тікелей немесе жанама иеленсе, табыс бабына қатысты шарттық жеңілдіктер алуға мүмкіндік береді.

129. Анықтамаға сәйкес, баламалы бенефициар, егер ол табыстың тиісті бабын тікелей алатын болса, Уағдаласушы мемлекетте Конвенцияға сәйкес осы Уағдаласушы мемлекеттің табыс бабымен берілетін жеңілдіктерге баламалы немесе неғұрлым тиімді жеңілдіктерге құқығы бар кез келген тұлға болып табылады. Бұл баламалы немесе тиімдірек жеңілдіктер осы мемлекеттің ішкі заңнамасынан, Конвенцияның өзінен немесе осы мемлекет қатысушы болып табылатын кез келген басқа халықаралық келісімнен туындауы мүмкін.

130. Анықтаманың соңғы ұсынысы әлеуетті баламалы бенефициар сол компанияға иелік ететін дивидендтер төлейтін компания капиталының пайыздық үлесін анықтау мақсатында қолданылады. Бұл Конвенцияға сәйкес дивидендтерге берілетін жеңілдіктерді осы әлеуетті баламалы бенефициар дивидендтерді тікелей алған жағдайда құқығы бар жеңілдіктермен салыстыру мақсатында қолданылады (мысалы, 10-баптың 2-тармағының a) тармақшасына сәйкес 5 пайыз немесе 10-баптың 2 -тармағының б) тармақшасына сәйкес 15 пайыз).

Соңғы ұсынысқа сәйкес, 4-тармақтан пайда табуды көздейтін компания иелік ететін дивидендтер төлейтін компанияда бірдей капиталға ие компания әлеуетті баламалы бенефициар болып саналады (4-тармақ компаниялар болып табылмайтын ұйымдарға қолданылуы мүмкін болса да, 10-баптың ставкаларының айырмашылығы тек компанияға төленетін дивидендтерге қатысты маңызға ие).

Толық нұсқадағы "баламалы бенефициар" анықтамасына түсініктеме

131. Толық нұсқадағы "баламалы бенефициар" анықтамасы 4-тармақтың туынды жеңілдіктерінің критерийін қанағаттандыру мақсатында қолданылады, бірақ осы

тармақшаның қалай жасалғанына байланысты ұжымдық инвестициялау қорларына қатысты 2-тармақтың g) тармақшасының мақсаттары үшін де қолданылады (жоғарыдағы 56-тармақты қараңыз).

132. Анықтамада "баламалы бенефициарлар" санатына жататын тұлғалардың үш түрлі санаты белгіленген.

133. Бірінші санат (анықтаманың (I) кіші бөлімі) 2-тармақтың a), b), c) немесе e) тармақшаларының ережелеріне ұқсас ережелерге сәйкес осы тұлғаның резиденттік мемлекеті мен жеңілдіктер сұралатын (төменде "тексерілетін конвенция" ретінде қараңыз) мемлекет арасындағы кешенді табыс салығы туралы келісімге сәйкес барлық жеңілдіктерге құқығы бар үшінші мемлекеттердің резиденттерін қамтиды. Келісімге, бас компанияның критерийіне, мәні бойынша 5-тармаққа ұқсас тексерілетін конвенцияға сәйкес, бірақ компания сұраған жеңілдіктер баламалы бенефициардың көпұлтты корпоративтік тобының мүшесі төлейтін пайыздар немесе дивидендтер болған жағдайда ғана жеңілдіктер алуға құқылы болса Компания (i) кіші бөлімге сәйкес баламалы бенефициар бола алады. Егер тексерілетін Конвенцияда жеңілдіктерді шектеу туралы жан жақты бап болмаса, (I) кіші бөлімнің A) тармағының талаптары да орындалса, егер үшінші Мемлекеттің резиденті тексерілетін конвенцияны, егер мұндай конвенция 2-тармақтың a), b), c) және e) тармақшаларының (осындай тармақшалардың ережелерін қолдану мақсаттары үшін тиісті ұйғарымдарды қоса алғанда) ережелерін қамтығандай қолданса және енгізілген тармақшалардың бірінің себебі бойынша жеңілдіктерді шектеу туралы ережелердің бірін қанағаттандырса.

134. Келесі мысалдар анықтаманың (i) кіші бөлімін қолдануды көрсетеді:

- A мысалы: HOLDCO, R мемлекетінің резиденті, X мемлекетінің резиденті XCO-ның толық еншілес кәсіпорны. XCO акцияларының негізгі класы негізінен X қор биржасында, X мемлекетінде орналасқан қор биржасында тұрақты түрде бағасы белгіленеді. HOLDCO S және R мемлекеттері арасындағы келісімнің 2-тармағына сәйкес жеңілдіктер алуға құқылы емес, өйткені ол үшінші Мемлекеттің резиденті болып табылатын компанияның еншілес кәсіпорны болып табылады және оның биржасында бағасы белгіленген. HOLDCO R мемлекетінде белсенді коммерциялық қызмет атқармайды, сондықтан 3-тармаққа сәйкес ешқандай жеңілдіктер алуға құқығы жоқ. HOLDCO S мемлекетінде туындайтын пайыздарды алады және оны S және R мемлекеттері арасындағы Конвенцияның 11-бабының он пайыздық мөлшерлемесіне өзге түрде жататын тиімді шарттарда иеленеді. HOLDCO осы Келісімнің 4-тармағына сәйкес туынды жеңілдіктер критерийіне сәйкес жеңілдіктер алуға құқығы бар-жоғын анықтау үшін XCO 7-тармақтағы баламалы бенефициардың анықтамасын қанағаттандыратынын анықтау қажет. S және X мемлекеттері арасындағы Табыс салығы туралы конвенцияда акцияларының негізгі класы негізінен және тұрақты түрде X қор биржасында саудаланатын компаниялар үшін ережені қоса алғанда, мәні бойынша 2-тармақтың c) тармақшасына ұқсас жеңілдіктерді шектеу туралы жан-жақты

ереже бар. S және X мемлекеттері арасындағы Табыс салығы туралы конвенцияда акцияларының негізгі клас негізінен тұрақты түрде X қор биржасында саудаланатын компаниялар үшін ережені қоса алғанда, жеңілдіктерді шектеу туралы мәні бойынша 2-тармақтың c) тармақшасына ұқсас жан-жақты ереже бар. Осылайша, ХСО баламалы бенефициарды анықтаудың (i) кіші бөлімінің A) тармағының талаптарын қанағаттандырады. S және X мемлекеттері арасындағы келісімге сәйкес, кез-келген мемлекетте туындайтын пайыздар 11-баптың он пайыздық мөлшерлемесі бойынша қолданылады, сондықтан ХСО баламалы бенефициарды анықтау үшін (i) кіші бөлімнің B) тармағының талаптарын қанағаттандырады. Тиісінше, ХСО баламалы бенефициар болып табылады.

- B мысалы: A мысалындағыдай деректерді қарастырайық, тек S және X мемлекеттері арасындағы Табыс салығы туралы келісім жеңілдіктерді кешенді шектеу туралы ережені қамтымайды. Тиісінше, ХСО баламалы бенефициар болып табылатынын айқындау мақсатында бұл конвенция осы Конвенцияның 2-тармағының (осы тармақшаларды қолдану мақсаттары үшін тиісті ұйғарымдарды қоса алғанда) a), b), c) және e) тармақшаларының ережелерін қамтығандай жолмен қолданылуы тиіс. Егер осы Конвенция танылған қор биржасы X қор биржасын қамтитынын анықтаса, ХСО акцияларының негізгі класы ХСО резиденттік мемлекетінде орналасқан танылған қор биржасында бағасы белгіленеді. Демек, ХСО 2-тармақтың c) тармақшасын қанағаттандырады және баламалы бенефициар болып табылады. Алайда, егер X қор биржасы осы Конвенцияға танылған қор биржасы ретінде енгізілмесе, ХСО баламалы бенефициар болып табылмайды.

135. Үшінші мемлекеттің резиденті, егер келесі талаптарды қанағаттандырса, баламалы бенефициар бола алмайды:

- 2-тармақтың d) тармақшасына ұқсас биржаларда баға белгіленетін компаниялардың үлестес тұлғаларының критерийі;
- 2-тармақтың f) тармақшасына ұқсас салық базасын иеленудің критерийі және бүркемелеуге ұшыратудың критерийі;
- ұжымдық инвестициялау қорлары үшін 2-тармақтың g) тармақшасына енгізілуі мүмкін критерийге ұқсас;
- 3-тармаққа ұқсас коммерциялық қызметті белсенді жүргізу критерийі;
- 4-тармаққа ұқсас өндірістік жеңілдіктерге арналған критерий;
- 6-тармаққа ұқсас дискрециялық көмек туралы ережеге; немесе
- осы Конвенцияға сәйкес критерий болып табылмайтын тексерілетін Конвенцияның жеңілдіктерін шектеу туралы кез келген басқа Ережеге, өйткені мұндай резидент осы баптың 2-тармағының a), b), c) немесе e) тармақшаларына мәні бойынша ұқсас ережелерге сәйкес білікті тұлға болып табылмайды.

136. Кейбір мемлекеттер ақша аударымдары негізінде немесе белгіленген мөлшерлеме/форфейт (алдын ала келісілген баға) негізінде салық салынатын жеке

тұлғаларға келісімшарттық жеңілдіктерді шектеуді және кейбір жағдайларда тыйым салуды дұрыс көруі мүмкін. Егер бұл Уағдаласушы мемлекеттер арасындағы Конвенцияда көзделсе, бұл мемлекеттер үшінші мемлекеттерде тұратын мұндай тұлғалардың "баламалы бенефициарлар" ретінде біліктілігіне тыйым салуды қалауы мүмкін. Мұны (I) кіші бөлімнің A) тармағын келесідей өзгерту арқылы жасауға болады:

A) резидент 2-тармақтың a), b), c) немесе e) тармақшаларына ұқсас ережелерге сәйкес немесе сұралған пайда резиденттің көпұлтты корпоративтік тобының мүшесі төлейтін пайыздармен немесе дивидендтермен байланысты болған кезде осы мемлекет пен осы Конвенция бойынша жеңілдіктер сұралатын Уағдаласушы мемлекет арасындағы қосарланған салық салуды болдырмау туралы кешенді Конвенцияның барлық жеңілдіктерін алуға құқылы, резидент егер мұндай резидент 4 бапқа сәйкес Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резиденті болып табылса осы Конвенцияның 5-тармағына мәні бойынша ұқсас ережелерге сәйкес егер мұндай Конвенцияда жеңілдіктер туралы баптың егжей-тегжейлі шектеулері болмаса, мұндай конвенция 2-тармақтың a), b), c) және e) тармақшаларының (осындай тармақшаларда критерийлерді қолдануға қатысты анықтамаларды қоса алғанда) ережелері осындай келісімде қамтылғандай қолданылса жеңілдіктер алуға құқықы бар; сондай-ақ

Алдыңғы ұсынысқа қарамастан, жеке тұлға

1) шетелдік көзден алынған табысқа немесе пайдаға қатысты осы жеке тұлғаның резидент мемлекетінде тек ақша аударымдары түрінде немесе осыған ұқсас негізде салық салуға жататын немесе

2) кімнің салығы осы мемлекетте толық немесе ішінара белгіленген, "форфейт" немесе соған ұқсас негізде анықталады, баламалы бенефициар болып саналмайды; және

137. (i) кіші бөлімнің B) 1) тармақшасы баламалы бенефициардың 4-тармаққа сәйкес, не тексерілетін конвенцияға, ішкі заңнамаға немесе осы Конвенцияға сәйкес 4-тармаққа сәйкес жеңілдіктер алуға ұмтылатын компанияға қолданылатын салық ставкасынан кем немесе оған тең кез келген халықаралық келісімге сәйкес жеңілдіктер алуға ұмтылатын компания алған табыс түріне салық ставкасын алуға құқылы болуын талап етеді. Осылайша, келесі ставкалар салыстырылады: егер ол жеңілдіктер алуға құқылы болса, осы компанияға төленетін табысқа Конвенцияға сәйкес көз мемлекеті сала алатын салық ставкасы; және егер әлеуетті баламалы бенефициар табысты тікелей көз мемлекетінен алса, көз мемлекеті белгілей алатын салық ставкасы.

138. Жоғарыда сипатталғандай, B) 1) тармақшасы ішкі заңнамада немесе кез келген халықаралық келісімде көзделген кез келген төмендетілген салық ставкалары ескерілетінін көздейді. Бұл ереже көптеген корпоративті дивидендтерге, пайыздар мен роялтиге салынатын салықтардың, мысалы, Табыс салығы туралы конвенцияға сәйкес

емес ЕО-ның "Бас және еншілес компаниялар туралы" директивасының және ЕО-ның " Пайыздар мен роялти туралы" директивасының ережелеріне сәйкес, алынып тасталуы мүмкін екенін мойындайды. Бұл келесі мысалмен суреттелген:

- Мысал: EUCO1, EU1 мемлекетінің резидент компаниясы, А мемлекетінің резиденті АСО-ға толық иелік етеді. АСО EU2 мемлекетінің резиденті EUCO2-ге толық иелік етеді және EU2 мемлекетінде туындайтын пайыздарды алады. А және ЕС2 мемлекеттері арасындағы Табыс салығы туралы келісім баламалы бенефициардың егжей-тегжейлі анықтамасын қамтиды және көз принципі бойынша салық салудан пайыздарды босатады. EU1 және EU2 мемлекеттері Еуропалық Одақтың мүшелері болып табылады. "Пайыздар мен роялти туралы" директиваға сәйкес, EUCO2-нің EUCO1 пайдасына төлейтін пайыздарына EU2 мемлекеті салық сала алмайды. Демек, EUCO1 EU1 және EU2 мемлекеттері арасындағы Табыс салығы туралы келісім пайыздар көзіне салық салуға мүмкіндік берсе де, А және EU2 мемлекеттері арасындағы Табыс салығы туралы келісімдегі баламалы бенефициар анықтамасының (i) тармақшасының B) 1) тармақшасын қанағаттандырады.

139. (i) кіші бөлімнің B) 1) i) тармақшасы дивидендтерге қатысты қолданылатын ережені ұсынады, ол жеке тұлғаны B) 1) тармақшасының салыстырмалы критерийі мақсатында компания ретінде қарастыруға мүмкіндік береді. Жеке тұлғалар бенефициарлық иелері болып табылатын дивидендтердің 10-баптың 2-тармағының a) тармақшасында көзделген неғұрлым төмен мөлшерлемеге құқығы болмағандықтан, компания белгілі бір шарттар орындалған жағдайда, осы ереже болмаған жағдайда, осы төмен мөлшерлемеге құқылы болуы мүмкін болса да, 4-тармаққа сәйкес туынды жеңілдіктер алуға ұмтылатын компанияның жекелеген акционерлері басқа компанияларға елеулі қатысудан алынған дивидендтерге қатысты баламалы бенефициар болып саналмайды. Салыстыру критерийінің мақсаттары үшін жеке тұлғаларды компания ретінде қарастыра отырып, бұл ереже 4-тармаққа сәйкес мұндай акциялар 2-тармақтың c) тармақшасында сипатталған компанияға тиесілі сияқты, 4-тармаққа сәйкес туынды жеңілдіктер алуға ұмтылатын компания 95 пайыз баламалы бенефициарларға тиесілі екенін анықтау мақсатында туынды жеңілдіктер алуға ұмтылатын компанияға жеке тұлғаға тікелей немесе жанама тиесілі акцияларды қарастыруға мүмкіндік береді.

140. B) 1) I) тармақшасының ережесін қолдану құқығына ие болу үшін 4-тармаққа сәйкес туынды жеңілдіктер алуға ұмтылатын компания өзінің резиденттік мемлекетінде белсенді коммерциялық қызметті жүргізуге тиіс. Ереже 2-тармақтың c) тармақшасында сипатталған компания ретінде егер 4-тармаққа сәйкес туынды жеңілдіктер алуға ұмтылатын компания өзінің резиденттік мемлекетінде дивидендтер төленетін пайда әкелетін қызметке қатысты маңызды болып табылатын және оған ұқсас немесе толықтыратын белсенді коммерциялық қызметпен айналысса ғана (i) тармақшаның a) тармақшасының талаптарына басқа жолмен сәйкес келетін жеке

акционерді қарастырады. B) 1) I) тармақшасындағы критерий 3-тармаққа сәйкес коммерциялық қызметті белсенді жүргізу критерийіне ұқсас, басты айырмашылық – ол 4-тармаққа сәйкес туынды жеңілдіктер алуға ұмтылатын компанияның белсенді коммерциялық қызметінен көз мемлекетінен түсетін табыстың "шығуын" талап етпейді . "Белсенді коммерциялық қызмет" термині 3-тармақтың a) тармақшасындағыдай мағынаға ие, сондықтан осы тармақшаның (i)-(IV) кіші бөлімдерінде сипатталған қызметті қамтымайды. 4-тармаққа сәйкес туынды жеңілдіктер алуға ұмтылатын компанияның Уағдаласушы мемлекеттегі белсенді коммерциялық қызметпен айналысатынын айқындау мақсаттары үшін осы компаниямен байланысты тұлға жүзеге асыратын қызмет компания жүзеге асырады деп есептеледі. "Қатысты маңызды" өрнегі 3-тармақтың c) тармақшасындағыдай мәнге ие. Бұл маңыздылық талабы дивиденд байланысты тұлғадан алынғанына қарамастан қолданылуы керек. Екінші жағынан, екінші Уағдаласушы мемлекеттен алынған дивидендтер жеңілдіктер алу үшін 3-тармақтың a) тармақшасына сәйкес талап етілетіндей, 4-тармаққа сәйкес туынды жеңілдіктер алуға ұмтылатын компанияның белсенді коммерциялық қызметінен туындауы міндетті емес, резидент Уағдаласушы мемлекетте жүргізілетін белсенді коммерциялық қызмет B) 1) I) тармақшасының мақсаттары үшін көз мемлекетінде жүргізілетін осы белсенді коммерциялық қызметке "бірдей немесе қосымша" емес, тек көз мемлекетінде жүргізілетін белсенді коммерциялық қызметке "ұқсас немесе қосымша" болуға тиіс.

141. Келесі мысал B) 1) i)тармақшасының қолданылуын көрсетеді:

- Мысал: RCO R мемлекетінің резидент компаниясы болып табылады. RCO S мемлекетінің резидент компаниясы SCO-ның қызметіне ұқсас R мемлекетінде белсенді коммерциялық қызмет жүргізеді. RCO 13 ай бойы R мемлекетінің резиденті болды, сонымен қатар 13 ай бойы SCO капиталының 25% иеленді. Жеке тұлға Y RCO-ның жалғыз акционері және Y мемлекетінің резиденті болып табылады. S және Y мемлекеттері арасындағы және S және R мемлекеттері арасындағы Табыс салығы туралы келісімнің 10-бабының 2-тармағы қосарланған салық салуды болдырмау туралы ЭЫДҰ Үлгілік конвенциясының тиісті ережесіне ұқсас. Осылайша, RCO дивидендтерге қолданылатын неғұрлым төмен мөлшерлемеге қатысты 10-баптың 2-тармағының a) тармақшасында жазылған талаптарды қанағаттандырады. Алайда, B) 1) I) тармақшасы болмаған жағдайда, RO бұл төмен мөлшерлемеге құқылы емес, өйткені жеке тұлға Y 15 пайыздық мөлшерлемеге құқылы(10-баптың 2-тармағының b) тармақшасына сәйкес), тікелей SCO-дан дивидендтер алған кезде). Алайда, B) 1) I) тармақшасына сәйкес Y ставкаларды салыстыру критерийінің мақсаттары үшін S және R мемлекеттері арасындағы Табыс салығы туралы конвенцияның 2-тармағының c) тармақшасының мағынасы бойынша компания ретінде қарастырылуы керек, яғни RCO ставкаларды салыстыру критерийін қанағаттандырады. Осылайша, барлық басқа талаптар (мысалы, салық базасын бүркемелеу критерийі және 10-бапқа сәйкес

бенефициарлық иелік ету талабы) орындалған жағдайда, RCO S және R мемлекеттері арасындағы Табыс салығы туралы конвенцияның 10-бабында көзделген SCO төлейтін дивидендтерге қатысты төмен мөлшерлемеге құқылы болады.

142. B) 1) II) тармақшасында ставкаларды салыстыру критерийінің мақсаттары үшін әлеуетті баламалы бенефициар иеленетін дивидендтер төлейтін компания капиталының пайыздық үлесін айқындау ережесі бар, баламалы бенефициардың 10-бабы 2-тармағының a) тармақшасына сәйкес, егер ол дивидендтерді тікелей алса бұл B) 1) I) тармақшасы сияқты салықтың неғұрлым төмен ставкасын алу құқығына әсер етеді. Осы мақсаттар үшін B) 1) тармақшасында сипатталған мөлшерлемелерді салыстыру критерийі дивидендтер төлейтін компанияның әлеуетті баламалы бенефициарының капиталына жанама иелік етуі тікелей иелік ретінде қарастырылуы керек. Келесі мысал B) 1) II)тармақшасының қолданылуын көрсетеді:

- Мысал: XCO және YCO R мемлекетінің резидент компаниясы RCO капиталының 50 пайызына тікелей иелік етеді. 13 ай ішінде RCO SCO капиталының 25 пайызына иелік етті және R мемлекетінің резиденті болды. S мемлекетінде R, X және Y мемлекеттерімен Табыс салығы туралы конвенциялар бар; Табыс салығы туралы осы конвенциялардың 10-бабының 2-тармағы қосарланған салық салуды болдырмау туралы ЭЫДҰ Үлгілік конвенциясының тиісті ережесімен ұқсас. XCO X мемлекетінің резиденті болып табылады және S және R мемлекеттері арасындағы Табыс салығы туралы конвенцияның 2-тармағының c) тармақшасына сәйкес білікті тұлға мәртебесіне ие. YCO Y мемлекетінің резиденті болып табылады, сондай-ақ S және K мемлекеттері арасындағы Табыс салығы туралы конвенцияның 2-тармағының c) тармақшасына сәйкес білікті тұлға мәртебесіне ие. Демек, XCO да, YCO да баламалы бенефициардың анықтамасының A) тармақшасын қанағаттандырады. Алайда, XCO және YCO-ның S мемлекеті арасындағы тиісті салық келісімдеріне сәйкес құқығы бар SCO төлейтін дивидендтерге салынатын салық мөлшерлемесін анықтау мақсатында XCO және YCO әрқайсысы B) 1) II) тармақшасына сәйкес SCO капиталының 12,5%-ды тікелей иелік ететіндей қарастырылады (SCO-дағы 50 пайыздық үлестің 25%-ы 12,5% құрайды, бұл SCO капиталындағы тиісті XCO және YCO жанама меншігінің сомасы, ол тікелей меншік ретінде қарастырылады). Демек, XCO және YCO 10-баптың 2-тармағының a) тармақшасында көзделген салықтың төмен мөлшерлемесіне құқылы емес, демек олар B) 1)тармақшасына сәйкес ставкаларды салыстыру критерийлеріне сәйкес келмейтіндіктен баламалы бенефициарлар болып саналмайды (RCO-ға S және R мемлекеттері арасындағы Табыс салығы туралы келісімнің 10-бабы 2-тармағының b) тармақшасының 15 пайыздық мөлшерлемесін пайдалануға мүмкіндік беретін балама ережелерге қатысты төмендегі 147-тармақты қараңыз).

143. (I) бөлімшенің B) 2) тармақшасы 7, 13 немесе 21-баптардың қолданысына жататын табыс баптары үшін туынды жеңілдіктер алу қағидаларын көздейді. Әлеуетті баламалы бенефициар тексерілген Конвенцияға сәйкес жеңілдіктер алуға құқылы, олар

кем дегенде Конвенцияға сәйкес осындай коммерциялық пайдаға немесе басқа табысқа қолданылатындар сияқты тиімді. Осылайша, келесі жеңілдіктер салыстырылады: біріншіден, егер ол тиісті табыс бабы бойынша жеңілдіктер алуға құқылы болса, бастапқы Мемлекет 4-тармаққа сәйкес туынды жеңілдіктер алуға ұмтылатын компанияға беретін жеңілдіктер, екіншіден, егер олар тікелей табыс алса, бастапқы мемлекет әлеуетті баламалы бенефициарға беретін жеңілдіктер. Келесі мысал B) 2) тармақшасының қолданылуын көрсетеді:

- Мысал: RCO X мемлекетіндегі резидент көпшілік компания толығымен XCO ға тиесілі R штатында резидент компания болып табылады. RCO S штатында ірі кеңсе кешенін салуға келісімшартқа ие. S және R мемлекеттері арасындағы Табыс салығы туралы конвенцияның шарттарына сәйкес құрылыс алаңы он екі айдан астам уақыт болған жағдайда ғана тұрақты өкілдік болып табылады. Алайда, S және X мемлекеттері арасындағы Табыс салығы туралы конвенцияның шарттарына сәйкес, құрылыс алаңы алты айдан астам уақыт болған жағдайда ғана тұрақты өкілдік болып саналады. Егер құрылыс алаңы алты айдан астам, бірақ 12 айдан аз болса, XCO баламалы бенефициар болып саналмайды, өйткені S және R мемлекеттері арасындағы Табыс салығы туралы келісімнің 5-бабындағы критерийлерге сәйкес келетін S және X мемлекеттері арасындағы Табыс салығы туралы конвенцияның 5-бабына сәйкес мұндай қорғауға құқығы жоқ.

144. (i) кіші бөлімнің C) тармақшасы, егер табыстың бабы 4-тармаққа сәйкес туынды жеңілдіктер алуға ұмтылатын компанияның резидент Уағдаласушы мемлекеттің заңнамасына сәйкес салық салу мақсаттары үшін ашық деп есептелетін ұйым арқылы алынған болса, қосымша шектеуді көздейді. Бұл жағдайда тексерілген Конвенцияның шарттарын оған сәйкес компания туынды жеңілдіктер алуға ұмтылатын Конвенцияның шарттарымен салыстыру негізінде резидент A) немесе B) тармақшаларының талаптарын қанағаттандыра алатынына қарамастан егер табыстың тиісті бабы 1-баптың 2-тармағына ұқсас Ережеге сәйкес осы резиденттің табысы ретінде қаралмаса, егер оған 4-тармаққа сәйкес туынды қаржы құралдарынан жеңілдіктер алуға ұмтылатын компания емес, компания жеңілдіктер талап ететін табыс бабы төленген болса резидент осы тармақшаның талаптарына сәйкес келмейді. Келесі мысал C) тармақшасының қолданылуын көрсетеді:

- Мысал: Биржада бағасы белгіленген RCO S мемлекетінде ұйымдастырылған P серіктестік арқылы S мемлекетінің резидент компаниясы R мемлекетінің резидент компаниясы SCO акцияларына иелік етеді. P мемлекеттің ішкі салық заңнамасына сәйкес салық салу мақсаттары үшін ашық болып табылады және R мемлекетінің ішкі салық заңнамасына сәйкес компания ретінде қарастырылады. 1-баптың 2-тармағының ережелеріне сәйкес, SCO-ның P арқылы төлейтін дивидендтері RCO-мен алған болып саналмайды, сондықтан 10-бапқа сәйкес S мемлекетіндегі салық көзінен салықты азайтуға құқылы болмайды. RCO XCO мемлекетінің резиденті XCO-ны өзара және P.

мемлекеттің ішкі салық заңнамасына сәйкес, Р салық салу мақсатында ашық, сондықтан ХСО SCO-ға Р пайдасына төленген дивидендтер алады деп саналады. RCO Х мемлекетінің резиденті ХСО-ны өзі мен Р арасында орналастырады. Х мемлекетінің ішкі салық заңнамасына сәйкес, Р салық салу мақсатында ашық, сондықтан ХСО Р пайдасына SCO-ның төлейтін дивидендтерін алады деп саналады.

S және Х мемлекеттері арасындағы Табыс салығы туралы конвенцияда 29-баптың 1 -7-тармақтарының егжей-тегжейлі нұсқасы бар. Осы Келісімде көзделген дивидендтерге табыс көзінен төленетін салықтың төмендеуін пайдалану үшін ХСО туынды жеңілдіктер алу критерийін қанағаттандыруы керек. S және Х мемлекеттері арасындағы Конвенцияның 10-бабының 2-тармағына сәйкес дивидендтер мөлшерлемелері S және R мемлекеттері арасындағы Конвенцияның 10-бабына сәйкес келетін мөлшерлемелермен бірдей және (i) кіші бөлімнің A) тармақшасы қанағаттандырылғанымен, егер ХСО емес, RCO Р серіктестігі арқылы SCO-ға иелік етсе, дивидендтер алынған RCO болып саналмайды. Тиісінше, C) тармақшасына сәйкес , RCO баламалы бенефициар болып табылмайды және осы себепті ХСО 4-тармаққа сәйкес SCO арқылы төленетін дивидендтерге қатысты туынды жеңілдіктер алуға құқылы болмайды.

145. "Баламалы бенефициар" (ұйғарымның (II) кіші бөлімі) ретінде сараланатын тұлғалардың екінші санаты 4-тармаққа сәйкес туынды жеңілдіктер алуға ұмтылатын компания сияқты Уағдаласушы мемлекеттің резиденттері болып табылатын тұлғаларға қолданылады. Мұндай тұлғалар, егер 2-тармақтың a), b), c) немесе e) тармақшаларына сәйкес немесе бас компания ретінде 5-тармаққа сәйкес жеңілдіктер алуға құқығы болса, баламалы бенефициарлар болып табылады. Алайда, бас компания 4-тармаққа сәйкес егер туынды жеңілдіктер алғысы келетін компания бас компанияның көпұлтты корпоративтік тобының мүшесінен пайыздар немесе дивидендтер алса туынды жеңілдіктер алуға ұмтылатын компанияның баламалы бенефициары болып табылады. Осыған қарамастан, салыстыру критерийі басқа Уағдаласушы мемлекеттен дивидендтер немесе пайыздар алатын 5-тармақтағы компанияның штаб-пәтерінің критерийін қанағаттандыратын кез келген резидентке қолданылады.Бұл талап бас компанияның 4-тармаққа сәйкес туынды жеңілдіктерге үміткер компания сияқты дивидендтерге немесе пайыздарға қатысты кем дегенде бірдей келісімшарттық жеңілдіктерге ие болуын қамтамасыз ету үшін жасалған, мысалы, Конвенцияның 11-бабы негізінен пайыздарды көзден салық салудан босатады, бірақ бұл компанияның көпұлтты тобының мүшесі Бас компанияға төлейтін пайыздарға қатысты жасамайды, бас компания ұқсас пайыздарды төлеу туралы келісімде көзделген салықтан босатуға басқа жолмен құқығы бар компанияның баламалы бенефициары болмайды.

146. "Баламалы бенефициар" (анықтаманың (III) кіші бөлімі) ретінде сараланатын адамдардың үшінші санаты Уағдаласушы көз мемлекеттің резиденттері болып табылатын тұлғаларға қолданылады. Мұндай тұлғалар, егер олар 2-тармақтың a), b), c)

немесе е) тармақшаларына сәйкес жеңілдіктер алуға құқылы болса, мұндай резиденттердің туынды жеңілдіктерді сұрататын компанияның жиынтық дауысы мен акцияларының (және 7-тармақта айқындалғандай акциялардың кез келген пропорционалды емес класы)құнын иеленуі 25 пайыздан аспаған жағдайда, баламалы бенефициарлар болып табылады. 4-тармақтың а) тармақшасындағы меншік құқығы туралы талапқа сәйкес меншік құқығы тікелей немесе жанама болуы мүмкін, бірақ жанама иелік ету жағдайында әрбір аралық иесі 7-тармақтағы осы терминнің анықтамасына сәйкес "білікті аралық иесі" болуы керек (төменде қараңыз).

147. Жоғарыда 10-тармақта түсіндірілгендей, туынды жеңілдіктер туралы 4-тармақ қолданылған жағдайда баламалы бенефициарды айқындау басқа Конвенцияға сәйкес осы Конвенция беретін салықтан босату сияқты айтарлықтай тиімді емес көз мемлекет салық салудан босатуға құқығы бар тұлғаларды алып тастайды.Кейбір мемлекеттер екі Конвенция ұсынатын жеңілдіктердің айырмашылығы салыстырмалы түрде шамалы болса да, Қаржы көзі болатын мемлекет Басқа конвенция сәкес берілетін салық салудан босату арқылы барлық келісімшарттық жеңілдіктерден бас тартуға байланысты "күрт құлдырау әсері" деп аталатын нәтижені жоюды қалауы мүмкін. Мұндай режимге дивидендтерге, пайыздарға және роялтиге салық салуға қатысты және басқа Конвенцияға сәйкес қол жетімді болатындарға сәйкес келетін шектеулі жеңілдіктер беретін төменде келтірілген балама ережелер арқылы қол жеткізуге болады:

10-баппен толықтырылған дивидендтер туралы ереже

1 және 2-тармақтардың ережелеріне қарамастан, бірақ осы баптың 4-тармағының ережелерін ескере отырып, дивидендтерге қатысты осы Конвенцияның 29-бабы 4-тармағының талаптарын қанағаттандыруға ұмтылатын компания жағдайында, егер мұндай компания осы тармақтың өлшемшарттарын тек себеппен қанағаттандырмаса:

а) 29-баптың 7-тармағы е) тармақшасының "баламалы бенефициар" терминін айқындаудың Б) тармағының (i) тармақшасының талаптары; немесе

b) 29-баптың 5-тармағына сәйкес жеңілдіктер алуға құқығы бар тұлғаның осы баптың 2-тармағына сәйкес қолданылатын мөлшерлемеден аз немесе оған тең дивидендтерге салық ставкасын алуға құқығы бар екендігі туралы 29-баптың 7-тармағы е) тармақшасының "баламалы бенефициар" терминін айқындаудың (ii) кіші бөлімінің талаптары; мұндай компанияға дивидендтер төлейтін компания резиденті болып табылатын Уағдаласушы мемлекетте және осы Уағдаласушы мемлекеттің заңнамасына сәйкес салық салынуы мүмкін.

Мұндай жағдайларда, осылайша алынатын салық, егер мұндай тұлғалар дивидендтерді тікелей алатын болса, осы тармақтың 29-бабы 7-тармағының е) тармақшасында (осы тармақтың а) және б) тармақшаларында көрсетілген талаптарға қарамастан) "баламалы бенефициар" терминінің анықтамасында көрсетілген тұлғалар құқығы бар салық ставкалары арасындағы ең жоғары ставкадан аспауға тиіс. Осы тармақтың мақсаттары үшін:

c) мұндай тұлғалардың дивидендтер төлейтін компанияның дауыс беретін акцияларына жанама иелік етуі тікелей иелік ретінде қарастырылуы керек және

d) 29-баптың 7-тармағының е) тармақшасында "баламалы бенефициар" термині анықтаманың (iii) кіші бөлімінде сипатталған тұлға, егер ол дивидендтер алатын компания сияқты Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылса, салықты шектеуге мұндай құқығы бар тұлға ретінде қаралады.

11-бапқа қосылған пайыздар туралы ереже

1 және 2-тармақтардың ережелеріне қарамастан, бірақ осы баптың 4-тармағының ережелерін ескере отырып, егер компания пайыздарды төлеуге қатысты 29-баптың 4-тармағының талаптарын қанағаттандыруға ұмтылған жағдайда, егер мұндай компания осы тармақтың критерийлерін келесі себеппен орындамаса:

a) 29-баптың 7-тармағының е) тармақшасындағы "баламалы бенефициар" терминін айқындаудың Б) тармағының (i) тармақшасының талаптарын; немесе

b) 29-баптың 5-тармағына сәйкес жеңілдіктер алуға құқығы бар адамның осы баптың 2-тармағына сәйкес қолданылатын ставкадан аз немесе оған тең пайыздарға қатысты салық ставкасына құқығы бар екендігі туралы 29-баптың 7-тармағының е) тармақшасындағы "баламалы бенефициар" терминін анықтаудың (ii) кіші бөлігіндегі талаптар; компанияға осы Мемлекеттің заңнамасына сәйкес пайыздар туындайтын Уағдаласушы мемлекетте салық салынуы мүмкін. Бұл жағдайларда, осылайша алынатын салық 29-баптың 7-тармағының е) тармақшасында (осы тармақтың а) және б) тармақшаларында көрсетілген талаптарға қарамастан) "баламалы бенефициар" терминінің анықтамасында көрсетілген тұлғалардың, егер пайыздарды тікелей алса, құқығы бар салық ставкалары арасындағы ең жоғары ставкадан аспауға тиіс. Осы тармақтың мақсаттары үшін 29-баптың 7-тармағының е) тармақшасында "баламалы бенефициар" термині анықтамасының (iii) кіші бөлімінде сипатталған тұлға, егер ол пайыз алатын компания сияқты Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылса, салықты шектеуге құқығы бар тұлға ретінде қаралады.

12-бапқа роялти туралы ережені қосу

1-тармақтың ережелеріне қарамастан, бірақ осы баптың 3-тармағының ережелерін ескере отырып, роялтиге қатысты 29-баптың 4-тармағының талаптарын қанағаттандыруға ұмтылатын компания жағдайында, егер мұндай компания осы тармақтың өлшемшарттарын 29-баптың 7-тармағының е) тармақшасындағы "баламалы бенефициар" терминін айқындаудың В) (i) тармағының талаптарына байланысты ғана қанағаттандырмаса, мұндай компанияға роялти пайда болатын Уағдаласушы мемлекетте салық салынуы мүмкін, осы Мемлекеттің заңнамасына сәйкес осылайша алынатын салық салық ставкалары арасындағы ең жоғары ставкадан аспайтындығын қоспағанда, олар бойынша "баламалы бенефициар" терминінің анықтамасында 29-баптың 7-тармағының е) тармақшасында көрсетілген тұлғалар(осы анықтаманың (i) бөлімшесінің В) тармағының талабына қарамастан) егер олар роялтиді тікелей алса,

құқылы. Осы тармақтың мақсаттары үшін 29-баптың 7-тармағының e) тармақшасында "баламалы бенефициар" терминін айқындаудың (iii) кіші бөлімінде сипатталған тұлға, егер ол роялти алатын компания сияқты Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылса, құқығы бар салықты шектеуге құқығы бар тұлға ретінде қаралады.

"Лайықсыз акциялар класы" термині

Тек толық нұсқа

f) "Лайықсыз акциялар класы" термині Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резиденті болып табылатын компания немесе ұйым акцияларының кез келген класын білдіреді, ол акционерге екінші Уағдаласушы мемлекеттен нақты активтермен немесе компания қызметінің салдарынан алынған табыстарда өтеу кезінде немесе өзге де жолмен дивидендтер, төлемдер түрінде лайықсыз көбірек қатысу құқығын береді;

Толық нұсқаның "Лайықсыз акциялар класы" анықтамасына түсініктеме

148. Мақаланың әртүрлі бөліктерінде иелік ету критерийлерінде қолданылатын " Лайықсыз акциялар класы" терминінің анықтамасына сәйкес, егер оның осы акцияларды ұстаушыға осындай шарттар немесе уағдаластықтар болмаған кезде меншік иесі құқығы болатын акцияларға қарағанда компанияның немесе ұйымның екінші Уағдаласушы мемлекетте алатын табысының көп бөлігін алуға құқық беретін шарттар немесе басқа уағдаластықтар қолданылатын айналыстағы акциялары болса компанияның немесе ұйымның лайықсыз акциялар класы бар. Осылайша, мысалы, бір Уағдаласушы мемлекеттегі резидент компанияда, егер осы компанияның айналыстағы кейбір акциялары компанияның екінші Уағдаласушы мемлекетте пайдаланылатын активтерінен табысына шамамен сәйкес келетін формула бойынша дивидендтер төлейтін "қадағалаушы акциялар" болып табылса, "акциялардың лайықсыз сыныбы" болады. Бұл келесі мысалмен суреттелген:

- Мысал: АСО А мемлекетінің резидент компаниясы. АСО қарапайым және артықшылықты акциялар шығарды. Қарапайым акциялар А мемлекетінің негізгі қор биржасында бағасы белгіленеді және үнемі саудаланады, артықшылықты акциялар дауыс беруге құқылы емес және олардың иелеріне тек В мемлекетіндегі байланыссыз қарыз алушылардан АСО алатын пайыздық төлемдер сомасына тең дивидендтер алуға құқық береді. Акциялар толығымен В мемлекеті салық келісімі жоқ үшінші Мемлекеттің резиденті болып табылатын жалғыз акционерге тиесілі. Қарапайым акциялар АСО құнының 50% - дан астамын және 100% дауысты құрайды. Артықшылықты акциялардың иесі В мемлекетінде туындайтын АСО пайыздық табысына сәйкес төлемдерді алуға құқылы болғандықтан, артықшылықты акциялар " лайықсыз акциялар класы" болып табылады және бұл акциялар танылған қор биржасында үнемі бағасы белгіленгендіктен, АСО 2-тармақтың c) тармақшасына сәйкес жәрдемақы алуға құқығы болмайды.

"Басқару мен бақылаудың негізгі орны" термині

Тек кеңейтілген нұсқа

g) компанияның немесе ұйымның "басқару мен бақылаудың негізгі орны" резидент болып табылатын Уағдаласушы мемлекетте орналасады, егер:

(i) компанияның немесе ұйымның жоғары лауазымды тұлғалары мен жоғары басшылығы компанияның немесе ұйымның және оның тікелей және жанама еншілес компанияларының стратегиялық, қаржылық және операциялық саясаты бойынша көбірек шешімдер қабылдауға күнделікті жауап береді, ал персонал осы шешімдерді дайындау және қабылдау үшін қажетті күнделікті қызметті, көп жағдайда, кез келген басқа мемлекетте емес, осы Уағдаласушы мемлекетте жүзеге асырады; сондай-ақ

(ii) так мұндай жоғары лауазымды тұлғалар мен аға басқарушы қызметкерлер компанияның немесе ұйымның және оның тікелей және жанама еншілес компанияларының стратегиялық, қаржылық және операциялық саясаты бойынша көбірек шешімдер қабылдауға күнделікті жауап береді, мұндай тұлғалардың қызметкерлері кез-келген басқа компанияның немесе ұйымның лауазымды тұлғаларына немесе қызметкерлеріне қарағанда осы шешімдерді дайындау және қабылдау үшін қажет күнделікті әрекеттерді жүзеге асырады;

Толық нұсқаның "негізгі басқару және басқару орны" анықтамасына түсініктеме

149. "Басқару мен бақылаудың негізгі орны" термині 2-тармақтың c) тармақшасының және толық нұсқаның 5-тармағының мақсаттары үшін қолданылады. Бұл терминді 2017 жылға дейін 4-баптың 3-тармағында және теңіз және әуе кемелерін пайдалануға қолданылатын 8-бапты қоса алғанда, әртүрлі Ережелерде қолданылған " тұрақты жұмыс істейтін атқарушы органның орналасқан жері" ұғымынан ажырату керек. "Тұрақты жұмыс істейтін атқарушы органның орналасқан жері" тұжырымдамасын кейбір мемлекеттер жоғары тұлға немесе тұлғалар тобы (мысалы, Директорлар кеңесі) коммерциялық қызметті жүргізу үшін қажетті негізгі басқару және коммерциялық шешімдер қабылдаған орын ретінде түсіндірді. Негізгі басқару және бақылау орны ұғымы, керісінше, компанияны немесе ұйымды (сондай-ақ оның тікелей және жанама еншілес компанияларын) күнделікті басқару жүзеге асырылатын орынды білдіреді.

150. Компанияның немесе ұйымның негізгі басқару және бақылау орны осы компанияның немесе ұйымның резиденттік мемлекетінде келесі екі шарт орындалған жағдайда ғана болады:

- Біріншіден, (i) кіші бөлімде компанияның жоғары лауазымды тұлғалары мен жоғары басшылығы компанияның немесе ұйымның, оның тікелей және жанама еншілес компанияларының стратегиялық, қаржылық және операциялық саясаты бойынша көбірек шешімдер қабылдауға күнделікті жауап береді, сондай-ақ, көп жағдайда кез келген басқа мемлекетте емес осы Уағдаласушы мемлекетте мұндай шешімдерді дайындау мен қабылдауда басшылықты қолдайтын персонал.

Осылайша, критерий осы әрекеттердің қай жерде орындалатынын көру үшін тиісті тұлғалардың жалпы қызметіне назар аударады. Көп жағдайда бұл бас атқарушы

директордың және басқа да жоғары лауазымды тұлғалардың әдетте компания резиденті болып табылатын Уағдаласушы мемлекетте болуы үшін қажетті, бірақ жеткіліксіз шарт болып табылады.

- Екіншіден, жоғары лауазымды тұлғалар мен аға басқарушы қызметкерлер компанияның және оның тікелей және жанама еншілес компанияларының стратегиялық, қаржылық және операциялық саясаты бойынша көбірек шешімдер қабылдауға күнделікті жауап береді, осы шешімдерді қабылдауда осындай басшылықты қолдайтын қызметкерлер кез-келген басқа компанияның немесе ұйымның шенеуніктеріне немесе қызметкерлеріне қарағанда осы шешімдерді дайындау және қабылдау үшін қажет күнделікті әрекеттерді жүзеге асырады.

"Білікті аралық иесі" термині

Тек кеңейтілген нұсқа

h) "білікті аралық иеленуші" термині аралық иеленушіні білдіреді, немесе:

(i) осы Конвенцияға, қосарланған салық салуды болдырмау туралы кешенді Конвенцияға сәйкес жеңілдіктер сұралатын Уағдаласушы мемлекетте әрекет ететін мемлекеттің резиденті; немесе

(ii) Конвенцияға сәйкес жеңілдіктер алуға құқығы бар-жоғын анықтау үшін 2-тармақтың немесе 4-тармақтың d) немесе f) тармақшасына сәйкес критерийді қолданатын компания сияқты Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылады;

Толық нұсқаның "білікті аралық иесі" анықтамасына түсініктеме

151. "Білікті аралық иеленуші" анықтамасы кеңейтілген нұсқада 2-тармақтың d) және f) тармақшаларында көрсетілген иелену критерийі, сондай-ақ 4-тармақтың туынды жеңілдіктерін алу қағидалары мақсаттары үшін қолданылады.

152. Осы ұйғарымның (i) кіші бөліміне сәйкес білікті аралық меншік иесі шарттық жеңілдіктер сұралатын Уағдаласушы мемлекетпен кешенді табыс салығы туралы қолданыстағы келісімі бар үшінші мемлекеттің резидент заңды тұлғасы болып табылады.

153. 1-баптың түсініктемесінде көрсетілгендей, кейбір мемлекеттер өздерінің салық келісімшарттарына "арнаулы салық режимдері" болып табылатын режимдерден алынатын табыстарға қатысты нақты шарттық ережелерді қолдануға тыйым салатын ережелерді қосу керек деп санайды (1-бапқа түсініктеменің 85-100-тармақтарын қараңыз) және 11-бапты капиталға қатысты шартты шегерімді көздейтін ішкі заңнама ережелерінен пайда көретін байланысты тұлғаларға төленетін пайыздарға қолдануға тыйым салатын (1-бапқа түсініктеменің 107-тармағын қараңыз).

Бұл мемлекеттер (i) кіші бөлімнің қолданылу аясын тек шарттық жеңілдіктер сұралатын мемлекет жан-жақты табыс салығы туралы келісімдер жасасқан және арнайы салық режимін немесе шартты пайыз шегерімдерін пайдаланбайтын үшінші мемлекеттердің резиденттеріне ғана қолданылатындай етіп шектей алады. Мұны (I) бөлімін келесідей өзгерту арқылы жасауға болады:

(i) осы Конвенцияға, қосарланған салық салуды болдырмау туралы кешенді Конвенцияға сәйкес жеңілдіктер сұралатын және конвенциялардың артықшылықтарын пайдаланбайтын Уағдаласушы мемлекетпен жұмыс істейтін Мемлекеттің резиденті.

A) қосарланған салық салуды болдырмау туралы тиісті кешенді Конвенцияда конвенцияға енгізілген ережелерге ұқсас арнайы салық режимінің анықтамасы болмаған жағдайда арнайы салық режимі["арнаулы салық режимін" айқындауды қамтитын Конвенция тармағына сілтеме] және оған осы Конвенцияда көзделген, бірақ осы ұйғарымның (v) тармағының талаптарын ескермей айқындау қағидаттары қолданылады; немесе

B) [меншікті капитал бойынша шартты шегерімдерге қатысты 11-баптың тармағына сілтеме] сипатталған типтегі шартты шегерімдер; немесе

154. Анықтаманың (ii) кіші бөліміне сәйкес білікті аралық иеленуші 2-тармақтың d) немесе f) тармақшасына сәйкес немесе 4-тармақтың туынды жеңілдіктері шеңберінде тиісті иелену критерийі қолданылатын компания сияқты Уағдаласушы мемлекеттің резидентін де қамтиды.

"Тексерілетін топ" термині

Тек толық нұсқа

i) "тексерілетін топ" термині конвенцияға сәйкес жеңілдіктер алуға құқығы бар-жоғын анықтау үшін 2-тармақтың d) немесе f) тармақшасына сәйкес немесе 4 немесе 5-тармаққа сәйкес критерий қолданылатын Уағдаласушы мемлекеттің резидентін ("тексерілетін резидент"), сондай-ақ Конвенцияға сәйкес жеңілдіктер алуға құқығы бар кез келген компанияны немесе тұрақты мекемені білдіреді:

(i) тексерілетін резидентпен бірге топ мүшелеріне пайда немесе залалды бөлуге мүмкіндік беретін салықтық шоғырландыруға, фискалдық бірлікке немесе ұқсас режимге мүше ретінде қатысады; немесе

(ii) тиісті салық кезеңінде шығындарды топтық немесе басқа бөлу режиміне сәйкес тексерілетін резидентпен шығындарды бөледі;

Толық нұсқаның "тексерілетін тобы" анықтамасына түсініктеме

155. Осы тармақшада 2-тармақтың d) және f) тармақшаларының (ii) кіші бөлімдерінде және 4 және 5-тармақтарда базаны бүркемелеу қағидаларының мақсаттары үшін "тексерілетін топ" термині айқындалады. Тексерілетін топ тиісті базаны бүркемелеу ережесі қолданылатын тексерілетін компаниядан тұруы керек және топ мүшелеріне пайданы немесе шығынды бөлуге мүмкіндік беретін салықтық консолидацияға, фискалдық бірлікке немесе ұқсас режимге осы тексерілетін резидентпен мүше ретінде қатысатын кез келген компания немесе тиісті салық кезеңі ішінде салық консолидациясына немесе басқа шығындарды бөлу режиміне сәйкес тексерілетін резидентпен шығындарды бөлісетін кез келген компания. Егер тексерілетін топ болмаса, онда сыналған топқа қолданылатын салық базасын бүркемелеудің тиісті критерийі қолданылмайды.

"Жалпы табыс" термині

Тек толық нұсқа

j) "жалпы табыс" термині, адам тауарлар өндіруді немесе сатуды қамтитын кәсіпкерлік қызметпен айналысатын жағдайларды қоспағанда, жеңілдіктер берілетін уақытты қамтитын салық кезеңі үшін тұлғаның Уағдаласушы резиденттік мемлекетінде айқындалған жалпы түсімді білдіреді, "жалпы табыс" сатылған тауарлардың құнына азайтылған жалпы табысты білдіреді, ал егер тұлға қаржылық емес қызметтерді ұсыну бойынша кәсіпкерлік қызметпен айналысатын болса, "жалпы табыс" мұндай табысты қалыптастыруға жұмсалатын тікелей шығындарға азайтылған жалпы табысты білдіреді :

(i)осы Конвенцияның 10-бабына сәйкес жеңілдіктерді айқындауға қатысы бар жағдайларды қоспағанда, жалпы табыс шегерімдер болсын немесе өзге де жолмен болсын, адамның Уағдаласушы резиденттік мемлекетінде нақты салықтан босатылған дивидендтердің бөлігін қамтымайды; сондай-ақ

(ii) салық салынатын дивидендтердің бір бөлігін қоспағанда, тексерілетін топтың жалпы табысы тексерілетін топтың ішіндегі компаниялар арасындағы операцияларды есепке алмайды;

Толық нұсқаның "жалпы табыс" анықтамасына түсініктеме

156. Осы тармақшада 2-тармақтың d) және f) тармақшаларының (ii) кіші бөлімдерінде және 4 және 5-тармақтарда базаны бұлыңғырлау қағидаларының мақсаттары үшін "жалпы табыс" термині айқындалады. Жалпы табысты есептеу үшін бастапқы нүкте жеңілдіктер берілетін уақытты қамтитын салық кезеңі ішінде тиісті ұйымның Уағдаласушы резиденттік мемлекетінде айқындалған жалпы түсім болып табылады. Егер компания тауарларды өндіруді немесе сатуды қамтитын кәсіпкерлік қызметпен айналысса, "жалпы табыс" сатылған тауарлардың құнына азайтылған жалпы табысты білдіреді. Егер тексерілетін ұйым қаржылық емес қызметтерді ұсынумен айналысса, "жалпы табыс" осындай табыстарды алуға тікелей шығындарға азайтылған жалпы табыстарды білдіреді.

157. Ұйғарымның (i) кіші бөлімінде 10-бапқа сәйкес дивидендтерге қатысты жеңілдіктерді айқындауды қоспағанда жалпы табыс осы дивидендтерді төлейтін компанияның резиденттік мемлекетіне қарамастан, шегерімдер болсын немесе өзге түрде болсын, тұлғаның Уағдаласушы резиденттік мемлекетінде нақты салықтан босатылған кез келген дивидендтердің бір бөлігін қамтымайды. (Ii) кіші бөлімде салық салуға жататын дивидендтердің бір бөлігін қоспағанда, тексерілетін топтың жалпы табысы тексерілетін топтың ішіндегі компаниялар арасындағы қандай да бір операцияларды есепке алмайтындығы көзделеді.

"Ұжымдық инвестициялау қоры" термині

Тек толық нұсқа

k) ["ұжымдық инвестициялау қорының"ықтимал анықтамасы] .

Толық нұсқаның "ұжымдық инвестициялау қоры" анықтамасына түсініктеме

158. Осы тармақшаға сілтемеде көрсетілгендей, егер ұжымдық инвестициялау қорына қатысты ереже 2-тармақтың g) тармақшасына енгізілген болса, "ұжымдық инвестициялау қоры" анықтамасын қосу керек. Бұл анықтаманы осы ереже қолданылатын әрбір Уағдаласушы мемлекеттің ұжымдық инвестициялау қоры айқындауға тиіс және ол мынадай түрде тұжырымдалуы мүмкін:

"ұжымдық инвестициялау қоры" термині [А мемлекеті], [] және [В мемлекеті] жағдайында []Уағдаласушы Мемлекеттердің құзыретті органдары осы баптың мақсаттары үшін ұжымдық инвестициялау қоры ретінде қарауға келісетін кез келген басқа инвестициялық қор, шарт немесе кез келген Уағдаласушы мемлекетте құрылған ұйым дегенді білдіреді;

159. 1-бапқа түсініктеменің 36-тармағында түсіндірілгендей, бұл анықтаманың ашық бөліктері 2-тармақтың g) тармақшасы қолданылатын ҰИҚ-ты айқындайтын салық заңнамасының немесе әрбір мемлекеттің бағалы қағаздар туралы заңнамасының тиісті ережелеріне айқас сілтемелерді қамтиды деп болжанады.

7-тармақ (қысқартылған нұсқа): өтінім беру тәсілін құзыретті органдар айқындайды

Тек қысқартылған нұсқа

7. Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдары өзара келісім бойынша осы бапты қолдану тәртібін реттей алады.

Жеңілдетілген нұсқаның 7-тармағына түсініктеме

160. Қысқартылған нұсқаның 7-тармағы Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдарына өзара келісім бойынша баптың алдыңғы тармақтарының ережелерін қолдану тәртібін реттеуге мүмкіндік береді. Олар, мысалы, дискрециялық көмек туралы 5-тармақтың ережелеріне сәйкес келісімшарттық жеңілдіктер беру туралы өтінішпен жұмыс істеудің процедуралық аспектілерін келісе алады.

8-тармақ

161. 10-бапқа түсініктеменің 32-тармағында, 11-бапқа түсініктеменің 25-тармағында және 12-бапқа түсініктеменің 21-тармағында айтылғандай, ықтимал теріс пайдалану акцияларды, қарыз талаптарын, құқықтарды немесе меншікті осындай активтерден түсетін табыстарға салық салынбайтын немесе жеңілдікті салық режимін ұсынбайтын елдерде тек осы мақсатта құрылған тұрақты өкілдікке беру нәтижесінде пайда болады. Егер резиденттік мемлекет үшінші юрисдикцияларда орналасқан осындай тұрақты өкілдіктерге жататын пайданы салықтан босатса, онда көз мемлекеті мұндай табысқа қатысты шарттық жеңілдіктер бермеуге тиіс. Уағдаласушы мемлекет үшінші юрисдикцияларда орналасқан тұрақты өкілдіктерге жататын осы мемлекеттің компаниясының табыстарын босатқан жағдайларда қолданылатын бұл тармақ мұндай жағдайларда шарттық жеңілдіктер берілмейтінін көздейді. Алайда, бұл ереже қолданылмайды, егер

- табысқа тұрақты өкілдік орналасқан Мемлекетте айтарлықтай салық салынады немесе

- табыс банк, сақтандыру компаниясы немесе тіркелген бағалы қағаздар дилері жүзеге асырмайтын инвестициялық бизнесті қоспағанда, тұрақты өкілдік арқылы белсенді коммерциялық қызметтен алынады немесе оның жанама нәтижесі болып табылады.

162. C) тармақшасына сәйкес, осы тармаққа сәйкес жеңілдіктерден бас тартылған кез келген жағдайда, тиісті табыс алатын бір Уағдаласушы мемлекеттің резиденті екінші Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органынан осы жеңілдіктерді беруді талап ете алады. Мұндай сұрау салуды алған құзыретті орган, егер ол оны орынды деп тапса, өз қалауы бойынша осы жеңілдіктерді бере алады; бірақ сұрау салуды қанағаттандырмас немесе қабылдамас бұрын екінші Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органымен кеңесу керек.

163. Келесі мысал осы тармақты қолдану керек жағдайдың түрін көрсетеді. Уағдаласушы мемлекеттің компаниясы үшінші юрисдикцияда тұрақты өкілдік құрады, ол тұрақты өкілдіктің пайдасына салық салмайды немесе төмен салық салады. Тұрақты өкілдікке жататын пайда бірінші аталған мемлекет не осы мемлекет пен тұрақты өкілдік орналасқан юрисдикция арасындағы салық конвенциясына енгізілген 23 А-бапқа ұқсас Ережеге сәйкес немесе бірінші аталған мемлекеттің ішкі заңнамасына сәйкес салықтан босатылады. Кәсіпорын басқа Уағдаласушы мемлекеттен тұрақты өкілдікке жататын пайдаға енгізілетін пайыздарды алады. Егер 11-бапты қолдану шарттары сақталды деп есептесек, бірінші аталған Мемлекетте пайыздар салықтан босатылғанына және тұрақты өкілдік орналасқан үшінші юрисдикцияда аз немесе мүлдем салық салынбағанына қарамастан 8-тармақ болмаған кезде пайыздар туындайтын Мемлекет 11-баптың 2-тармағында көзделген салық салуды шектеу бойынша жеңілдіктер беруге міндетті.Бұл жағдайда белсенді коммерциялық қызметтен шығатын немесе одан жанама болып табылатын табысқа қолданылатын b) тармақшасын алып тастау тиісті табысқа қолданылатын жағдайларды қоспағанда, немесе, егер бұл жеңілдіктер пайыз туындайтын мемлекеттің құзыретті органы c) тармақшасында көзделген дискрециялық жеңілдіктер туралы ережеге сәйкес берілсе осы табысқа қатысты Конвенцияның жеңілдіктерінен бас тартылатын болады.

164. (i) кіші бөлімдегі "табыс" сөзіне сілтеме тиісті табыс коммерциялық қызметтен түсетін пайданы құраса да, ереже қолданылатынын білдіреді. Осылайша, ереже бір Уағдаласушы мемлекеттің кәсіпорны екінші Уағдаласушы мемлекеттен табыс алған кезде және бірінші аталған мемлекет өздеріне қатысты табыс төленетін құқықты немесе меншікті үшінші юрисдикцияда орналасқан тұрақты өкілдікке іс жүзінде байланысты деп қараған кезде қолданылады (оның ішінде бірінші аталған мемлекет пен үшінші юрисдикция арасындағы шарттың 21-бабының 2-тармағы сияқты ережелерге сәйкес).

165. Егер (i) және (ii) кіші бөлімдердің шарттары орындалса a) тармақша, егер табыстың тиісті бабы үшінші юрисдикцияда орналасқан тұрақты өкілдік пайдасының бөлігі ретінде қарастырылса және осы үшінші юрисдикциядағы табыстың осы бабынан алынатын салық сомасы келесі екі соманың ең азынан аз болса, Конвенцияның басқа ережелеріне сәйкес басқаша қолданылатын жеңілдіктерге тыйым салады:

a) табыстың осы бабының сомасы Уағдаласушы мемлекеттер тармақтың мақсаттары үшін екіжақты негізде айқындаған ең төменгі ставкаға көбейтілген және b) егер бұл тұрақты өкілдік осы мемлекетте болса, кәсіпорын мемлекетіндегі табыстың осы бабына салынатын салық сомасының 60 пайызы.

166. "Осы табыс бабының сомасы" деген тіркес тиісті юрисдикцияның заңнамасына сәйкес шегеруге жататын осы табыс бабына қатысты барлық шығыстар шегерілгеннен кейін тиісті табыс сомасын білдіреді. Осылайша, табыстың осы бабына қатысты үшінші юрисдикциядағы салықты анықтау мақсатында осы юрисдикцияда орналасқан тұрақты өкілдіктің пайдасына қолданылатын жалпы салық тұрақты өкілдікке жататын салық салынатын пайданы айқындау кезінде осы юрисдикцияның заңнамасына сәйкес шегеруге жататын барлық шығыстар шегерілгеннен кейін есептелетін болады. Табыс бабының тиісті сомасына қолданылатын салық содан кейін тұрақты өкілдіктің пайдасына қолданылатын осы жалпы салықты тұрақты өкілдіктің салық салынатын пайдасынан алынған табыстың таза сомасының (яғни, осы табыс бабына тікелей немесе пропорционалды түрде қатысты Тұрақты өкілдіктің салық салынатын пайдасын есептеу кезінде шегерілетін шығыстарды шегергендегі табыс бабының жалпы сомасы) қатынасына көбейту арқылы анықталады. Осындай есептеу, егер тұрақты өкілдік осы мемлекетте болса, кәсіпорынның Уағдаласушы мемлекетінде табыстың осы бабынан алынатын салықты айқындау мақсатында жүргізіледі; бұл жағдайда осы Мемлекеттің заңнамасына сәйкес шегеруге жататын шығыстар шегеріледі.

167.B) тармақшасына енгізілген алып тастау мақсаттары үшін "белсенді коммерциялық қызметтен туындайтын немесе жанама болып табылатын" табысқа сілтеме жоғарыдағы 74-76-тармақтарда көрсетілгендей түсіндірілуі керек.

168. 8-тармақтың тұжырымдамасын қабылдаудың орнына кейбір мемлекеттер Уағдаласушы Мемлекеттің кәсіпорны осы Мемлекетте үшінші юрисдикцияда орналасқан тұрақты өкілдікке қатысты табыс салығын төлеуден босатылатын жағдайлармен шектелмейтін неғұрлым кешенді шешімді қалауы мүмкін, бұл белсенді коммерциялық қызметтен туындайтын табысқа қолданылатын немесе жанама болып табылатын және егер тұрақты өкілдік осы мемлекетте болса, кәсіпорын мемлекетінде төленетін салықты бағалауды қажет етпейтін ерекшелікті қамтымайды. Егер бір Уағдаласушы мемлекетте алынған және үшінші юрисдикцияда орналасқан тұрақты өкілдікке жататын табысқа кәсіпорын мемлекетінде және тұрақты өкілдіктің юрисдикциясында екіжақты негізде айқындалатын төменгі мөлшерлемеден төмен және кәсіпорын орналасқан мемлекеттегі корпоративтік салықтың жалпы мөлшерлемесінің

60 пайызын құрайтын тиімді мөлшерлеме бойынша жиынтық салық салынуға тиіс болса бұл жағдайда ереже кез келген жағдайда қолданылады. Төменде осы мақсатта қолдануға болатын Ереженің мысалы келтірілген:

Егер бір Уағдаласушы мемлекеттің кәсіпорны екінші Уағдаласушы мемлекеттен табыс алса және бірінші аталған Уағдаласушы мемлекет бұл табысты үшінші юрисдикцияда орналасқан тұрақты өкілдікке жататын пайда ретінде қараса, осы Конвенцияның жеңілдіктері, егер табысқа бірінші Уағдаласушы мемлекетте және тұрақты өкілдігі орналасқан юрисдикцияда [екі жақты негізде айқындалатын мөлшерлеменің] неғұрлым азынан немесе бірінші Уағдаласушы мемлекетте қолданылатын компаниялардың пайдасына заңда белгіленген жалпы салық мөлшерлемесінің 60 пайызынан аз жиынтық тиімді салық мөлшерлемесі салынса, осы табысқа қолданылмайды. Егер осы Конвенция бойынша жеңілдіктер бір Уағдаласушы мемлекеттің резиденті алатын табыс бабына қатысты алдыңғы ұсынысқа сәйкес бас тартылса, екінші Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органы, егер мұндай резиденттің сұрау салуына жауап ретінде мұндай жеңілдіктер беру ақталғанын айқындаса, мұндай резиденттің осы тармақтың талаптарын орындамауының себептерін ескере отырып (мысалы, шығындардың болуы) табыстың осы бабына қатысты осы жеңілдіктерді бере алады. Алдыңғы ұсынысқа сәйкес сұрау салу жіберілген Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органы сұрау салуды қанағаттандыру немесе қабылдамау алдында екінші Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органымен кеңесуге тиіс.

9-тармақ

169. 9-тармақ 1-бапқа түсініктеменің 61 және 76-80-тармақтарында қамтылған нұсқаулықты көрсетеді. Осы нұсқаулыққа сәйкес, егер белгілі бір мәмілелердің немесе уағдаластықтардың негізгі мақсаттарының бірі салық келісімдерінің ережелерін теріс пайдалану және осы жағдайларда жеңілдіктер алу Салық конвенциясының тиісті ережелерінің нысаны мен мақсатына қайшы келсе, Салық конвенциясы бойынша жеңілдіктер берілмеуі керек. 9-тармақ мемлекеттерге конвенцияны тиісінше пайдаланбау жағдайларын қарауға мүмкіндік беру үшін, тіпті олардың ішкі заңнамасы 1-бапқа түсініктеменің 76-80-тармақтарына сәйкес бұған жол бермесе де осы тармақтардың негізінде жатқан қағидаттарды Конвенцияның өзіне енгізеді. Сондай-ақ осы қағидаттардың ішкі заңнамасы оларға осындай істерді қарауға мүмкіндік беретін мемлекеттерге қолданылуын растайды.

170. 9-тармақтың ережелері, егер жасалған келісімнің немесе мәміленің негізгі мақсаттарының бірі келісімге сәйкес жеңілдіктер алу болып табылса, салық конвенциясына сәйкес жеңілдіктер алудан бас тартуға әкеледі. Алайда, бұл жағдайда тармақтың соңғы бөлігі жеңілдіктер төлеуден өзгеше түрде бас тартылған адамға осы жағдайларда жеңілдіктер алу осы Конвенцияның тиісті ережелерінің объектісі мен мақсатына сәйкес келетіндігін анықтауға мүмкіндік береді.

171. 9-тармақ 1-7-тармақтардың (жеңілдіктерді шектеу ережесі) және 8-тармақтың (үшінші юрисдикцияда орналасқан тұрақты өкілдікке қолданылатын ереже) ережелерін қолдану аясын немесе қолдануды толықтырады және қандай да бір жолмен шектемейді : осы тармақтарға сәйкес бас тартылған жеңілдік "Конвенцияға сәйкес жеңілдік" болып табылмайды, онда сондай-ақ 9-тармақтан бас тартылады. Сонымен қатар, 9-тармаққа түсініктемедегі нұсқаулық 1-ден 8-ге дейінгі тармақтарды түсіндіру үшін пайдаланылмауы керек және керісінше.

172. Керісінше, 1-7-тармақтарға сәйкес тұлғаның жеңілдіктер алуға құқығы бар екендігі 9-тармаққа сәйкес бұл жеңілдіктерден бас тартуға болмайды дегенді білдірмейді. 1-7-тармақтар бірінші кезекте Уағдаласушы мемлекет резиденттері қызметінің құқықтық сипатына, меншік құқығына және жалпы ережелеріне шоғырланған ережелерді білдіреді. Келесі абзацтағы мысалда көрсетілгендей, бұл ережелер мұндай резидент жасаған мәміле немесе келісім шарт ережесін дұрыс пайдаланбауды білдірмейді.

173. 9-тармақ Конвенцияның 1-7-тармақтарының және оның кіріспесін қоса алғанда , қалған бөлігінің контекстінде қаралуы тиіс. Бұл әсіресе Конвенцияның тиісті ережелерінің объектісі мен мақсатын анықтау мақсаттары үшін өте маңызды. Мысалы, акциялары резиденті компания болып табылатын Уағдаласушы Мемлекетте танылған қор биржасында тұрақты түрде саудаланатын жария компания екінші Уағдаласушы Мемлекеттен табыс алады делік. Егер бұл компания 2-тармақта анықталғандай "білікті тұлға" болса, Конвенцияның артықшылықтарына мысалы, бұл компанияның акционерлерінің көпшілігі бір Мемлекеттің резиденті болмайтындықтан тек осы компанияның меншік құрылымы негізінде тыйым салынбауы керек екені анық. 2-тармақтың с) тармақшасының нысаны мен мақсаты акциялары әртүрлі мемлекеттердің резиденттеріне тиесілі биржада бағасы белгіленген компаниялардың шарттық құқықтары үшін шекті мәнді белгілеу болып табылады. Алайда, мұндай Компанияның білікті тұлға болуы осы компанияның акцияларына иелік етпейтін себептер бойынша 9-тармаққа сәйкес жеңілдіктерден бас тартуға болмайды дегенді білдірмейді. Мысалы, мұндай ашық компания үшінші Мемлекеттің резидентіне салық келісіміне сәйкес салықтың төменгі көзінен жанама түрде пайда алуға арналған арналар бойынша қаржыландыру келісімін жасайтын банк делік. Бұл жағдайда 9-тармақ жеңілдіктерден бас тарту үшін қолданылады, өйткені конвенцияның қалған бөлігінің және оның кіріспесінің контекстінде қаралатын 2-тармақтың с) тармақшасы екі Уағдаласушы мемлекет үшін ортақ мақсаты, атап айтқанда жария компаниялар жасасатын сауда мәмілелерін санкциялау ретінде қарастырыла алмайды.

174. 9-тармақтың ережелері, егер келісімге немесе мәміленің негізгі мақсаттарының бірі салық келісімі бойынша пайда алу болып табылатынын іске қатысты барлық фактілер мен мән-жайларды қарап, қорытынды жасауға болатын болса, Уағдаласушы мемлекет Салық конвенциясының жеңілдіктерінен бас тарта алатынын белгілейді. Бұл

ереже салық конвенцияларын олар жасалған мақсатқа сәйкес яғни, негізгі мақсаты неғұрлым тиімді салық режимін қамтамасыз ету болып табылатын келісімдерге қарағанда тауарлар мен қызметтердің адал алмасуына, сондай-ақ капитал мен тұлғалардың қозғалысына қатысты жеңілдіктер беру үшін қолдануға арналған.

175. "Жеңілдік" термині Конвенцияның 6-22-баптарына сәйкес Мемлекетке салынатын салықтың барлық шектеулерін (мысалы, салықты азайту, босату, кейінге қалдыру немесе қайтару), 23-бапта көзделген қосарланған салық салудан босатуды және 24-бапқа немесе кез келген басқа да осыған ұқсас шектеулерге сәйкес Уағдаласушы мемлекеттің резиденттері мен азаматтарына берілетін қорғауды қамтиды. Бұған, мысалы, Уағдаласушы мемлекеттің осы Мемлекетте туындайтын және 10, 11 немесе 12-баптарға сәйкес басқа Мемлекеттің резидентіне (нақты иесі болып табылатын) төленетін дивидендтерге, пайыздарға немесе роялтиге қатысты салық құқықтарының шектеулері жатады. Ол сондай-ақ, 13-бапқа сәйкес басқа Мемлекеттің резиденті осы Мемлекеттегі жылжымалы мүлікті меншіктен шығару нәтижесінде алған капиталдың өсуіне қатысты Уағдаласушы мемлекеттің салық құқықтарын шектеуді қамтиды. Егер Салық конвенциясында басқа шектеулер болса (мысалы, Салықты үнемдеу туралы ереже), осы баптың ережелері де осы жеңілдікті қолданады.

176. "Осы жеңілдікті алуға тікелей немесе жанама түрде әкеп соқтырған" деген сөз әдейі кеңінен берілген және салық келісімі бойынша жеңілдіктерді қолдануды талап ететін тұлға осы шарттық жеңілдікті алудың негізгі мақсаттарының бірімен жасалған мәміле болып табылмайтын мәмілеге қатысты мұны жасай алатын жағдайларды қамтуға арналған. Бұл келесі мысалмен түсіндірілген:

Т Мемлекетінің ТСО резидент компаниясы, бұрын SCO бас компаниясына тиесілі S Мемлекетінің SCO резидент компаниясының барлық акциялары мен қарыздарын сатып алған. Оларға талап бойынша төлеммен SCO-ға берілген жылдық мөлшерлемесі 4%-дық несие кіреді. Т Мемлекетінің S Мемлекетімен салық келісімі жасалмаған, сондықтан SCO-ның ТСО-ға төлейтін кез келген пайыздары S Мемлекетінің ішкі заңнамасына сәйкес 25 пайыздық мөлшерлеме бойынша ұсталатын пайыздық салық салынады. Алайда, S Мемлекетінің R Мемлекетімен Салық конвенциясына сәйкес бір Уағдаласушы мемлекеттің резидент компаниясы және екінші Мемлекеттің резидент компаниясының бенефициарлық меншігі төлейтін пайыздар көз Уағдаласушы мемлекеттің резидент компаниясы төлейтін пайыздарына ұсталатын салық жоқ; сонымен қатар, бұл шартта 1-7 тармақтарға ұқсас ережелер жоқ. ТСО R Мемлекетінің еншілес резиденті RCA-ға талап бойынша төленуге жататын үш вексельдің орнына мөлшерлеме бойынша 3,9%-бен төленетін несиені беруге шешім қабылдайды.

Бұл мысалда, RCO коммерциялық себептермен жасалған несиеге қатысты R Мемлекетімен S Мемлекетінің арасында жасасқан шарттан жеңілдіктерге талаптануда, егер істің мән-жайлары ТСО-ның RCO өз несиесін берудегі негізгі мақсаттарының бірі R Мемлекетімен S Мемлекетіарасындағы Конвенциядан пайда алу екенін көрсетсе,

онда бұл жеңілдіктен бас тарту туралы ереже қолданылады, өйткені бұл жеңілдік жанама түрде несие берудің нәтижесі болады.

177. "Уағдаластық немесе мәміле" терминдері кеңінен түсіндірілуі керек және олардың заңды күші бар-жоғына қарамастан кез келген келісімді, уағдаластықты, схеманы, мәмілені немесе мәмілелер сериясын қамтуы керек. Атап айтқанда, олар табысты немесе меншікті немесе табыстар есептелетін құқықтарды құруды, қайта тағайындауды, сатып алуды немесе беруді қамтиды. Бұл шарттар, сондай-ақ осы адамның Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резиденті ретіндегі біліктілігін қоса алғанда табыс алатын адамды құруға, сатып алуға немесе ұстауға қатысты уағдаластықтарды қамтиды, және резиденттің тұрғылықты орнын белгілеу үшін адамдар жасай алатын қадамдарды қамтиды. "Уағдаластықтың" мысалы ретінде компания резиденттің тұрғылықты орнын өзгерткенін мәлімдеу үшін компанияның Директорлар кеңесі отырыстарының басқа елде өткізілуін қамтамасыз ету жөніндегі қадамдары болуы мүмкін. Бір транзакция пайда әкелуі мүмкін немесе ол бірге пайда әкелетін күрделі транзакциялар сериясымен бірге әрекет етуі мүмкін. Екі жағдайда да 9 -тармақтың ережелері қолданылады.

178. Келісімнің немесе мәміленің негізгі мақсаттарының бірі Конвенцияға сәйкес жеңілдіктер алу екенін анықтау үшін осындай келісімді немесе мәмілені жасауға қатысатын барлық тұлғалардың мақсаттары мен міндеттеріне объективті талдау жүргізу маңызды. Келісімнің немесе мәміленің мақсаттары қандай деген сұраққа келісімге немесе мәмілеге байланысты барлық жағдайларды жеке негізде қарау арқылы ғана жауап беруге болады. Келісімге немесе мәмілеге байланысты адамның ниеті туралы нақты дәлелдер табудың қажеті жоқ, бірақ тиісті фактілер мен жағдайларды объективті талдаудан кейін келісімнің немесе мәміленің негізгі мақсаттарының бірі Салық конвенцияларының ережелерін теріс пайдалану болды деген қорытынды жасау керек. Алайда, Салық конвенциясының ережелерін теріс пайдалану келісімнің немесе мәміленің негізгі мақсаттарының бірі болып табылады және келісімнің салдарын қарапайым талдау әдетте оның мақсаттары туралы қорытынды жасауға мүмкіндік бермейді деп жеңіл қабылдауға болмайды. Алайда, егер уағдаластықты тек шарт бойынша пайда болатын пайдамен ақылға қонымды түрде түсіндіруге болатын болса, онда мұндай уағдаластықтың негізгі мақсаттарының бірі пайда табу болды деген қорытынды жасауға болады.

179. Келісім немесе мәміле Конвенцияның пайдасын алу үшін жасалмағанын немесе ұйымдастырылмағанын растай отырып, тұлға осы тармақты қолданудан жалтара алмайды. Барлық дәлелдер уағдаластықтың немесе мәміленің осындай мақсатта жасалғанын немесе ұйымдастырылғанын анықтау үшін таразылау керек. Оқиғаларды әр түрлі түсіндіру мүмкіндігі объективті түрде қарастырылатындығын ескере отырып, ақылға қонымдылықты қажет ететін анықтама берілу керек.

180. 9-тармақтағы "негізгі мақсаттардың біріне" жасалған сілтеме – Салық конвенциясына сәйкес пайда алу белгілі бір келісімнің немесе мәміленің жалғыз немесе басым мақсаты болуы міндетті емес. Пайда табу үшін негізгі мақсаттардың кем дегенде біреуі жеткілікті. Мысалы, адам мүлкін әртүрлі себептермен сата алады, бірақ, егер сатылғанға дейін бұл тұлға Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резиденті болса, және бұл үшін негізгі мақсаттардың бірі Салық конвенциясына сәйкес пайда табу болса, мысалы, мүлікті сатуға ықпал ету немесе иеліктен шығарудан түскен табыстарды қайта инвестициялау сияқты резиденттікті өзгертудің басқа да негізгі мақсаттары болуына қарамастан 9-тармақ қолданылуы мүмкін.

181. Егер іске қатысты барлық фактілер мен жағдайларды ескере отырып, пайда алу негізгі мәселе емес және өздігінен немесе басқа мәмілелермен бірге пайда алуға әкелген қандай да бір келісім немесе мәміле жасасуды ақтамайтын болса, онда мақсат негізгі мақсат болмайды. Атап айтқанда, егер уағдаластық негізгі коммерциялық қызметпен тығыз байланысты болса және оның нысаны пайда алу туралы ойлармен анықталмаса, оның негізгі мақсаты осы пайданы алу болып саналуы екіталай. Алайда, егер келісім бірқатар шарттар бойынша ұқсас пайда алу мақсатында жасалса, онда басқа шарттар бойынша жеңілдіктер алу бір шарт бойынша пайда алуды осындай келісімнің негізгі мақсаты деп санамайды деп есептеуге болмайды. Мысалы, А Мемлекетінің салық төлеуші резиденті В Мемлекетінің қаржы резидент мекемесімен келісім жасасады делік, бұл қаржы институты көптеген Мемлекеттерде шығарылған салық төлеушінің облигацияларына инвестиция салуы үшін А Мемлекеті емес, В Мемлекетінің олармен салық келісімдері бар. Егер фактілер мен жағдайлар келісімнің осы салық келісімдері бойынша жеңілдіктер алудың негізгі мақсатымен жасалғанын көрсетсе, белгілі бір келісімшарт бойынша пайда табу осы уағдаластықтың негізгі мақсаттарының бірі емес деп санауға болмайды. Сол сияқты, ішкі заңнамадан жалтаруға байланысты мақсаттар келісімшарттық пайда алу осы мақсаттардың көмекші бөлігі ғана екенін дәлелдеу үшін пайдаланылмауы керек.

182. Төмендегі мысалдар тармақтың қолданылуын түсіндіреді (төмендегі 187-тармаққа енгізілген мысалдар, егер бұл тармақ арналар туралы уағдаластықтар болған жағдайда қолданылатынын және қашан қолданылатынын анықтаған кезде де ескерілуі керек). Осы мысалдарды оқығанда, 9-тармақты қолдану әр белгілі бір жағдайдың фактілері мен жағдайлары негізінде анықталатынын есте ұстаған жөн. Осылайша, төмендегі мысалдар тек мысалмен түсіндіру болып табылады және 9-тармақтың ережелерін қолданбау үшін ұқсас мәмілелер орындалуы керек шарттар мен талаптар ретінде түсіндірілмеуі керек:

— А-мысалы: ТСО, Т Мемлекетінің резидент компаниясы S Мемлекетінің қор биржасында тіркелген SCO компаниясының акцияларыне иелік етеді. Т Мемлекетінің S Мемлекетімен салық келісімі жоқ, сондықтан ТСО-ның пайдасына SCO төлейтін кез-келген дивидендтерге S Мемлекетінің ішкі заңнамасына сәйкес 25% мөлшерде

табыс көзінен төленетін салық салынады. Алайда, R Мемлекетімен S Мемлекетінің Салық конвенциясына сәйкес Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатын компания төлейтін дивидендтер көзінен салық алынбайды. TCO R Мемлекетінің тәуелсіз резидент қаржы мекемесі RCA-мен келісім жасасқан, оған сәйкес TCO RCO-ға дивидендтерді төлеу құқығын бергені туралы жариялаған, бірақ SCO тарапынан олар әлі төленбеген.

Осы мысалда, керісінше айғақтайтын басқа да фактілер мен мән-жайлар болмаған жағдайда, R Мемлекетімен S МемлекетіСалық конвенциясында көзделген TCO дивидендтерін төлеу құқығын RCO-ға берген келісімнің негізгі мақсаттарының бірі – RCO-ға дивидендтер көзін салықтан босатудан пайда алу болды деген қорытынды жасауға болады.

— B-мысалы: SCO S Мемлекетінің резидент компаниясы, TCO T Мемлекетінің резидент еншілес компаниясы. T Мемлекеті S Мемлекетімен салық келісімдері жоқ, сондықтан SCO-ның TCO пайдасына төленетін кез-келген дивидендтерге S Мемлекетінің ішкі заңнамасына сәйкес 25 пайыз мөлшерінде дивидендтер көзінен салық салынады. Алайда, R Мемлекетімен S Мемлекетінің Салық конвенциясына сәйкес, S Мемлекетінің компаниясы R Мемлекетінің резидентіне төлейтін дивидендтерге ұсталатын салықтың қолданылатын мөлшерлемесі 5 пайызды құрайды. Осылайша, TCO осы баптың 2-тармағының c) тармақшасына сәйкес R Мемлекетінің қаржы мекеме резиденті RCO және білікті тұлғамен келісім жасасады, оған сәйкес RCO үш жыл мерзімге SCO-дан жаңадан шығарылған артықшылық берілген акцияларының узуфруктін сатып алады. TCO – бұл акциялардың жалғыз иесі. Узуфрукт RCO-ға осы артықшылық берілген акциялар бойынша дивидендтер алуға құқық береді. Узуфруктыны сатып алу үшін RCO төлейтін сома үш жыл ішінде артықшылық берілген акциялар бойынша төленетін дивидендтердің ағымдағы құнына сәйкес келеді (TCO RCO-дан қарыз ала алатын мөлшерлеме бойынша жеңілдікті ескере отырып).

Бұл мысалда, керісінше дәлелдейтін басқа фактілер мен жағдайлар болмаған жағдайда, бұл келісімнің негізгі мақсаттарының бірі, оған сәйкес RCO SCO шығарған артықшылық берілген акциялардың узуфруктысын сатып алып, R Мемлекетімен S МемлекетіСалық конвенциясында көзделген дивидендтер көзіне салық салуға қолданылатын 5 пайыздық шектеуден пайда алу болды, және осы шарттық-сауда уағдаластығына сәйкес осы шектеудің пайдасын алу Салық конвенциясының объектісі мен мақсатына қайшы келеді деген қорытынды жасауға болады.

— C-мысалы: RCO, R Мемлекетінің резидент компаниясы, электронды құрылғылар шығарумен айналысады және оның бизнесі тез кеңейіп келеді. Ол қазіргі уақытта өндіріс шығындарын азайту арқылы пайда табу үшін дамушы елде өндірістік кәсіпорын құру мәселелерін қарастыруда. Алдын ала жасалған талдаудан кейін үш түрлі елдегі ықтимал орналастыру орындары анықталады. Барлық үш елдің экономикалық және саяси жағдайлары ұқсас. S Мемлекетіосы елдердің ішінде R

Мемлекетінде салық келісімдері бар жалғыз мемлекет екенін ескергеннен кейін, осы Мемлекетте зауыт салу туралы шешім қабылданады.

Бұл мысалда S Мемлекетіне инвестициялау туралы шешім R және S Мемлекеттерінің Салық конвенциясы ұсынатын жеңілдіктер аясында қабылданғанымен, бұл инвестициялар мен зауыт құрылысының негізгі мақсаттары RCO бизнесінің кеңеюіне және сол елдегі өндіріс шығындарының төмендеуіне байланысты екені анық. Бұл мысалда зауыт құрылысының негізгі мақсаттарының бірі келісімшарттық жеңілдіктер алу деп санауға болмайды. Бұдан басқа, Салық конвенцияларының жалпы мақсаты трансшекаралық инвестицияларды көтермелеу екенін ескере отырып, S Мемлекетінде салынған зауытқа инвестициялар салу үшін R Мемлекетінің және S Мемлекетінің Конвенциясы бойынша жеңілдіктер алу осы Конвенция ережесінің объектісі мен мақсатына сәйкес келеді.

— D-мысалы: RCO, R Мемлекетінің резиденті ұжымдық инвестициялау қоры халықаралық қаржы нарығында инвестициялардың әртараптандырылған портфелін басқарады. Қазіргі уақытта RCO жылдық дивидендтер алатын S Мемлекетінің резидент компаниясы өзінің акциялар портфелінің 15 пайызына иелік етеді. R Мемлекеті мен S Мемлекеті арасындағы салық келісіміне сәйкес дивидендтерге салынатын салық ставкасы 30 пайыздан 10 пайызға дейін төмендейді. RCO-ның инвестициялық шешімдері R Мемлекетінің салық келісімдерінің кең желісі шеңберінде ұсынылатын салық жеңілдіктерінің болуын ескереді. RCO-дағы инвесторлардың көпшілігі R Мемлекетінің резиденттері болып табылады, бірақ бірқатар инвесторлар (миноритарлық инвесторлар) S Мемлекетінде салық келісімдері жоқ Мемлекеттердің резиденттері болып табылады. Инвесторлардың RCO-ға инвестициялау туралы шешімдері RCO жасаған нақты инвестицияларға байланысты емес және RCO-ның инвестициялық стратегиясы оның инвесторларының салық ережелерімен анықталмайды. RCO жыл сайын өзінің барлық кірістерін өз инвесторларына бөледі және жыл бойына бөлінбеген кірістерден R Мемлекетіне салық төлейді. S Мемлекетінің резидент компанияларының акцияларына инвестициялау туралы шешім қабылдай отырып, RCO дивидендтерге қатысты R Мемлекетімен S Мемлекетінің Салық конвенциясына сәйкес жеңілдіктердің болуын қарастырды, бірақ мұның өзі 9-тармақты қолдану үшін жеткіліксіз болады. Салық келісімдерінің мақсаты трансшекаралық инвестицияларды ынталандыру үшін жеңілдіктер беру болып табылады, сондықтан 9-тармақтың инвестицияларға қатысты екендігін анықтау үшін инвестициялар жасалған контекстті ескеру қажет. Бұл мысалда, егер RCO инвестициялары келісімнің бөлігі болмаса немесе Конвенциядан пайда табудың негізгі мақсатымен жасалған басқа транзакциямен байланысты болмаса, RCO-ны R Мемлекетімен S Мемлекетінің салық келісімінің жеңілдіктерінен бас тартуы ақылға қонымсыз болып табылады.

— E-мысалы: RCO R Мемлекетінің резиденті болып табылады және соңғы 5 жыл ішінде S Мемлекетінің резиденті SCO компаниясы акцияларының 24 пайызына иелік етеді. R және S Мемлекеттері арасындағы салық келісімі күшіне енгеннен кейін (10-бап осы модельдің 10-бабымен бірдей) RCO өзінің SCO акцияларына иелік ету үлесін 25 пайызға дейін ұлғайтуға шешім қабылдайды. Фактілер мен мән-жайлар осы қосымша акцияларды сатып алу туралы шешім, ең алдымен, шарттың 10-бабының 2 а) тармағында көзделген салықтың неғұрлым төмен мөлшерлемесінен пайда алу үшін қабылданғанын көрсетеді.

Бұл жағдайда қосымша акциялар сатып алынатын мәміленің негізгі мақсаттарының бірі 10-баптың 2 а) тармағынан пайда алу болып табылатынына қарамастан, 9-тармақ қолданылмайды, өйткені мұндай жағдайларда бұл пайданы беру 10-баптың 2 а) тармағымен объектіге және мақсатқа сәйкес келетіні анықталуы мүмкін. Бұл тармақ қандай акционерлердің дивидендтер салығының төмен ставкасы бойынша жеңілдіктер алуға құқығы бар екенін анықтау мақсатында 25 пайыздық ерікті шекті пайдаланады және осы тәсілге сәйкес салық төлеушіге осы тармақша бойынша жеңілдіктер беріледі, ол осы талапты қанағаттандыру үшін компанияға қатысуын арттырады.

— F-мысалы: TCO T Мемлекетінің резиденті болып табылатын ашық компания. TCO-ның T Мемлекетінде пайда болған ақпараттық технологиялар саласындағы қызметі соңғы бірнеше жылда TCO-ның басшылығы жүргізген агрессивті бірігу және қосып алу саясатының нәтижесінде айтарлықтай өсті. RCO, R Мемлекетінің резидент компаниясы (дивидендтер мен роялтиге нөлдік салық салуды немесе оған төмен салық салуды көздейтін көптеген салық келісімдерін жасаған мемлекет) - бұл ақпараттық технологиялар саласында белсенді жұмыс істейтін топтың отбасылық холдингі. RCO акцияларының барлығы дерлік RCO тобының қызметін бастаған және дамытқан кәсіпкердің туыстары болып табылатын R Мемлекетінің резиденттеріне тиесілі. RCO-ның негізгі активтері көршілес елдерде орналасқан еншілес компаниялардың акциялары, соның ішінде S Мемлекеттінің резидент компаниясы SCO, сондай-ақ R Мемлекетінде әзірленген және осы еншілес компанияларға лицензия бойынша берілген патенттер болып табылады. TCO тобының бизнесін және оның патенттік портфелін сатып алуға бұрыннан қызығушылық танытқан TCO RCO-ның барлық акцияларын сатып алу туралы ұсыныс жасады.

Бұл мысалда, керісінше дәлелдейтін басқа фактілер мен жағдайлар болмаған жағдайда, RCO-ның сатып алуының негізгі мақсаттары TCO тобының бизнесін кеңейтуге байланысты және R және S Мемлекеттері арасындағы келісімге сәйкес пайда табуды қамтымайды деген қорытынды жасауға болады. RCO негізінде холдингтік компания ретінде әрекет жасайтыны

бұл нәтижені өзгертпейді. RCO акцияларын сатып алғаннан кейін, TCO басшылығы , SCO-ның акцияларын және SCO-ның лицензия бойынша берілген патенттерін RCO-да сақтау туралы шешім қабылдамас бұрын R Мемлекетімен S Мемлекеті арасында

жасалған Салық келісімінің артықшылықтарын қарастыруы әбден мүмкін. Алайда, бұл RCO-ның акцияларын сатып алу болып табылатын тиісті мәмілеге байланысты мақсат болмайды.

— G-мысалы: TCO T Мемлекетінің резидент компаниясы, биржада бағасы белгіленетін T Мемлекетінің резидент компаниясы. Ол әртүрлі елдердегі бірқатар еншілес компанияларға тікелей немесе жанама иелік етеді. Бұл компаниялардың көпшілігінің қызметін жергілікті нарықтарда TCO тобы жүргізеді. Бір өңірде TCO осындай бес компанияның акцияларына иелік етеді, олардың әрқайсысы әр түрлі көрші мемлекеттерде орналасқан. TCO осы компанияларға бухгалтерлік есеп, заңгерлік кеңес беру сияқты басқару қызметтерін және персоналды басқаруды қоса алғанда топтық қызметтерді; валюталық тәуекелдерді басқару және хеджирлеу операцияларын ұйымдастыру сияқты қаржылық және қазынашылық қызметтерді, сондай-ақ қаржыландыруға қатысы жоқ кейбір басқа да қызметтерді ұсыну мақсатында аймақтық компания құруды қарастыруда. Ықтимал орындарды қарастырғаннан кейін, TCO R Мемлекетінде RCO-ның өңірлік компаниясын құру туралы шешім қабылдайды. Бұл шешім негізінен, TCO-ның төлем көзінен төмен салық ставкаларын қамтамасыз ететін еншілес ұйымдарға иелік ететін бес мемлекетпен келісімдерін қоса алғанда, білікті жұмыс күшіне, сенімді құқықтық жүйеге, бизнеске арналған қолайлы ортаға, саяси тұрақтылыққа, өңірлік топқа мүшелігіне, дамыған банк саласына және R Мемлекетіне қосарланған салық салуды болдырмау туралы келісімшарттардың кешенді желісіне байланысты.

Бұл мысалда шарттардың өңірлік компанияның еншілес компанияларының болашақ төлемдеріне қаншалықты әсер ететініне жасалған қарапайым талдау RCO TCO құру мақсаттары туралы қорытынды жасауға мүмкіндік бермейді. RCO ұсынатын топішілік қызметтер, оның ішінде оның коммерциялық қызметін жүргізу үшін қажетті шешімдер қабылдау, нақты активтерді пайдалану және нақты тәуекелдерді қабылдау арқылы RCO негізгі экономикалық функцияларды орындайтын нақты коммерциялық қызмет болып табылады және бұл қызметті RCO R Мемлекетінде орналасқан өз қызметкерлері арқылы жүзеге асырады деп есептесек, жоққа шығару ақылға қонымсыз R Мемлекетімен еншілес компаниялар жұмыс істейтін бес мемлекет арасында жасалған шарттардың пайдасы, егер басқа фактілер көрсетпесе, RCO басқа салық мақсаттары үшін құрылған немесе егер RCO 9-тармақ басқаша қолданылатын нақты мәмілелер жасамаса (төмендегі 187-тармақтағы F-мысалын RCO топты қаржыландыру қызметінен ала алатын пайыздар мен басқа сыйақыларға қатысты қараңыз).

— H-мысалы: TCO T Мемлекетінің қор биржасында бағасы белгіленетін T Мемлекетінің резидент компаниясы. Бұл бүкіл әлемде коммерциялық қызметтің әртүрлі түрлерін жүргізетін көпұлтты кәсіпорынның бас компаниясы (көтерме сауда, бөлшек сауда, өндіріс, инвестиция, қаржы және т.б.). Тасымалдауға қатысты мәселелер, уақыт айырмашылығы, шет тілдерін еркін меңгерген персоналдың шектеулі

қолжетімділігі және іскери серіктестердің шетелдік орналасуы TCO үшін T Мемлекетінен өзінің шетелдік қызметін басқаруды қиындатады. Сондықтан TCO өзінің шетелдік коммерциялық қызметін дамыту үшін база ретінде R Мемлекетінің (халықаралық сауда және қаржы нарықтары дамыған, сондай-ақ жоғары білікті кадрлардың көптігі бар елдер) резидент еншілес компаниясы RCA-ны құрады. RCO көтерме және бөлшек сауда, өндіріс, қаржыландыру, ішкі және халықаралық инвестициялар сияқты әртүрлі коммерциялық қызметпен айналысады. RCO-да осы қызметті жүзеге асыру үшін қажетті адами және қаржылық ресурстар (құқықтық, қаржылық, бухгалтерлік есеп, салық, тәуекелдерді басқару, аудит және ішкі бақылау сияқты әр түрлі салаларда) бар. RCO қызметі R Мемлекетінде бизнесті белсенді түрде жүргізу болып табылатыны анық, RCO өз қызметі шеңберінде S Мемлекетінде жаңа өндірістік қуаттарды дамытумен де айналысады. Осы мақсатта ол жарғылық капиталға үлес қосады және осы объектілерге иелік ету үшін RCO құрған SCO-ға несие беретін S Мемлекетінің еншілес резидент кәсіпорны RCO SCO-дан дивидендтер мен пайыздар алады.

Бұл мысалда RCO бизнестің тиімділігін арттыру ойымен құрылған және оның SCO-ны акционерлік капитал мен несиелер арқылы қаржыландыруы R Мемлекетіндегі RCO-ны белсенді басқарудың бөлігі болып табылады. Осы фактілердің негізінде және RCO құрудың немесе SCO қаржыландырудың негізгі мақсаттарының бірі R және S Мемлекеттері арасындағы Конвенциядан пайда алу екенін көрсететін басқа фактілер болмаған жағдайда, бұл мәмілелерге 9-тармақ қолданылмайды.

— I-мысалы. RCO, R Мемлекетінің резидент компаниясы, музыканы көпшілік алдында ойнатуға немесе оны радио, теледидар немесе интернетте таратуға байланысты орындаушылар мен құқық иелерінің атынан лицензия беретін бірқатар ұжымдық басқару ұйымдарының бірі. SCO, S Мемлекетінің резидент компаниясы, S Мемлекетінде осыған ұқсас қызмет атқарады. Әр түрлі елдердің орындаушылары мен авторлық құқық иелері RCO немесе SCO-ны лицензиялар беру және оларға тиесілі авторлық және сабақтас құқықтарға роялти алу үшін өздерінің агенті ретінде тағайындайды; RCO және SCO әрбір авторлық құқық иесіне осы авторлық құқық иесінің атынан алатын роялти сомасын төленетін комиссияны шегергендегі соманы бөледі (көп жағдайда әрбір авторлық құқық иесіне бөлінген сома салыстырмалы түрде аз болады). RCO-ның SCO-мен келісімі бар, оған сәйкес SCO S Мемлекетіндегі пайдаланушыларға лицензия береді және RCO басқаратын құқықтарға қатысты RCO роялтиін бөледі; RCO R Мемлекетінде де SCO басқаратын құқықтарға қатысты солай істейді. SCO S Мемлекетінің салық әкімшілігімен бірге RCO ұсынған ақпарат негізінде S Мемлекетімен RCO ұсынған әрбір авторлық құқық иесінің резидент Мемлекеті арасындағы қолданыстағы шарттар негізінде RCO пайдасына төлейтін төлемдерден ұсталатын роялти салығын өңдеу туралы келісімге келді, өйткені бұл құқық иелері SCO-ның RCO-ға төлейтін роялтидің бенефициарлық иелері болып табылады.

Бұл мысалда авторлық құқық иелері мен RCO және SCO арасындағы, сондай-ақ SCO және RCO арасындағы келісімдер көптеген ұсақ транзакцияларға қатысты лицензия беруді және лицензиялық төлемдерді жинауды тиімді басқару үшін жасалғаны анық. Осы келісімдерді жасасу мақсаттарының бірі әрбір жеке авторлық құқық иесіне ауыр және қымбат болатын шағын төлемдерді өтеу қажеттілігінсіз шартта белгіленген мөлшерлеме бойынша ұсталатын салықты өндіріп алуды қамтамасыз ету болуы мүмкін болса да, салық келісімдерін дұрыс және тиімді қолдануға ықпал ететін мұндай мақсат қолданылатын шарттардың тиісті ережелерінің объектісі мен мақсатына сәйкес келетіні анық.

— J-мысалы: RCO – R Мемлекетінің резидент компаниясы. Ол S Мемлекетінің тәуелсіз резидент компаниясы SCO үшін электр станциясын салу туралы өтініші сәтті түрде жасалды. Бұл құрылыстың жобасы 22 айға созылады деп күтілуде. Келісімшарт бойынша жүргізілген келіссөздер кезінде жобаның әрқайсысы екі түрлі келісімшартқа, әрқайсысы 11 айға бөлінеді. Бірінші келісімшарт RCO-мен, ал екіншісі RCO-ның жаңадан тіркелген еншілес кәсіпорны, R Мемлекетінің резиденті SUBCO-мен жасалған . RCO-ның екі келісімшартты орындау үшін келісімшарттық жауапкершілікке тартылуын қамтамасыз еткісі келген SCO-ның өтініші бойынша келісімшарттық келісімдер SUBCO-SCO арасындағы келісім-шарты бойынша SUBCO-ның келісімшарттық міндеттемелерін орындау үшін SUBCO-мен бірлесіп жауап береді.

Бұл мысалда, керісінше дәлелдейтін басқа фактілер мен жағдайлар болмаған жағдайда, SUBCO құрылыс жобасының бір бөлігін орындауға келіскен жеке келісімшарт жасасудың негізгі мақсаттарының бірі R және S Мемлекеттері Конвенциясының 5-бабының 3-тармағында қамтылған ережені қолданудан RCO мен SUBCO-да пайда алу болды деген қорытынды жасауға болады. Осы жағдайда осы ереженің пайдасын беру осы тармақтың нысаны мен мақсатына қайшы келеді, әйтпесе осы тармақтың жарамдылық мерзімін шектеу мағынасыз болар еді.

— K-мысалы: RCO, R Мемлекетінің резидент компаниясы, T Мемлекетінің резиденті болып табылатын және T Мемлекетінде құрылған және реттелетін институционалдық инвестор Қордың толық меншігіндегі еншілес кәсіпорны болып табылады. RCO тек R Мемлекетін қамтитын өңірлік топ елдерінде орналасқан жеке нарықтық инвестициялардың әртараптандырылған портфелін сатып алу және басқару арқылы Қор үшін өңірлік инвестициялық платформа ретінде инвестициялық кіріс алу үшін әрекет етеді. R Мемлекетінде аймақтық инвестициялық платформа құру туралы шешім аймақтық іскерлік тәжірибе мен ережелерді білетін директорлардың болуынан, білікті көп тілді жұмыс күшінің болуынан, R Мемлекетінің өңірлік топқа мүшелігінен және R Мемлекетінің Салық келісімдерінің кең желісі, оның ішінде S Мемлекетімен табыс салығының төмен ставкаларын қарастыратын Салық келісімі туындады. RCO Қордың инвестициялық ұсыныстарын қарау үшін тәжірибелі жергілікті менеджерлер тобын жалдайды және жағдайға байланысты инвестицияларды мақұлдау мен

бақылауды, қазынашылық функцияларды орындауды, RCO есепшілер кітаптары мен жазбаларын жүргізуді және ол инвестициялайтын мемлекеттерде ережелерді сақтауды қамтуы мүмкін басқа да функцияларды орындайды. RCO-ның Директорлар кеңесін Қор тағайындайды және инвестицияларды басқару тәжірибесі бар R Мемлекетінің резидент директорларының көпшілігінен, сондай-ақ Қордың жаһандық басқару тобының мүшелерінен тұрады. RCO салық төлейді және R Мемлекетінде салық декларацияларын тапсырады. RCO қазіргі уақытта S Мемлекетінің резиденті SCO компаниясына инвестиция салуды қарастыруда. SCO-ға салынатын инвестициялар RCO-ның жалпы инвестициялық портфелінің бір бөлігін ғана құрайды, оған S Мемлекетіне қосымша бірқатар елдердегі инвестициялар кіреді, ол да сол өңірлік топтың мүшесі болып табылады. R Мемлекетімен S Мемлекеті арасындағы салық келісіміне сәйкес дивидендтерге салынатын салық ставкасы 30% -дан 5 пайызға дейін төмендейді. T Мемлекеті мен S Мемлекеті арасындағы салық келісіміне сәйкес дивидендтерге салынатын салық ставкасы 10 пайызды құрайды. SCO-ға инвестициялау немесе инвестицияламау туралы шешім қабылдағанда, RCO дивидендтерге қатысты R және S Мемлекеттерінің Салық конвенциясына сәйкес жеңілдіктердің болуын ескереді, бірақ мұның өзі салық келісімдерінің 9-тармағын қолдануды бастау үшін жеткіліксіз болар еді, бұл трансшекаралық инвестицияларды көтермелеу үшін берілетін жеңілдіктер болып табылады, және демек, 9-тармақтың инвестицияларға қатысты екендігін анықтау үшін инвестициялар жасалған контекстті, соның ішінде R Мемлекетінде RCO құру себептерін, сондай-ақ, R Мемлекетінде жүзеге асырылатын инвестициялық функциялар және басқа да қызмет түрлерін қарастыру қажет.

Бұл мысалда, RCO инвестициялары келісімнің бөлігі болып табылатындығын немесе Конвенциядан пайда табудың негізгі мақсатымен жасалған басқа транзакциямен байланысты екенін көрсететін басқа фактілер мен жағдайлар болмаған жағдайда, RCO үшін R Мемлекетімен s Мемлекетінің Салық конвенциясының пайдасын жоққа шығару ақылға қонымсыз болар еді.

— L-мысалы: RCO, R Мемлекетінің резиденті секьюритилендіру компаниясын RCO-ға бірқатар юрисдикцияларда орналасқан борышкерлердің несиелері мен басқа дебиторлық берешектер портфелін сатқан банк құрды. RCO толығымен левередж арқылы қаржыландырылады. RCA сенімгерлік басқаруда және экономикалық

құндылығы жоқ бір акция шығарды. RCO-ның қарыздық қаржыландыруы үшінші Тарап инвесторлары кеңінен иелік ететін облигациялар шығару арқылы тартылды. Облигациялар танылған қор биржасында тізімделеді, бұл оларды қайталама нарықта саудалауға және клирингтік жүйе арқылы сақтауға мүмкіндік береді. Нормативтік талаптарға сәйкес банк сонымен қатар RCO шығарған жалпыға ортақ борыштық бағалы қағаздардың аз бөлігін сақтап қалды. Қазіргі уақытта RCO s Мемлекетінің резидент шағын және орта кәсіпорындарының дебиторлық берешек портфелінің 60% -на иелік етеді, оған қатысты RCO үнемі пайыздық төлемдер алады. Банк s

Мемлекетімен салық келісімі бар T Мемлекетінің резиденті болып табылады, Ол s Мемлекетінің салық келісіміне сәйкес ұсынылатындарға баламалы жеңілдіктер береді. Мемлекет пен Мемлекет арасындағы Салық келісіміне сәйкес s пайыздарды төлеу көзіндегі салық ставкасы 10 пайызбен шектелген (s Мемлекетінің ішкі заңнамасы 30 пайыз мөлшерінде салықты ұстап қалуды көздейді). RCO-ны құру кезінде банк көптеген мәселелерді, соның ішінде R Мемлекетіндегі секьюритилендірудің сенімді құрылымын, компанияны секьюритилендіруді және басқа да тиісті заңнаманы, R Мемлекетінде білікті және тәжірибелі қызметкерлер мен көмекші қызметтердің, сондай-ақ R Мемлекетінің салық конвенцияларының кең желісіне сәйкес берілетін салықтық жеңілдіктердің болуын ескерді. Инвесторлардың RCO-ға инвестициялау туралы шешімдері RCO жасаған нақты инвестициялармен анықталмайды және RCO-ның инвестициялық стратегиясы инвесторлардың салық ережелерімен анықталмайды. RCO R Мемлекетінде алынған табысқа салық салынады және инвесторларға төленген пайыздық төлемдерді толық шегеруге құқылы. S Мемлекетіндегі резидент компанияларының дебиторлық берешегін сату туралы шешімді қабылдай отырып, банк және RCO дивидендтерге қатысты R Мемлекеті мен S Мемлекетінің Салық конвенциясына сәйкес жеңілдіктердің болуын қарастырды, бірақ мұның өзі 9-тармақты қолдануды бастау үшін жеткіліксіз болады. Салық келісімдерінің мақсаты трансшекаралық инвестицияларды ынталандыру үшін жеңілдіктер беру болып табылады, сондықтан 9-тармақтың инвестицияларға қатысты екендігін анықтау үшін инвестициялар жасалған контекстті ескеру қажет. Бұл мысалда, RCO инвестициялары келісімнің бөлігі болып табылатындығын немесе Конвенциядан пайда табудың негізгі мақсатымен жасалған басқа транзакциямен байланысты екенін көрсететін басқа фактілер мен жағдайлар болмаған жағдайда, RCO үшін R Мемлекеті мен s Мемлекетінің Салық конвенциясының пайдасын жоққа шығару ақылға қонымсыз болар еді.

— М-мысалы: Жылжымайтын мүлік қоры, s Мемлекетінің ішкі салық заңнамасына сәйкес салық салу мақсаттары үшін ашық деп саналатын s Мемлекетінің серіктестігі белгілі бір географиялық аймақтағы жылжымайтын мүлікке инвестициялар портфеліне инвестициялау үшін құрылады. Жылжымайтын мүлік қорын реттелетін қор менеджері басқарады және Қордың инвестициялық мандаты негізінде зейнетақы схемалары мен мемлекеттік инвестициялық қорлар сияқты институционалдық инвесторларға сатылады . Әр түрлі юрисдикцияларда тұратын бірқатар инвесторлар жылжымайтын мүлік қорына инвестиция салады. Қордың маркетингтік материалдарында көрсетілген жылжымайтын мүлік қорының инвестициялық стратегиясы инвесторлардың салық позициясымен анықталмайды, бірақ жылжымайтын мүліктің белгілі бір активтеріне инвестициялауға, олардың құнын барынша арттыруға және инвестициялардан құтылу арқылы құнның өсуін жүзеге асыруға негізделген. Жылжымайтын мүлік қорының инвестициялары R Мемлекеіндте құрылған RCO холдингтік компаниясы арқылы

жүзеге асырылады RCO Жылжымайтын мүлік қорының барлық жылжымайтын мүлік активтерін басқарады және жанама түрде жылжымайтын мүлік активтері орналасқан мемлекеттердің толық меншігіндегі резидент компаниялары арқылы осы активтерге иелік етеді; ол сондай-ақ тиісті инвестицияларға тікелей иелік ететін осы жергілікті компанияларға қарыз және/немесе акционерлік қаржыландыруды ұсынады. RCO бірқатар коммерциялық және заңды себептерге байланысты құрылады, мысалы, Жылжымайтын мүлік қорын Қордың жылжымайтын мүлік активтеріне қатысты міндеттемелер мен ықтимал талаптардан қорғау, сондай-ақ қарызды қаржыландыруды жеңілдету (оның ішінде үшінші тарап несие берушілерінен) және инвестицияларды құру, басқару және иелену. Ол сондай-ақ кез келген қолданыстағы салық келісіміне сәйкес ұсталатын салықтан босату талаптарын басқару мақсатында жасалған. Бұл RCO-ның маңызды функциясы, өйткені бір компанияға әкімшілік жағынан келісімшарттық жеңілдікті алу әрбір институционалды инвесторға өзінің жәрдемақы сұрауын өңдеуден гөрі оңайырақ, әсіресе егер әрбір инвестор белгілі бір кіріс бабына сәйкес келетін келісімшарттық жеңілдік аз мөлшерді құрайды. Бұл шешім негізінен R Мемлекетінің саяси тұрақтылығына, оның нормативтік-құқықтық жүйесіне, несие берушілер мен инвесторлардың біліміне, білікті кадрларға қол жетімділікке және R Мемлекетінің Салық конвенцияларының кең желісіне, оның ішінде белгілі бір географиялық өңірді инвестициялау үшін басқа мемлекеттермен жасалған шарттарға байланысты болды. Алайда, RCO егер дәл осындай инвестициялар тікелей осы Мемлекеттерде жасалса және олардың резидент Мемлекеттері жасаған шарттарға сәйкес шарттық жеңілдіктер алса, оның инвесторлары құқылы болатын жеңілдіктерден жақсы келісімшарттық жеңілдіктер алмайды.

Бұл мысалда RCO-ны R Мемлекетіне орналастыру туралы шешім инвестициялауға арналған белгілі бір географиялық аймақ шегінде R Мемлекетімен мемлекеттер арасындағы салық келісімдері бойынша жеңілдіктердің болуына байланысты қабылданады, RCO-ның жылжымайтын мүлікке салған инвестициялары қордың инвестициялық мандатына сәйкес коммерциялық мақсатта жасалғаны анық. Сонымен қатар, RCO өз инвесторларының құқығынан жақсы келісімшарттық жеңілдіктер алмайды және RCO жылжымайтын мүлікке инвестиция салатын әрбір мемлекет осындай инвестициялардан тікелей алынған табысқа салық сала алады. RCO инвестициялары келісімнің бөлігі болып табылатынын немесе Конвенцияның жеңілдіктерін алудың негізгі мақсатымен жасалған басқа транзакциямен байланысты екенін көрсететін басқа фактілер немесе жағдайлар болмаған жағдайда, R Мемлекетімен RCO жылжымайтын мүлікке инвестициялары орналасқан мемлекеттер арасындағы салық келісімдерінің артықшылықтарын жоққа шығару ақылға қонымсыз болар еді.

183. Бірқатар мемлекеттердің ішкі заңнамасымен бекітілген теріс қылықтарға қарсы күрес туралы жалпы норманы қолдану белгілі бір мақұлдау нысанына жатады.

Кейбір жағдайларда процесс әкімшіліктегі жоғары лауазымды тұлғалармен осындай ережелер бойынша дауларды ішкі жеделдетуді көздейді. Басқа жағдайларда, бұл процесс консультативтік топтарға ережені қолдану туралы әкімшілікке өз пікірлерін айтуға мүмкіндік береді. Бекіту процестерінің бұл түрлері осы саладағы даулардың маңызды сипатын көрсетеді және ережені қолдануда жалпы дәйектілікке ықпал етеді. Мемлекеттер 9-тармақты әкімшіліктің жоғары деңгейінде бекітілгеннен кейін ғана қолдануды қамтамасыз ететін әкімшілік процестің ұқсас нысанын белгілеуді қалауы мүмкін.

184. Сонымен қатар, кейбір мемлекеттер егер адамға 9-тармаққа сәйкес шарттық жеңілдіктер берілмесе, Уағдаласушы мемлекеттің осы жеңілдіктерді өзге түрде беретін құзыретті органы деп санайды, егер мұндай пайда осы адамға 9-тармақтың қолданылуына әкелген мәміле немесе уағдаластық болмаған кезде берілсе, бұл тұлғаны осы жеңілдіктерге немесе табыстың немесе капиталдың тиісті бабына қатысты әртүрлі жеңілдіктерге құқығы бар деп санауы керек. Мұндай мүмкіндікті шешу үшін мұндай мемлекеттер өздерінің екіжақты шарттарына келесі қосымша тармақты енгізе алады:

10. Егер осы Конвенция бойынша берілген жеңілдіктен адамға 9-тармаққа сәйкес бас тартылса, Уағдаласушы мемлекеттің осы жәрдемақыны өзгеше түрде беретін құзыретті органы, егер мұндай құзыретті орган осы адамның сұрау салуы бойынша және тиісті фактілер қаралғаннан кейін табыс немесе капиталдың нақты бабына қатысты осы жеңілдіктерге немесе басқа да жеңілдіктерге құқығы бар адам ретінде қарайтын болады, 9-тармақта аталған мәміле немесе келісім болмаған жағдайда бұл жеңілдіктер осы тұлғаға берілетінін анықтайды. Сұрау салу жіберілген Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органы осы тармаққа сәйкес осы екінші Мемлекеттің резиденті жасаған сұрау салуды қабылдамас бұрын басқа Мемлекеттің құзыретті органымен консультация жүргізеді.

185. Осы балама ереженің мақсаттары үшін 9-тармақта аталған мәміле немесе уағдаластық болмаған кезде жеңілдіктер берілетінін анықтау және ұсынылуы тиіс жеңілдіктерді анықтау оған сұраныс жасалған құзыретті органның қалауына қалдырылады. Баламалы ереже құзыретті органға осы шешімдерді қабылдау кезінде кең дискрециялық өкілеттіктер береді. Алайда, бұл ереже құзыретті органнан тиісті фактілер мен мән-жайларды қарауды және егер осы сұрау салуды осы басқа Мемлекеттің резиденті жасаған болса, жеңілдіктер беру туралы сұрау салуды қабылдамас бұрын екінші Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органымен кеңесуді талап етеді. Бірінші талап құзыретті органның әрбір сұрау салуды мұқият қарауын қамтамасыз етуге бағытталған, ал екінші Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органымен консультациялар өткізу туралы талап, егер сұрау салуды осы екінші Мемлекеттің резидент тұлғасы жасаса, Уағдаласушы мемлекеттердің осындай істерді дәйекті түрде қарауын қамтамасыз етуге және өз шешімін фактілер негізінде және нақты істің мән-жайларын негіздей алады. Алайда консультациялар процесі сұрау

салынған құзыретті органның консультациялар өткізілетін құзыретті органның келісімін алуын талап етпейді.

186. Келесі мысал осы балама позицияның қолданылуын көрсетеді. R Мемлекетінің резиденті болып табылатын және S Мемлекетінің резидент компаниясының акцияларына иелік ететін жеке тұлға осы компания жариялаған дивидендтерді алу құқығын 10-баптың 2-тармағының a) тармақшасында көзделген көзге төмен салық салу мөлшерлемесін салудың мөлшерлемесін алудың негізгі мақсатымен төлеуші Компания капиталының 10 пайызынан астамын иеленетін негізгі мақсаты үшін төлеуші Компания капиталының 10 пайызынан астамын иеленетін R Мемлекетінің басқа резидент компаниясына береді делік. Мұндай жағдайда, егер 9-тармаққа сәйкес жеңілдіктен бас тарту керек екені анықталса, баламалы ереже s Мемлекетінің құзыретті органына, егер бұл құзыретті орган мұндай жеңілдіктің басқа компанияға дивидендтер алу құқығын бермеген жағдайда берілетінін анықтаса, 10-баптың 2-тармағының b) тармақшасында көзделген төмендетілген мөлшерлеме бойынша жеңілдік беруге мүмкіндік береді.

187. Әр түрлі себептерге байланысты кейбір мемлекеттер 9-тармаққа енгізілген норманы қабылдай алмауы мүмкін. Алайда, шарттар жасасудың барлық нысандарын тиімді шешу үшін бұл Мемлекеттер ережелердің 1-7-тармақтарында қамтылған жеңілдіктерді шектеу ережесін толықтыруы керек, олар әдетте осы тармақтарға әсер етпейтін "шарттық келісімдер" деп аталатын мәмілелер жасау стратегияларына қатысты болады. Бұл ережелер Конвенция ережелерінің немесе олардың кейбірінің (мысалы, 7, 10, 11, 12 және 21-баптардың) шарттық келісімдерге сәйкес немесе оның бөлігі ретінде алынған кез келген табысқа қатысты артықшылықтарын ескермей, осындай шарттық келісімдерге қатысты болады. Олар сондай-ақ осындай нәтижеге қол жеткізуге мүмкіндік беретін ішкі теріс пайдалану ережелері немесе сот ілімдері түрінде болуы мүмкін. Төменде осындай ережелермен реттелетін келісімшарттық келісімдердің мысалдары, сондай-ақ осы мақсат үшін арналар туралы келісімдер ретінде қарастырылмайтын транзакциялардың мысалдары келтірілген:

— A-мысалы: RCO, R Мемлекетінің резидент компаниясы, s Мемлекетінің резидент компаниясы SCO-ның барлық акцияларына иелік етеді. TCO, s Мемлекетімен салық келісімі жоқ T Мемлекетінің резидент компаниясы, SCO-ның азшылық үлесін сатып алғысы келеді, бірақ S Мемлекеті алатын дивидендтерге салынатын ішкі салық инвестицияларды тиімсіз етеді деп санайды. RCO оның орнына тұрақты табысы 4% болатын RCO үшін артықшылықты акцияларды және SCO таза табысының 20% шартты кірісін шығаруды ұсынады. Артықшылықты акциялар 20 жылдан кейін өтеледі. TCO RCO-мен жеке келісімшарт жасайды, оған сәйкес ол RCO-ға артықшылықты акциялар шығарылымының бағасына тең соманы төлейді және 20 жылдан кейін RCO-дан акциялардың сатып алу бағасын алады. 20 жыл ішінде RCO TCO-ға шығарылым бағасының 3,75% - на және SCO таза табысының 20% - на тең сомасын

төлейді. Бұл келісім жоғарыда аталған ережелерге сәйкес қарастырылатын келісімшарттық келісім болып табылады, өйткені RCO-ның транзакцияға қатысуының негізгі мақсаттарының бірі TCO үшін ұсталатын салықты азайту болды.

— B-мысалы: SCO, s Мемлекетінің резидент компаниясы, RCO-ға 100 пайыз тиесілі акциялардың бір ғана класын шығарды, RCO R Мемлекетінің резидент компаниясында сонымен қатар s Мемлекетімен салық келісімі жоқ T Мемлекетінің резидент компаниясы TCO-ға тиесілі орналастырылған акциялардың бір ғана класы бар. RCO электронды өнім өндірумен айналысады, ал SCO s Мемлекетінде RCO эксклюзивті дистрибьюторы ретінде әрекет етеді. Жеңілдіктерді шектеу ережесінің 3-тармағына сәйкес, RCO акциялары үшінші елдің резидентіне тиесілі болса да, RCO SCO-дан алынған дивидендтерге қатысты жеңілдіктерге құқылы.

Бұл мысал RCO және SCO R және S Мемлекеттерінде нақты экономикалық қызметті жүзеге асыратын сауда алаңы мен құрылымдарына қатысты. SCO сияқты еншілес компаниялардың дивидендтер төлеуі қалыпты коммерциялық операция болып табылады. Бұл құрылымды құрудың негізгі мақсаттарының бірі дивидендтерді SCO-дан TCO-ға беру екенін дәлелдейтін дәлелдер болмаған жағдайда, бұл құрылым келісімшарттық келісім болмайды.

— C-мысалы: TCO, s Мемлекетімен салық келісімі жоқ T Мемлекетінің резидент компаниясы, SCO шығарған вексельге айырбас ретінде TCO-ның 100 пайыздық еншілес кәсіпорны болып табылатын s Мемлекетінің резидент компаниясына 1 000 000 SCO несие береді. Кейінірек TCO өзінің толық меншіктегі RCO еншілес кәсіпорнына вексельді R Мемлекетінің резидентіне беру арқылы S Мемлекеті өндіріп алатын пайыздар салығын ұстаудан аулақ бола алатынын түсінеді (R және S Мемлекеттері арасындағы келісім белгілі бір жағдайларда көзден пайыздарға салық салуға рұқсат бермейді). Осылайша, TCO RCA векселын TCO үшін RCA шығарған вексельдің орнына береді. SCO шығарған вексель бойынша пайыздық мөлшерлеме 7 пайызды, ал RCO шығарған вексель 6 пайызды құрайды. RCO SCO шығарған вексельді сатып алған транзакция – бұл жалған схема, өйткені ол TCO s Мемлекетіне төлейтін ұсталған салықты төмендету үшін құрылымдалған.

— D-мысалы: TCO, s Мемлекетімен салық келісімі жоқ T Мемлекетінің резидент компаниясы, s Мемлекетінің резидент компаниясы SCO-ның барлық акцияларына иелік етеді. TCO өзінің барлық банктік операцияларын ұзақ уақыт бойы RCO-мен жүзеге асырады, ол TCO және SCO-мен байланысты емес R Мемлекетінің резидент банкі, өйткені T Мемлекетіндегі банк жүйесі салыстырмалы түрде қарапайым. Нәтижесінде, TCO RCO-ға үлкен үлес қосады. SCO сатып алуды қаржыландыру үшін несие талап етілгенде, TCO SCO-ға TCO және SCO жүргізетін қызметпен бұрыннан таныс RCO-мен мәміле жасауды ұсынады. SCO бірнеше түрлі банктермен несиені талқылайды, барлығы RCO ұсынғанға ұқсас шарттарда, бірақ RCO - мен несие жасасады, өйткені ішінара RCO төлейтін пайыздар S және R Мемлекеттері арасындағы

келісімге сәйкес s Мемлекетіндегі көзден салық салынбайды, ал T Мемлекеттің резидент банктеріне төленетін пайыздар s Мемлекетінде салық салынатын болады.

Егер SCO RCO-дан қарыз алса, R және S Мемлекеттері арасындағы келісімшарттың пайдасы бар екендігі және егер ол басқа жерден қарыз алса, ұқсас артықшылықтар болмауы мүмкін екендігі SCO шешімінің негізгі факторы болып табылады (оған 100 пайыздық TCO акционері берген ұсыныстар әсер етуі мүмкін). Бұл шешуші фактор болуы мүмкін, егер бәрі бірдей болса, келісімшарттық жеңілдіктердің болуы шешімді басқа банктің емес, RCO пайдасына өзгерте алады. Алайда, келісімшарттық жеңілдіктерді алу мәміленің негізгі мақсаттарының бірі болып табыла ма, жоқ па деген мәселені нақты фактілер мен жағдайларға сілтеме жасай отырып анықтау қажет. Жоғарыда келтірілген фактілерде RCO TCO және SCO-ға қатысы жоқ және SCO төлейтін пайыздар қандай да бір жолмен TCO-ға түсетіні туралы ешқандай көрсеткіш жоқ. TCO-ның RCO-ға үлкен салымдар салғаны да SCO кемелерінің TCO-ның нақты депозитіне сәйкес келмейтінін көрсететін фактор болып табылады. Осылайша, ұсынылған нақты фактілерді ескере отырып, мәміле жалған схема болмауы мүмкін. Алайда, егер RCO-ның SCO несиесін беру туралы шешімі TCO-ға несиені қамтамасыз ету үшін тиісті кепілдік депозит беруге тәуелді болса, RCO бұл депозит болмаған кезде іс жүзінде бірдей шарттармен мәміле жасамауы үшін, фактілер TCO-ның жанама түрде SCO несиесін R Мемлекетінің банкі арқылы несие беру арқылы бергенін көрсетеді және бұл жағдайда мәміле бұл жақтау схемасы болар еді.

— Е-мысалы: RCO, R Мемлекетінің резидент компаниясы, жоғары бәсекеге қабілетті технологиялық саладағы өндірістік топтың холдингі болып табылады. Өндірістік топ бүкіл әлемде орналасқан еншілес компанияларда зерттеулер жүргізеді. Еншілес компанияда жасалған кез-келген патенттерді RCO еншілес компаниясы лицензиялайды, содан кейін олар технологияға лицензияны өздері қалаған еншілес компанияларына береді. RCO алынған роялтиге қатысты аз ғана кірісті сақтайды, осылайша пайданың көп бөлігі технологияны дамытуға қатысты тәуекелді қабылдаған еншілес компанияға түседі. S Мемлекетінде салық келісімі жоқ мемлекетте орналасқан TCO компаниясы барлық RCO еншілес компанияларының, соның ішінде s Мемлекетінің резидент компаниясы SCO-ның кірістілігін айтарлықтай арттыратын процесті әзірледі. Оның әдеттегі тәжірибесіне сәйкес, RCO технологияны TCO-дан лицензиялайды және технологияны еншілес компанияларына сублицензиялайды. SCO RCO роялтиін төлейді, іс жүзінде барлық соманы TCO төлейді.

Бұл мысалда RCO s Мемлекетінде төленетін төлем көзінен салықты азайту үшін өзінің лицензиялық бизнесін құрғаны туралы ешқандай белгі жоқ. RCO стандартты коммерциялық ұйымға және топтың лицензиялау және сублицензиялау қызметін қалай құрудағы мінез-құлқына сәйкес келетіндіктен, дәл осындай құрылым ұқсас немесе

тиімдірек артықшылықтар ұсынатын шарттары бар елдерде ұқсас қызметті жүзеге асыратын басқа еншілес компанияларға қатысты қолданылады деп болжануда, SCO, RCO және TCO арасындағы Конвенция алдыңғы схема болып табылмайды.

— F-мысалы: TCO-бұл s Мемлекетімен салық келісімі жоқ T Мемлекетінің ашық сатылатын резидент компаниясы. TCO – Дүниежүзілік компаниялар тобының бас компаниясы, оның ішінде RCO, R Мемлекетінің резидент компаниясы және SCO, s Мемлекетінің резидент компаниясы. SCO s Мемлекетінде белсенді коммерциялық қызмет атқарады. RCO барлық TCO еншілес компанияларын қаржыландыруды үйлестіруге жауапты. RCO TCO және оның еншілес компаниялары үшін қолма-қол ақшаны басқарудың орталықтандырылған жүйесін қолдайды, онда ол барлық ішкі кредиторлық және дебиторлық берешектерді тіркейді. RCO серіктестері мен байланыссыз тараптар арасындағы транзакциялар үшін қажетті кез келген ақшалай төлемдерді төлеуге немесе алуға жауапты. RCO кіріс және шығыс ақша ағындарының сәйкес келмеуінен туындайтын тәуекелдерді басқару үшін қажет болған жағдайда пайыздық және валюталық келісімшарттар жасайды. RCO қызметі операциялық шығындарды, үстеме шығындарды (шығындарды) және басқа да тұрақты шығындарды азайтуға арналған (анық). RCO-да 50 қызметкер жұмыс істейді, соның ішінде R Мемлекетінде орналасқан әкімшілік және басқа көмекші кеңсе қызметкерлері; қызметкерлердің бұл саны RCO коммерциялық белсенділігінің көлемін көрсетеді. TCO жылдық 5% төлейтін 10 жылдық вексельдің орнына A валютасындағы 15 миллион RCO несиелерін (B валютасындағы 10 миллион сомаға) түсіреді. Сол күні RCO SCO-ны жылдық 5% төлейтін 10 жылдық вексельге айырбастау үшін B валютасында 10 миллионға дейін тарылтады. RCO бұл қаржылық операцияларға қатысты ұзақ мерзімді хеджирлеу операцияларын жасамайды, бірақ форвардтық валюталық келісімшарттар жасау арқылы күнделікті, апта сайын немесе тоқсан сайын операциялардан туындайтын пайыздық және валюталық тәуекелді басқарады.

Бұл мысалда RCO негізгі экономикалық функцияларды орындау, нақты активтерді пайдалану және нақты тәуекелдерді қабылдау арқылы нақты коммерциялық қызметті жүзеге асырады; ол сондай-ақ RCO қызметіне тән TCO және SCO операцияларына қатысты маңызды әрекеттерді орындайды. RCO сонымен қатар пайыздық және валюталық тәуекелге ие. Осы фактілерге сүйене отырып және осы несиелердің негізгі мақсаттарының бірі s Мемлекетінде салық төлеуден жалтару екенін көрсететін басқа фактілер болмаған жағдайда, TCO-дан RCO-ға берілетін қарыз және RCO-дан SCO-ға берілетін несие қаражат беру туралы келісім болып табылмайды.

Түсініктеме бойынша ескерту

188. Америка Құрама Штаттары 77-тармақтағы 3-тармақтың b) тармақшасының маңыздылық талабын қолдану кезінде екі Мемлекеттің экономикасы мен нарықтарының салыстырмалы мөлшерін назарға алу керек деген мәлімдемемен келіспейді.

Осы бап жөніндегі ескертпелер

189. *Бельгия, Мажарстан, Люксембург және Швейцария* 8-тармақты өз Конвенцияларына қоспау құқығын өзіне қалдырады.

190. *Португалия* 8-тармақтың с) тармақшасын өз Конвенцияларына қоспау құқығын өзіне қалдырады.

191. *Америка Құрама Штаттары*, егер резидент Мемлекет бұл табысты өзінің базасына қоспаса, салық ставкасына қарамастан, бастапқы Мемлекеттегі тұрақты өкілдікке және бастапқы мемлекетпен салық келісімі жоқ мемлекеттердегі тұрақты өкілдіктерге қатысты кірісті қосу үшін 8-тармақтың қолданылу аясын кеңейту құқығын өзіне қалдырады.

КОНВЕНЦИЯНЫҢ ҚОЛДАНЫЛАТЫН АУМАҚТЫҚ АЯСЫН КЕҢЕЙТУГЕ ҚАТЫСТЫ

30-БАПҚА ТҮСІНІКТЕМЕ

1. Қосарланған салық салуды болдырмау туралы кейбір Конвенциялар олардың қандай аумақтарға қолданылатынын көрсетеді. Олардың кейбіреулері олардың ережелері басқа аумақтарға таралуы мүмкін екенін қарастырады және оны қашан және қалай жасауға болатынын анықтайды. Мұндай жағдай шетелдік аумақтары бар немесе басқа мемлекеттердің немесе аумақтардың халықаралық қатынастары үшін жауап беретін мемлекеттер үшін ерекше мәнге ие, атап айтқанда, бұл ұзарту дипломатиялық ноталармен алмасу арқылы жүзеге асырылуы мүмкін екенін мойындайды. Сондай-ақ, Конвенцияның ережелері Уағдаласушы мемлекет аумағының арнайы ережеге байланысты Конвенцияны қолдану аясынан шығарылған бөлігіне қатысты болған кезде де маңызды болады. Ұзарту Мемлекеттердің конституциялық рәсіміне сәйкес кез келген басқа тәсілмен жүзеге асырылуы мүмкін деп көздейтін бап осы Ережеге әсер еткен ЭЫДҰ-ға мүше барлық елдердің конституциялық тұрғысынан қолайлы нысанда жасалды. Конвенция шарттарын кез келген мемлекеттерге немесе аумақтарға таратудың бірден-бір алғышарты, олар Конвенция қолданылатын салықтарға ұқсас салықтарды белгілейді.

2. Бап Конвенцияның қолданылуы не толық, не кез келген қажетті өзгерістермен ұзартылуы мүмкін екенін, ұзарту осындай күннен бастап күшіне енетінін және Уағдаласушы мемлекеттер арасында келісілуі мүмкін шарттар сақталған кезде және ақырында Конвенцияның қолданылуын тоқтату оны кез келген мемлекеттерге немесе аумақтарға қолданылуын автоматты түрде тоқтататынын көздейді, егер Уағдаласушы мемлекеттер өзгеше уағдаласпаса, ол ұзартылған түрде қолданылады.

Осы бап бойынша ескертпе

3. *Америка Құрама Штаттары* 30-бапты ұстанбау құқығын өзіне қалдырады.

КОНВЕНЦИЯНЫҢ КҮШІНЕ ЕНУІНЕ ЖӘНЕ ТОҚТАТЫЛУЫНА ҚАТЫСТЫ

31 ЖӘНЕ 32-БАПТАРҒА ТҮСІНІКТЕМЕ

1. Күшіне ену, ратификациялау және қолданысын тоқтату тәртібі туралы осы Ережелер екіжақты конвенциялар үшін әзірленген және әдетте халықаралық шарттарда қамтылатын қағидаларға сәйкес келеді.

2. Кейбір Уағдаласушы мемлекеттерге 31-баптың бірінші тармағында ратификациялауға өз келісімін беруге тиіс органдар көрсетілетін қосымша ереже талап етілуі мүмкін. Басқа Уағдаласушы мемлекеттер әрбір мемлекеттің күшіне енуі үшін қажетті рәсімдерді орындағанын растайтын вексельдер алмасқаннан кейін күшіне енуі туралы бапта көрсетілуге тиіс деп уағдаласа алады.

3. Уағдаласушы мемлекеттер Конвенция ратификациялық грамоталармен алмасқаннан кейін белгілі бір кезең өткеннен кейін немесе әрбір Мемлекет күшіне енуі үшін қажетті рәсімдерді орындағанын растағаннан кейін күшіне енеді деп уағдаласа алады.

4. Конвенция күшіне енетін немесе оның қолданысын тоқтататын күнге қатысты ешқандай ережелер әзірленбеген, өйткені мұндай ережелер тиісті Уағдаласушы мемлекеттердің ішкі заңнамасына байланысты. Кейбір Мемлекеттер ағымдағы жылы алынған табысқа салық салады, ал басқалары өткен жылы алынған табысқа салық салады, ал басқаларында қаржы жылы күнтізбелік жылдан өзгеше болады. Бұдан басқа, қаржы көзінен шегеру жолымен алынатын салықтарға қатысты кейбір Конвенцияларда қолданыстың басталу немесе тоқтатылу күні көзделеді, ол есептеу (жарналар) жолымен алынатын салықтарға қолданылатын күннен өзгеше болады.

5. Конвенцияның кем дегенде белгілі бір кезең ішінде күшінде қалуы тиімді болғандықтан, тоқтату туралы бап тоқтату туралы хабарлама екіжақты келісімде белгіленген белгілі бір жылдан кейін ғана жіберілуі мүмкін екенін көздейді. Уағдаласушы мемлекеттер мұндай хабарлама жіберілуі мүмкін ең ерте жыл туралы шешім қабылдай алады немесе, тіпті, егер қаласа, мұндай жылды белгілемеуге келісе алады.

ЭЫДҰ-ҒА ЕНБЕГЕН ЕЛДЕРДІҢ ЭЫДҰ-НЫҢ

(ҚОСАРЛАНҒАН САЛЫҚ САЛУДЫ БОЛДЫРМАУ ТУРАЛЫ)

ҮЛГІЛІК САЛЫҚ КОНВЕНЦИЯСЫ БОЙЫНША

(САЛЫНАТЫН САЛЫҚ БОЙЫНША) ҰСТАНЫМДАРЫ

КІРІСПЕ

1. 1991 жылы Бюджет және қаржы мәселелері жөніндегі комитет кірістер мен капиталға қосарланған салық салуды болдырмау туралы уақытша Үлгілік конвенция тұжырымдамасын қабылдаған кезде, кірістер мен капиталға қосарланған салық салуды

болдырмау туралы Үлгілік конвенцияның әсері ЭЫДҰ-ға мүше елдерден әлдеқайда асып кеткендіктен, кірістер мен капиталға қосарланған салық салуды болдырмау туралы Үлгілік конвенцияны жаңартудың ағымдағы процесі және капитал ЭЫДҰ-ға кірмейтін елдердің салымы үшін ашық болады.

2. Осы шешімге сәйкес Бюджет және қаржы мәселелері жөніндегі комитет 1996 жылы жыл сайынғы кездесулер өткізуге шешім қабылдады, бұл ЭЫДҰ-ға мүше елдер мен кейбір елдердің сарапшыларына келіссөздер, салық конвенцияларын қолдану және түсіндіру мәселелерін талқылауға мүмкіндік берді. ЭЫДҰ - ға кірмейтін елдер Табыстар мен капиталға қосарланған салық салуды болдырмау туралы үлгілік конвенцияны әзірлеуге оның мазмұнымен келіспеу құқығын сақтаған жағдайда ғана қосыла алатынын мойындай отырып, Комитет сонымен қатар бұл елдер, мүше елдер сияқты, табыстар мен капиталға қосарланған салық салуды болдырмау туралы үлгілік конвенцияны әзірлеуге қосыла алады деп шешті. Олар баптың мәтінімен немесе түсініктемеде берілген түсініктememен келіспеуі мүмкін.

3. Бұл осы бөлімнің Табыстар мен капиталға қосарланған салық салуды болдырмау туралы үлгілік конвенцияға енгізілуіне әкелді, онда Үлгілік конвенцияның баптары және оған түсініктемелер бойынша ЭЫДҰ-ға кірмейтін бірқатар елдердің ұстанымдары баяндалады. Бұл құжат қатысушы елдердің көзқарастарындағы өзгерістерді көрсету үшін Үлгілік конвенцияның қалған бөлігі сияқты мезгіл-мезгіл жаңартылып отырады деп болжанады.

4. Осы бөлімде Табыстар мен капиталға қосарланған салық салуды болдырмау туралы үлгілік конвенцияға қатысты ЭЫДҰ-ға кірмейтін мынадай елдердің ұстанымдары көрсетілген.

Албания	Аргентина	Армения
Әзірбайжан	Беларусь	Бразилия
Болгария	Колумбия	Коста-Рика
Хорватия	Конго Демократиялық Республикасы	Габон
Грузия	Гонконг, Қытай	Үндістан
Индонезия	Кот-д'Ивуар	Қазақстан
Литва	Малайзия	Марокко
Қытай Халық Республикасы	Филиппин	Румыния
Ресей	Сербия	Сингапур
Оңтүстік Африка	Таиланд	Тунис
Украина	Біріккен Араб Әмірліктері	Вьетнам

5. Бұл елдер негізінен Салық конвенциясы баптарының мәтінімен және түсініктемелерде келтірілген түсіндірмелермен келіскенімен, олардың әрқайсысы үшін келіспеушіліктердің белгілі бір бағыттары бар. Осы бөлімде ұсынылған Табыстар мен капиталға қосарланған салық салуды болдырмау туралы үлгілік конвенцияның әрбір бабы үшін қандай жағдайда ел баптың мәтінімен келіспейтіні және қандай жағдайда ол

бапқа[1] қатысты түсініктемеде берілген түсіндірмемен келіспейтіні көрсетіледі. Мүше елдердің ескертулері мен ескертпелері болған жағдайда, ел баптың мәтінін осы бапқа қайшы келмейтін ережелермен толықтыруға ниет білдірген жағдайларға, әсіресе егер бұл ережелер түсініктемеде балама ретінде ұсынылса немесе түсініктемеге қайшы келмейтін түсіндірме ұсынылса, ешқандай сілтеме жасалмайды.

---

[1] Индонезия мен Қытай Халық Республикасы басқа елдермен келіссөздер барысында олар осы бөлімге енгізілген мәлімделген ұстанымдарымен байланысты болмайтынын тікелей түсіндіргісі келеді.

1-БАП (ҚАМТЫЛҒАН АДАМДАР) БОЙЫНША

ҰСТАНЫМДАРЫ ЖӘНЕ ТҮСІНІКТЕМЕЛЕР

Бап бойынша ұстанымдары

1. *Филиппиндер* өз азаматтарына ішкі заңнамасына сәйкес салық салу құқығын өзіне қалдырады.

2. *Коста-Рика, Сербия және Сингапур* 2-тармақтағы өз ұстанымдарын қалдырады .

3. *Үндістан* 1-баптың 2-тармағын қосарланған салық салуды болдырмау туралы келісімдеріне қоспау құқығын өзіне қалдырады.

4. *Коста-Рика, Сербия және Сингапур* 3-тармақта өз ұстанымдарын қалдырады.

Түсініктемелер бойынша ұстанымдары

5. Үндістан 1-бапқа түсініктеменің 7-тармағында айтылған "ұйым немесе келісім арқылы немесе олар арқылы алынған табыс" термині ұйым немесе ол арқылы алған, кез келгенінің резиденті болып табылмауы мүмкін кірісті қамтиды деген пікірмен келіспейді.Уағдаласушы мемлекеттер. Үндістан бұл термин Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің немесе екеуінің де резиденттері болып табылатын ұйымдар немесе олар арқылы алатын кірісті ғана қамтиды деп санайды.

2-БАП (ӨТЕЛЕТІН САЛЫҚТАР) БОЙЫНША

ҰСТАНЫМДАРЫ ЖӘНЕ ТҮСІНІКТЕМЕЛЕР

Бап бойынша ұстанымдары

1-тармақ

1. Конвенцияда "капитал" және "жылжымалы мүлік" терминдері кездесетін кез келген жерде Беларусь өзінің ішкі заңнамасында жоқ осы терминдерді тиісінше " жылжымайтын мүліктен басқа мүлік" және "мүлік" терминдерімен ауыстыру құқығын өзіне қалдырады.

2. *Бразилия* 1-тармақтың Конвенция әкімшілік-аумақтық құрылымдарға немесе жергілікті билік органдарына салынатын салықтарға, сондай-ақ "олар қандай жолмен алынғанына қарамастан" деп жазылған тармақтың соңғы бөлігіне қатысты өз ұстанымын қалдырады.

2.1 *Аргентина, Колумбия және Коста-Рика* 1-тармаққа әкімшілік-аумақтық құрылымның немесе жергілікті биліктің атынан алынатын салықтарды қоспау құқығын өзіне қалдырады.

3. *Бразилия, Индонезия, Малайзия және Сингапур* олардың капитал салығы болмағандықтан, мұндай салыққа сілтемелерді 1-тармаққа қоспау құқығын өзіне қалдырады.

4. *Румыния* әкімшілік-аумақтық бірліктер атынан алынатын салықтарды қосу құқығын өзіне қалдырады.

5. Оңтүстік Африка Конвенция жергілікті өзін-өзі басқару органдарының салықтарына қолданылады деген 1-тармақтың бөлігіне қатысты өз ұстанымын қалдырады.

5.1. *Грузия* әкімшілік - аумақтық бірліктер мен жергілікті өзін-өзі басқару органдарының атынан алынатын салықтарды қосу құқығын өзіне қалдырады.

5.2 *Колумбия* Конвенцияның қолданылуын тиісті қаржы жылы ішінде екі Уағдаласушы мемлекет бірдей капиталға немесе капиталдың бірдей элементтеріне салық салатын дәрежеде капиталға салынатын салықтармен шектеу құқығын өзіне қалдырады.

2-тармақ.

6. *Бразилия* өзінің Конституциялық заңнамасына сәйкес өзінің келісімдерінде табыс салығының анықтамасын қолданғысы келеді. Тиісінше, ол өзінің келісімдеріне 2-тармақты қоспау құқығын өзіне қалдырады.

7. *Армения, Литва, Румыния және Тунис* "кәсіпорындар төлейтін жалақының немесе жалақының жалпы сомасына салынатын салықтарды" табыс салығы ретінде қарастыруға болмайды, сондықтан бұл сөздерді 2-тармаққа қоспау құқығын өздеріне қалдырады.

8. *Коста-Рика мен Украина* Конвенция капиталдың өсуіне салынатын салықтарға қолданылады деген 2-тармаққа қатысты өз ұстанымдарын қалдырады.

3-БАП (ЖАЛПЫ АНЫҚТАМАЛАР) БОЙЫНША

ҰСТАНЫМДАРЫ ЖӘНЕ ТҮСІНІКТЕМЕЛЕР

Бап бойынша ұстанымдары

1. "Компания" анықтамасына келетін болсақ, *Албания мен Беларусь* өздерінің ішкі заңнамасында жоқ "заңды тұлға" ұғымын "салық салу мақсатында жеке ұйым

ретінде қарастырылатын кез-келген заңды тұлға немесе кез-келген ұйым" деп ауыстыру құқығын өзіне қалдырады.

2. [Жойылған]

3. "Азамат" терминінің анықтамасына келетін болсақ, *Албания, Румыния және Ресей* "ұлт" терминін "азаматтыққа" ауыстыру құқығын өзіне қалдырады, өйткені "ұлт" термині олардың заңнамасында "азаматтық" дегенді білдірмейді.

4. *Болгария* екіжақты келіссөздер барысында баптың 1-тармағының h) тармақшасындағы "бизнес" және "қамтиды" сөздерінің арасына "сондай-ақ" сөзін енгізуді ұсыну құқығын өзіне қалдырады.

4.1 *Аргентина, Әзірбайжан, Бразилия, Коста-Рика, Литва және Сингапур* 3-баптың 1 -тармағына "кәсіпорын" және "бизнес" анықтамаларын қоспау құқығын өзіне қалдырады, өйткені олар тәуелсіз жеке қызметтерге салық салуға қатысты бапты қосу құқығын өзіне қалдырады.

5. "Халықаралық тасымалдар" анықтамасына қатысты *Болгария мен Хорватия* екіжақты конвенцияларда автомобиль және теміржол тасымалын қосу үшін анықтаманы қолдану аясын кеңейту құқығын өзіне қалдырады.

6. *Сербия* екіжақты конвенцияларда автомобиль көлігімен тасымалдауға " халықаралық тасымалдарды" анықтау саласын кеңейту құқығын өзіне қалдырады.

7. *Таиланд* кез келген Уағдаласушы мемлекетте қолданылатын салық заңнамасына сәйкес салық салынатын бірлік ретінде қарастырылатын кез келген заңды тұлғаны "тұлға" анықтамасына қосу құқығын өзіне қалдырады.

8. *Үндістан мен Оңтүстік Африка* "тұлға" анықтамасына тиісті Уағдаласушы мемлекеттерде қолданылатын салық заңнамасына сәйкес салық салынатын бірлік ретінде қарастырылатын заңды тұлғаларды ғана қосу құқығын өзіне қалдырады.

9. Үндістан "салық" және "қаржы жылы" анықтамаларын қосу құқығын өзіне қалдырады.

10. *Коста-Рика* "азамат" ұғымын анықтауға қатысты серіктестік пен қауымдастық ұғымдарын "адамдар тобы" ұғымымен алмастыру құқығын өзіне қалдырады.

11. *Гонконг, Қытай,* 1-тармақтың g) тармақшасындағы "азамат" терминін анықтауға қатысты ұстанымын өзіне қалдырады, өйткені Гонконг, Қытай егеменді мемлекет емес. Гонконг, Қытай "азамат" термині 4, 19, 24 және 25-баптарында кездескен жағдайда, "тұру құқығы" және "тіркелген немесе құрылған" тұжырымдамаларына негізделген балама ережелерді қолдану құқығын өзіне қалдырады .

12. *Үндістан* "танылған зейнетақы қоры" анықтамасының (ii) тармақшасын қоспау құқығын өзіне қалдырады.

13. *Колумбия* зейнетақы қорларын қамту үшін "танылған зейнетақы қоры" анықтамасының аясын кеңейту құқығын өзіне қалдырады.

4-БАП (РЕЗИДЕНТ) БОЙЫНША

ҰСТАНЫМДАРЫ ЖӘНЕ ТҮСІНІКТЕМЕЛЕР

Бап бойынша ұстанымдары

1-тармақ

1. *Албания, Армения, Әзірбайжан, Беларусь, Болгария, Колумбия, Коста-Рика, Индонезия, Литва, Ресей, Таиланд, Украина және Вьетнам* 1-тармаққа тіркеу орнын немесе ұқсас критерийді (Беларусь пен Вьетнам үшін тіркеу) қосу құқығын өзіне қалдырады.

2. *Біріккен Араб Әмірліктері* өздерінің екі жақты конвенцияларында резиденттерге қатысты жеке анықтамасын қабылдау құқығын өзіне қалдырады және 4-бапты ұстануға міндетті емес.

2.1 *Гонконг, Қытай* өзінің екіжақты келісімдерінде "резидент" анықтамасын өзгерту құқығын өзіне қалдырады, өйткені ол егеменді мемлекет емес және аумақтық негізде салық салады.

3. *Индонезия* зейнетақы қорын резидент Мемлекетте салық салынатын жағдайда "резидент" анықтамасын енгізуді негіздеу құқығын өіне қалдырады.

3.1 *Малайзия мен Сингапур* 1-тармақтың екінші сөйлемін өз келісімдеріне қоспау құқығын өзіне қалдырады.

4. *Ресей мен Үндістан* өздерінің серіктестіктері заңды және салық сипаттамаларын ескере отырып, өз елдерінің резиденттері ретінде қарастырылуы керек екенін көрсету үшін салық келісімдерінің бабына түзетулер енгізу құқығын өзіне қалдырады.

5. *Габон, Кот-д ' Ивуар, Марокко және Тунис* серіктестіктен алынатын салық серіктестердің жеке сипаттамалары негізінде анықталса, бұл серіктестер өздері резидент болып табылатын Мемлекеттер осы серіктестік арқылы "өтетін" табысқа қатысты жасаған салық келісімдерінің жеңілдіктерін алуға құқылы деген жалпы қағидамен келіспейді. Олардың ішкі заңнамасына сәйкес, серіктестік, егер бұл салық серіктестерден немесе Марокко жағдайында, негізгі серіктестен алынса да, салық салынатын болып саналады; осы себепті Габон, Кот-д ' Ивуар, Марокко және Тунис өздерінің Салық конвенцияларында осы бапқа түзетулер енгізу құқығын өздеріне қалдырады, бұл олардың Салық конвенцияларында серіктестіктер олардың заңды және салық сипаттамаларын ескере отырып, өз елдерінің резиденттері болуы керек.

2-тармақ

5.1 *Сингапур d)* тармақшасын келесі мәтінмен ауыстыру құқығын өзіне қалдырады: "*d)* кез келген басқа жағдайда Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдары бұл мәселені өзара келісу жолымен шешеді".

5.2 Қазақстан *d)* тармақшасын ауыстыру құқығын өзіне қалдырады: "*d)* егер жеке тұлғаның мәртебесін осы тармақтың *а)* - дан с) - ға дейінгі тармақшаларының себебі бойынша айқындау мүмкін болмаса, Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдары бұл мәселені өзара келісу жолымен шешеді".

3-тармақ

6. *Армения, Болгария, Ресей, Таиланд және Вьетнам* 3-тармақтың критерийі ретінде тіркеу орнын (Вьетнам үшін тіркеу) пайдалану құқығын өзіне қалдырады.

7. *Әзірбайжан* "тіркеу (тіркеу орны)" терминін немесе "тұрақты жұмыс істейтін атқарушы тұлғаның орналасқан жері" терминін 3-тармақтағы адамның резиденттігін анықтау критериі ретінде пайдалану құқығын өзіне қалдырады.

8. Жеке тұлғадан басқа қос ұлтты тұлғаның резиденттігін анықтау үшін *Сингапур* тұрақты жұмыс істейтін атқарушы тұлғаның орналасқан жеріне қатысты ережені қосу құқығын өзіне қалдырады және егер оны анықтау мүмкін болмаса, ереже мәселені өзара уағдаластық арқылы анықтауды талап етеді.

9. *Коста-Рика* жеке тұлғалардан басқа қос ұлтты тұлғаларға Конвенция бойынша жеңілдіктер беруден бас тарту құқығын өзіне қалдырады.

9.1 *Коста-Рика* 3-тармақта көрсетілген факторларға "домицилді" және "жеке тұлғаны немесе фирманы тіркеу орнын" қосу құқығын өзіне қалдырады.

2-тармақ бойынша ұстанымдары

10. *Вьетнамның* пікірінше, түсініктеменің 14 және 15-тармақтарында айтылған жеке және экономикалық қатынастар бөлініп, олардың біреуіне екіншісінің үстінен қарайтын басымдық берілуі керек. Вьетнам үшін экономикалық қатынастар, әсіресе еңбек қызметі жүзеге асырылатын елдің критериі қос ұлтты тұлға жағдайында келісімшарт мақсаттары үшін резидент елді анықтау үшін маңыздырақ.

10.1 *Габон* жағдайында түсініктеменің 13, 14 және 15-тармақтарында қолданылатын "және экономикалық қатынастар" сөзінің мағынасы екіұшты болғандықтан, қарым-қатынастың бұл екі түрін ажырату керек және олардың біріне екіншісіне басымдық беру керек. Демек, еңбек қызметі жүзеге асырылатын Мемлекет адамның резидент Мемлекетін айқындау мақсаттары үшін жеке қатынастардан басым күшке ие болуға тиіс.

5-БАП (ТҰРАҚТЫ ӨКІЛДІК) БОЙЫНША ҰСТАНЫМДАРЫ ЖӘНЕ ТҮСІНІКТЕМЕЛЕР

Бап бойынша ұстанымдары

1. [Жойылған]

2-тармақ

2. 2-тармақта табиғи ресурстарды "өндіруден" басқа, *Аргентина, Бразилия, Габон , Кот - д ' Ивуар, Марокко, Филиппин, Ресей, Тайланд, Тунис және Біріккен Араб*

Әмірліктері осындай ресурстардың "барлау жұмыстарына" сілтеме жасау құқығын өзіне қалдырады.

2.1 *Индонезия* 2-тармаққа табиғи ресурстарды зерттеу және пайдалану аймағын, сондай-ақ табиғи ресурстарды өндіру және пайдалану үшін пайдаланылатын бұрғылау қондырғысын немесе жұмыс кемесін қосу құқығын өзіне қалдырады.

2.2 *Колумбия мен Коста-Рика* 2 f) тармақшасындағы "олжа" сөзін "өндіруге немесе пайдалануға байланысты" сөздерімен ауыстыру құқығын өзіне қалдырады.

3. *Үндістан мен Индонезия* 2-тармаққа сауда нүктесі мен ферманы, плантацияны немесе ауылшаруашылығы, орман шаруашылығы, плантация немесе онымен байланысты қызмет жүзеге асырылатын басқа орынды қамтитын қосымша тармақшаларды қосу құқығын өзіне қалдырады.

4. *Вьетнам, Үндістан, Индонезия және Таиланд* басқа адамдарға қойма бөлмелерін ұсынатын адамға қатысты қойманы қамтитын 2-тармаққа қосымша тармақ қосу құқығын өзіне қалдырады.

5. *Армения мен Украина* 2-тармаққа табиғи ресурстарды барлауға арналған қондырғыны немесе құрылысты және тауарларды сату үшін пайдаланылатын қойманы немесе басқа құрылысты қамтитын қосымша тармақшаны қосу құқығын өзіне қалдырады.

6. *Габон мен Вьетнам* табиғи ресурстарды барлау үшін пайдаланылатын құрылыстарды немесе жабдықтарды қамтитын 2-тармаққа қосымша тармақ қосу құқығын өзіне қалдырады.

6.1 *Аргентина, Габон және Кот-д ' Ивуар* 2-тармаққа балық аулау жұмыстары жүргізілетін жерлерді қамтитын қосымша тармақ қосу құқығын өзіне қалдырады.

6.2 *Қазақстан* табиғи ресурстарды барлау үшін карьерді, қондырғыны және құрылысты қамтитын 2-тармаққа қосымша тармақшаны қосу құқығын өзіне қлдырады.

6.3 Әзірбайжан 2-тармаққа табиғи ресурстарды барлау үшін пайдаланылатын қондырғыға, құрылысқа немесе кемеге қатысты қосымша тармақша қосу құқығын өзіне қалдырады.

3-тармақ

7. [Жойылған]

8. *Аргентина, Армения, Бразилия, Колумбия, Грузия, Таиланд және Вьетнам* 3-тармақ бойынша өз ұстанымдарын қалдырады, өйткені олар алты айдан астам уақытқа созылатын кез-келген құрылыс алаңы немесе құрылыс, құрастыру немесе монтаждау жобасы тұрақты өкілдік ретінде қарастырылуы керек деп санайды.

9. *Албания, Коста-Рика, Конго Демократиялық Республикасы және Гонконг, Қытай* 3-тармақ бойынша өз ұстанымын қалдырады және кез-келген құрылыс алаңы

немесе құрылыс, құрастыру немесе монтаждау жобасы немесе осыған байланысты қадағалау немесе кеңес беру қызметі, егер мұндай сайт, жоба немесе қызмет алты айдан астам уақытқа созылса, тұрақты өкілдік болып табылады деп санайды.

9.1 *Сербия* кез-келген құрылыс алаңын, құрылыс, құрастыру немесе монтаждау жобасын қарастыру құқығын өзіне қалдырады немесе осыған байланысты қадағалау немесе кеңес беру қызметі, егер мұндай алаң, жоба немесе қызмет он екі айдан астам уақытқа созылса, тұрақты өкілдік болып табылады.

10. *Болгария, Габон, Кот-д ' Ивуар, Малайзия, Марокко, Қытай Халық Республикасы, Оңтүстік Африка және Тунис* кез келген құрылыс алаңы немесе құрылыс, құрастыру немесе монтаждау жобасы 3-тармаққа сәйкес тұрақты өкілдік ретінде қарастырылатын уақыт кезеңін келісу құқығын өзіне қалдырады.

11. *Вьетнам, Аргентина, Малайзия, Қытай Халық Республикасы, Сингапур, Оңтүстік Африка және Таиланд,* егер кәсіпорын 3-тармаққа сәйкес тұрақты

өкілдік болып табылатын құрылыс алаңымен немесе құрылыс, құрастыру немесе монтаждау жобасымен байланысты қадағалау қызметін жүзеге асыратын болса, кәсіпорынды тұрақты өкілдік ретінде қарау құқығын өзіне қалдырады (Малайзия жағдайында бұл тұрақты өкілдік кезеңі бөлек келісіледі).

11.1 *Үндістан мен Индонезия* "құрылыс немесе монтаж жобасын" "құрылыс, құрастыру немесе монтаждау жобасына немесе онымен байланысты қадағалау қызметіне" ауыстыру құқығын өзіне қалдырады және олар тұрақты өкілдік ету үшін созылатын уақыт кезеңін келісу құқығын өзіне қалдырады.

12. *Аргентина,* егер ол өз қызметкерлері немесе кәсіпорын осы мақсатта жалдаған басқа қызметкерлер арқылы консультациялық қызметтерді қоса алғанда, қызмет көрсететін болса, бірақ егер мұндай қызмет елде тиісті қаржы жылында басталатын немесе аяқталатын кез келген он екі айлық кезеңде алты айдан асатын кезең ішінде жалғаса берсе ғана кәсіпорынды тұрақты өкілдігі бар деп қарау құқығын өзіне қалдырады.

13. *Габон, Үндістан, Индонезия, Кот-д ' Ивуар, Марокко және Тунис* кәсіпорынды өз қызметкерлері немесе кәсіпорын осы мақсатта жалдаған басқа қызметкерлер арқылы консультациялық қызметтерді қоса алғанда, қызметтерді ұсынатын болса, бірақ егер мұндай қызмет жиынтығы келісілетін кезеңнен асатын кезең немесе кезеңдер ішінде бір жоба немесе байланысты жоба шеңберінде жалғасатын болса ғана тұрақты өкілдігі бар деп қарастыру құқығын өзіне қалдырады.

13.1 *Сингапур*, егер кәсіпорын өз қызметкерлері немесе кәсіпорын осы мақсатта жалдаған басқа қызметкерлер арқылы қызмет көрсететін болса, бірақ егер қызметкерлер немесе басқа қызметкерлер мемлекетте бір жобаға немесе соған байланысты жобаға қатысса, олардың жиынтығы келісілетін кезеңнен асатын кезеңге немесе осы кезеңдерге қатысса ғана, кәсіпорынды тұрақты өкілдігі бар деп қарау құқығын өзіне қалдырады.

14. *Албания, Армения, Әзірбайжан, Литва, Сербия, Оңтүстік Африка, Таиланд, Вьетнам және Гонконг, Қытай* егер ол өз қызметкерлері немесе кәсіпорын осы мақсатта жалдаған басқа қызметкерлер арқылы кеңес беру қызметтерін қоса алғанда, қызмет көрсететін болса, бірақ егер мұндай қызмет (сол немесе байланысты жобаға арналған [Армения жағдайынан басқа]), ел

ішінде олардың жиынтығы кез-келген он екі айлық кезең ішінде алты айдан асатын кезең немесе кезең ішінде жалғаса берсе ғана кәсіпорынды тұрақты өкілдігі бар деп санау құқығын өзіне қалдырады.

14.1 *Конго Демократиялық Республикасы, Габон, Кот-д ' Ивуар, Марокко, Оңтүстік Африка және Тунис*, егер бұл адам кез-келген он екі айлық кезеңде жиынтығында 183 күннен асатын мерзім ішінде немесе осы кезеңде Мемлекетте болса, тәуелсіз сипаттағы кәсіби қызметтер немесе басқа да қызмет көрсететін кез-келген тұлғаны тұрақты өкілдігі бар деп санау құқығын өзіне қалдырады.

14.2 *Литва* табиғи ресурстарды барлауға немесе пайдалануға байланысты Уағдаласушы мемлекетте жүзеге асырылатын қызметке қатысты тұрақты өкілдікке қатысты арнайы ережелерді қосу құқығын өзіне қалдырады.

14.3 *Аргентина,* егер кәсіпорын осы Мемлекетте балық аулау қызметін қоса алғанда, табиғи ресурстарды игеруге немесе өндіруге байланысты қызметті тиісті қаржы жылында басталатын немесе аяқталатын кез келген он екі айлық кезеңде үш айдан асатын кезең ішінде тұрақты қызмет орнынсыз жүзеге асыратын болса, кәсіпорынды тұрақты өкілдігі бар деп қарау құқығын өзіне қалдырады.

14.4. *Индонезия* табиғи ресурстарды барлау үшін қондырғы, бұрғылау қондырғысы немесе кеме келісілген кезеңнен артық пайдаланылса, тұрақты өкілдігі бар ережені қосу құқығын өзіне қалдырады.

14.5 *Индонезия, Біріккен Араб Әмірліктері және Вьетнам* табиғи ресурстарды барлау мен өндіруге байланысты қызметтен алынған табысқа салық салу құқығын өзіне қалдырады.

14.6 *Оңтүстік Африка*, егер алты айдан астам уақыт ішінде кәсіпорын табиғи ресурстарды барлауға немесе өндіруге байланысты қызмет жүргізсе, тұрақты өкілдігі бар деп саналатын ережені қосу құқығын өзіне қалдырады.

14.7 *Үндістан* 5-бапқа мыналарды ЭЫДҰ/G20 "салық салынатын базаны бұзу және салық салудан түскен пайданы алып тастау туралы" және жобаның 1-іс-қимылдары туралы қорытынды есептің VII тарауында айқындалған критерийлерге сүйене отырып, Уағдаласушы мемлекетте айтарлықтай экономикалық қатысуы бар кәсіпорынның осы Мемлекетте тұрақты өкілдігі бар деп танылатыны туралы ережені енгізу құқығын өзіне қалдырады.

14.8 *Колумбия* кәсіпорынды табиғи ресурстарды барлауға немесе өндіруге байланысты, сондай-ақ қызметтер көрсетілетін белгілі бір жағдайларда басқа

Уағдаласушы мемлекетте қызметін жүзеге асырған кезде оны тұрақты өкілдігі бар деп санау құқығын өзіне қалдырады.

4-тармақ

15. *Әзірбайжан, Албания, Армения, Габон, Үндістан, Индонезия, Кот-д ' Ивуар, Малайзия, Марокко, Ресей, Таиланд, Тунис, Украина және Вьетнам* 4-тармақтағы өз ұстанымдарын қалдырады, өйткені олар "жеткізу" терминін *a)* және *b)* тармақшаларынан алып тастау керек деп санайды.

16. *Албания мен Тайланд* 4 *f)* тармақшасы бойынша өз ұстанымын қалдырады.

16.1 [Жойылған]

16.2 *Конго Демократиялық Республикасы* 4 *d)*, *e)* және *f)* тармақшалары бойынша өз ұстанымын қалдырады.

5-тармақ

17. *Албания, Аргентина, Армения, Әзірбайжан, Габон, Үндістан, Индонезия, Кот-д ' Ивуар, Марокко, Ресей, Таиланд, Тунис, Украина және Вьетнам,* егер кәсіпорын атынан әрекет ететін адам Уағдаласушы мемлекетте тауарлар немесе өнімдер қорын үнемі қолдайтын болса, тұлға тауарларды кәсіпорын атынан үнемі жеткізіп отыратын болса, онда кәсіпорынды тұрақты өкілдігі бар деп қарау құқығын өзіне қалдырады.

17.1 *Үндістан, Малайзия және Тайланд* бір Уағдаласушы мемлекеттің кәсіпорнын, егер қандай да бір тұлға әдетте екінші Уағдаласушы мемлекетте кәсіпорын үшін тапсырыстарды толығымен немесе толығымен дерлік қамтамасыз етсе, екінші Уағдаласушы мемлекетте тұрақты өкілдігі бар деп қарау құқығын өзіне қалдырады.

17.2 *Индонезия* кәсіпорынның атынан әрекет ететін, тәуелсіз агент болып табылмайтын тұлға кәсіпорынға тиесілі тауарларды өндіретін немесе өңдейтін болса, кәсіпорынды тұрақты өкілдігі бар деп қарау құқығын өзіне қалдырады.

17.3 *Сингапур* 2017 жылғы Табыстар мен капиталға қосарланған салық салуды болдырмау туралы үлгілік Салық конвенциясын жаңарту алдында табыстар мен капиталға қосарланған салық салуды болдырмау туралы үлгілік Салық конвенциясына енгізілген 5-тармақтың нұсқасын пайдалану құқығын өзіне қалдырады.

17.4 *Үндістан* 5-баптың 5-тармағына "қалыпты тәртіпте" сөзін қоспау құқығын өзіне қалдырады. *Үндістан* 5-баптың 5-тармағын қоспау құқығын өзіне қалдырады.

6-тармақ

18. *Әзірбайжан, Албания, Габон, Кот-д ' Ивуар, Марокко, Сербия, Таиланд, Тунис және Вьетнам* қызметі бір кәсіпорынның атынан толығымен немесе толығымен дерлік жүзеге асырылатын агент тәуелсіз агент болып саналмайтынын түсіндіру құқығын өзіне қалдырады.

19. *Колумбия, Габон, Үндістан, Индонезия, Кот-д ' Ивуар, Марокко, Ресей, Таиланд, Тунис және Вьетнам* екінші Уағдаласушы мемлекетте тұрақты өкілдігі бар қайта сақтандыру жағдайларын (Үндістан жағдайынан басқа) қоспағанда, Уағдаласушы мемлекеттің сақтандыру кәсіпорны, егер ол аумақта сақтандыру сыйлықақыларын

жинаса, есептеледі деп көздеу құқығын өзіне қалдырады немесе 6-тармақ қолданылатын тәуелсіз агент болып табылмайтын тұлға арқылы ондағы тәуекелдерді сақтандырады.

19.1 *Үндістан* 5-баптың 6-тармағында "ол тығыз байланысты" деген сөздерді қоспау құқығын өзіне қалдырады.

19.2 *Сингапур* 2017 жылғы Табыстар мен капиталға қосарланған салық салуды болдырмау туралы Үлгілік алық конвенциясын жаңарту алдында табыстар мен капиталға қосарланған салық салуды болдырмау туралы Үлгілік салық конвенциясына енгізілген 6-тармақтың нұсқасын пайдалану құқығын өзіне қалдырады.

Түсініктемелер бойынша ұстанымдары

20. *Аргентина, Үндістан, Марокко және Вьетнам* түсініктеменің 51-тармағында қамтылған "әрбір жеке объектіге немесе жобаға он екі айлық критерий қолданылады" деген сөзбен келіспейді. Олар мердігер басқаратын бірқатар қысқа мерзімді учаскелер немесе жобалар тиісті елде тұрақты өкілдік құруға әкеледі деп санайды.

21. *Болгария, Сербия және Сингапур* 5-бапқа берілген түсініктеменің 97-тармағына шетелдік резиденттің атынан келісімшарттың барлық элементтері мен егжей-тегжейлері бойынша емес, келісімшарттың негізгі

элементтері мен бөлшектері бойынша келіссөздер жүргізуге уәкілетті адам келісімшарт жасасушы болып саналуы мүмкін деген пікірлерін қосады.

22. *Болгария* 5-бапқа берілген түсініктеменің 50-тармағындағы түсіндірмені ұстанбайды және егер оны басқа адам жүзеге асырса, құрылыс алаңын немесе құрылыс жобасын қадағалау, егер бұл тікелей көзделмесе, осы баптың 3-тармағында қамтылмайды деп санайды.

23. *Бразилия* 122-131-тармақтарда келтірілген, әсіресе оның заңнамасындағы төлем көзіне салық салу қағидатын ескере отырып, электронды сауда туралы түсіндірмемен келіспейді.

24. *Үндістан* 2 - тармақтың үшінші сөйлеміне берілген мәнге қарамастан, салықтарды есептеу әдісіне қатысты модельдің жаңа тұжырымы, яғни 14-бапты алып тастау ұлттық жүйелерге әсер етпейтінін ескеру қажет деп санайды.

25. *Әзірбайжан, Үндістан және Малайзия* 24 (тармақтың бірінші бөлігі) және 25 (тармақтың бірінші бөлігі) тармақтарында келтірілген түсіндірмемен келіспейді; олар бұл мысалдарды тұрақты өкілдіктер ретінде де қарастыруға болады деп санайды.

25.1 *Аргентина* 24 - тармақта келтірілген түсіндірмемен келіспейді.

25.2 *Сингапур* 25-тармақта (тармақтың бірінші бөлігі) берілген түсіндірмемен келіспейді және келтірілген мысал тұрақты өкілдік болуы мүмкін деп санайды.

26. *Үндістан* 36-тармақта келтірілген түсіндірмемен келіспейді; ол материалдық немесе материалдық емес мүліктің өзі белгілі бір жағдайларда үй иесінің тұрақты өкілдігін құрауы мүмкін деп санайды.

26.1 *Аргентина* 36-тармақтағы түсіндірмемен келіспейді; ол материалдық немесе материалдық емес мүлікті жалға берудің өзі белгілі бір жағдайларда, атап айтқанда, егер жалға беруші, жабдықты пайдалануға орнатқаннан кейін қызметкерлермен қамтамасыз етсе, жалға берушінің тұрақты өкілдігін білдіруі мүмкін деп санайды.

27. *Үндістан* 41 - тармақтағы түсіндірмемен келіспейді; ол белгілі бір жағдайларда сауда немесе ғылыми жабдық үй иесінің тұрақты өкілдігін білдіруі мүмкін деп санайды.

28. *Үндістан* баптың 2-тармағының мысалдар тізіміне қатысты 45 және 146-тармақтарда келтірілген түсініктемені ұстанбайды; ол бұл мысалдарды тұрақты өкілдіктер априори деп санауға болады деп санайды.

29. *Үндістан* 71 - тармақта келтірілген түсіндірмемен келіспейді; ол ғылыми зерттеулерді дайындық немесе көмекші сипаттағы қызмет мысалдарының тізіміне енгізбейді.

30. *Үндістан* 5-бапқа берілген түсініктеменің 111-тармағында айтылған пікірмен келіспейді, кейбір жағдайларда тек кәсіпорын атынан әрекет ететін адам тәуелсіз агент болып саналуы мүмкін. Үндістан мұндай адамды тәуелсіз агент деп санауға болмайды деп санайды.

31. *Үндістан* 97-тармақта келтірілген түсіндірмемен келіспейді; ол кәсіпорын мен клиент арасындағы мемлекеттегі келіссөздерге адамның қатысуы немесе болмауы фактісі белгілі бір жағдайларда бұл тұлға осы Мемлекетте кәсіпорын атынан шарттар жасасу өкілеттігін жүзеге асырды деген қорытынды жасау үшін жеткілікті болуы мүмкін деп санайды. Үндістан сонымен қатар шетелдік резиденттің атынан келісімшарттың барлық элементтері мен егжей-тегжейлері бойынша емес, келісімшарттың негізгі элементтері мен бөлшектері бойынша келіссөздер жүргізуге уәкілетті адамды келісімшарт жасасу өкілеттігін жүзеге асырушы деп атауға болады деп санайды.

32. *Үндістан* 118-тармақта келтірілген түсіндірмемен келіспейді; егер Мемлекеттің резиденті болып табылатын компания (кәсіпорын) көпұлтты топтың мүшесі болса және басқа Мемлекеттің резиденті болып табылатын сол топтың басқа компаниясы (кәсіпорны) үшін және оның атынан қызметтер өндірумен немесе ұсынумен айналысса, онда бірінші компания болуы мүмкін деп санайды егер 5-баптың басқа талаптары орындалса, соңғысының тұрақты өкілдігі бола алады.

33. *Үндістан* 123-тармақтағы түсіндірмемен келіспейді; ол веб-сайт тұрақты өкілдік бола алады, бұл кәсіпорынның айтарлықтай экономикалық қатысуына әкеледі деп санайды.

34. *Үндістан* 124-тармақтағы түсіндірмемен келіспейді; ол фактілерге байланысты, егер осы жабдықта веб - сайттың ашылуы осы жабдықты пайдаланатын cookie файлдары сияқты автоматтандырылған бағдарламалық құралды жүктеуді қамтыса, кәсіпорын кез келген жабдықта веб-сайт арқылы қызмет орнын сатып алды

деп санауға болады деп санайды. Бұл жабдықты сол жабдықтан деректерді жинау, оларды кез келген жолмен өңдеу немесе кәсіпорынға беру үшін пайдаланады.

34.1 *Аргентина* 134-тармақта берілген мемлекетке оның аумағында көрсетілген қызметтерден түскен пайдаға салық салу міндетті түрде салық келісімінің оңтайлы салық келісімшарттық саясатын білдірмейді деген тұжырыммен келіспейді.

35. *Үндістан* 135 және 136-тармақтарда келтірілген түсіндірмемен келіспейді, бұл қызметтің тұрақты өкілдігі тек қызмет көз Мемлекетте ұсынылған жағдайда ғана құрылады. Қызметтерді ұсыну қызметтердің тұрақты өкілдігін құру үшін жеткілікті деп саналады.

36. *Үндістан* 139 және 167-тармақтардағы түсіндірмемен келіспейді, ол салық құқықтары Мемлекетте болуы мүмкін деп санайды, тіпті егер қызметтерді осы Мемлекеттен тыс резидент қызметтер ұсынса да, ол сондай-ақ тауарларды сатудан түскен пайдаға қолданылатын салық салу қағидаты қызмет көрсетуден түскен табысқа қолданылмауы мүмкін деп санайды.

37. *Үндістан* 140-тармақта келтірілген түсіндірмемен келіспейді, тек қызметтерден алынған пайдаға салық салынуы керек, ал Мемлекетке белгілі бір қызметтер үшін төленген алымдардың жалпы сомасына салық салуға мүмкіндік беретін екіжақты конвенцияларға енгізілген ережелер қызметтерге салық салудың қолайлы әдісі болып табылмайды.

38. *Үндістан* 143-тармақтағы салық салу Мемлекет аумағынан тыс жерде көрсетілетін қызметтерге қолданылмауы керек деген тұжырымдармен келіспейді; салық салу тек осы қызметтердің пайдасына ғана қолданылуы керек және олар үшін төлемдер жасалмауы керек және мұндай салық салуға рұқсат берілмес бұрын Мемлекетте болудың ең төменгі деңгейі болуы керек.

38.1 *Аргентина* 139, 140 және 143-тармақтарда берілген түсініктемемен толық келіспейді.

39. *Үндістан* 152 - тармақтағы түсіндірмемен келіспейді; ол Мемлекетте қызмет көрсету үшін адамның жеке қатысуы маңызды емес деп санайды.

40. Үндістан 161 және 164-тармақтарда келтірілген түсіндірмемен келіспейді.

41. Үндістан ZCO салық салуға қатысты 165-тармақтың 3-мысалында келтірілген түсіндірмемен келіспейді.

42. *Бразилия* қызметтерге салық салу туралы түсініктеменің 132-169-тармақтарында қарастырылған, әсіресе оның заңнамасында белгіленген төлем көзіне салық салу қағидатын ескере отырып, түсіндірмемен келіспейді.

43. *Үндістан* 5-баптың 27-тармағының түсіндірмесімен келіспейді, оған сәйкес ел кеңістігіндегі спутниктік байланыс тұрақты өкілдік ретінде қарастырыла алмайды. Үндістан бұл жағдайда көз Мемлекет өзінің клиенттік базасына үлес қосып қана қоймайды, сонымен қатар спутниктік телешоуларды немесе телекоммуникациялық байланыс процесін қабылдау үшін инфрақұрылым ұсынады деп санайды.

Үндістан сонымен қатар спутниктік байланыс халықаралық және ұлттық кеңістікте төмендейді деп санайды. Байланыс тұрақты орналасқан, құндылығы бар және оны коммерциялық мақсатта пайдалануға болады. Тиісінше, оны шыққан елдің юрисдикциясындағы аумақта тұрақты қызмет орны ретінде қарастыруға болады.

44. *Үндістан* 5-бапқа берілген түсініктеменің 38-тармағындағы түсіндірмемен келіспейді, өйткені ол роумингке шақыру шыққан елде және резидент елде орналасқан әртүрлі жабдық бірліктерін кешенді пайдалануды талап ететін құрама процесс деп санайды және 38-тармақтағы ұсынылған айырмашылық 5-баптың тұжырымдамасында көзделген де, қисынды да болған жоқ.

45. *Үндістан* 5-бапқа түсініктеменің 64-тармағының соңғы екі ұсынысын түсіндірумен келіспейді, оған сәйкес шыққан елдің аумақтық юрисдикциясындағы суасты кабельдері мен құбырларын да кәсіпорынның тұрақты өкілі деп санауға болмайды.

46. 104-тармаққа келетін болсақ, *Колумбия* агенттің осы баптың 6-тармағының мақсаттары үшін тәуелсіз мәртебесі бар-жоғын анықтау кезінде "қолды созу" қағидатын да ескеру керек деп санайды және қажет болған жағдайда осы тармақты қалай түсіндіру керектігін түсіндіретін тұжырымдаманы өз конвенцияларына қосқысы келеді.

47. *Малайзия* фармацевтикалық кәсіпорын өкілдеріне қатысты 89-тармақтағы соңғы мысалмен келіспейді және, әсіресе, егер өкіл шетелдік резиденттің атынан келісімшарттың барлық элементтері мен бөлшектері бойынша емес, келісімшарттың негізгі элементтері мен бөлшектері бойынша келіссөздер жүргізетін болса, олар тұрақты өкілдікті құра алады деп санайды.

48. *Бразилия* он екі айлық кезеңге қатысты 51 және 52-тармақтарды түсіндіруді ұстанбайды.

49. *Үндістан* 55 - тармақтағы түсініктememен келіспейді, өйткені ол құрылыс жұмыстары аяқталғаннан кейін көп ұзамай учаскеде жүргізілген кез-келген жұмыстарды, соның ішінде кепілдікке сәйкес жүргізілген жөндеу жұмыстарын ықтимал қатенің бар-жоғын анықтау үшін бастапқы құрылыс кезеңінің бөлігі ретінде қарастыруға болады деп санайды.

50. *Үндістан* 69-тармақтағы түсініктememен келіспейді, өйткені ол сақтандыру сияқты тәуекелдерді басқарумен айналысатын кәсіпорынның тәуекелді анықтау немесе сандық анықтау мақсатында деректерді жинау дайындық немесе көмекші қызмет емес деп санайды.

51. *Үндістан* 74-тармақтағы түсініктememен келіспейді, өйткені ол фрагментацияның алдын алу туралы ереже қолданылмайтын жағдайларда да, кәсіпорын олардың әрқайсысы тек дайындық немесе көмекші қызметпен байланысты екендігі туралы дәлелдер келтіру үшін біртұтас операциялық қызметті бірнеше кішігірім операцияларға бөле алмайды деп санайды.

52. *Үндістан* 96-тармақтағы түсініктемемен келіспейді, өйткені ол кәсіпорынға, еншілес ұйымға немесе тығыз байланысты кәсіпорынға тиесілі тауарларды сату, әсіресе мұндай кәсіпорындар тәуекелге ұшырамаған жағдайда, мысалы, "тәуекелі төмен дистрибьютор" деп аталатын тауарлары сатылатын кәсіпорынның тұрақты өкілдігін құруға әкелуі мүмкін деп санайды.

53. *Үндістан* 5-бапқа берілген түсініктеменің 5-тармағында айтылған пікірмен келіспейді, ҚҚС / GST режимінің өзі тұрақты өкілдік анықтамасын түсіндіру және қолдану мақсатына қатысы жоқ. Үндістан ҚҚС/GST режимі (тауарлар мен қызметтерге салынатын салық) осы мақсат үшін маңызды фактор болуы мүмкін деп санайды.

54. *Үндістан* 5-бапқа берілген түсініктеменің 12-тармағында айтылған пікірмен келіспейді, егер кәсіпорын қандай да бір жерде болуға құқылы болмаса және бұл орынды іс жүзінде пайдаланбаса, бұл орынды кәсіпорынның иелігінде деп санауға болмайды. Үндістан белгілі бір жағдайларда мұндай орынды иеленген кәсіпорындар ретінде қарастыруға болады деп санайды.

55. *Үндістан* 5-бапқа берілген түсініктеменің 19-тармағында айтылған пікірмен келіспейді, егер шекара маңындағы қызметкер өз жұмысының көп

бөлігін басқа Мемлекетте берілген кеңседен емес, бір Мемлекетте орналасқан үйінен орындаса, оның үйі кәсіпорынның иелігінде деп саналмауы керек. Үндістан бұл жағдайда қызметкердің үйін 5-бапты қолдану мақсатында кәсіпорынның иелігінде деп санауға болады деп есептейді.

56. *Үндістан* 5-бапқа берілген түсініктеменің 30-тармағының соңғы екі сөйлемінде айтылған пікірмен келіспейді. Үндістан тамақтандыру кәсіпорындарының жұмыс істеуі онда келтірілген мысалда тұрақты өкілдік құру үшін уақытша талаптарға сәйкес келеді деп санайды.

6-БАП (ЖЫЛЖЫМАЙТЫН МҮЛІКТЕН ТҮСЕТІН ТАБЫС)

БОЙЫНША ҰСТАНЫМДАРЫ ЖӘНЕ ТҮСІНІКТЕМЕЛЕР

Бап бойынша ұстанымдары

1-тармақ

1. *Үндістан мен Индонезия* екіжақты келіссөздер аясында "ауыл шаруашылығынан немесе орман шаруашылығынан түсетін табысты қоспағанда" сөздерін қоспасы келеді.

1.1 *Коста-Рика* 1-тармаққа "жылжымайтын мүлік" ағаш өсіру қызметінен алынған табысты қосу құқығын өзіне қалдырады.

2-тармақ

2. Оның ішкі заңнамасындағы "жылжымайтын мүлік" терминінің мағынасын ескере отырып,

Беларусь осы тармақтың екінші сөйлемін алып тастау құқығын өзіне қалдырады.

2.1 *Литва* "жылжымайтын мүлік" терминінің анықтамасына жылжымайтын мүлікті сатып алудың кез келген нұсқасын немесе ұқсас құқығын қосу құқығын өзіне қалдырады.

2.2 *Колумбия* осы бапқа барлық табиғи ресурстарға қатысты құқықтарды қосу құқығын өзіне қалдырады. Колумбия сонымен қатар басқа мүлікті қосу үшін " жылжымайтын мүлік" анықтамасына түзетулер енгізу құқығын өзіне қалдырады.

3. *Литва* бұл ұсыныстың ішкі заңнаманың мақсаттары үшін қолданылмайтынын түсіндіру үшін "жылжымайтын мүлік" термині анықтамасының екінші сөйлемін өзгерту құқығын өзіне қалдырады.

3.1 *Марокко* өзінің ішкі заңнамасының акциялардан түсетін табысқа немесе онда жылжымайтын мүліктен түсетін табыс ретінде қарастырылатын құқықтарға салық салуға қатысты ережелерін қолдану мүмкіндігін сақтағысы келеді.

3.2 *Коста-Рика* 2-тармаққа жылжымайтын мүлікті барлауға және пайдалануға байланысты құқықтарды, сондай-ақ қолдану немесе пайдалану уақытты бөлуге байланысты Уағдаласушы мемлекетте орналасқан жылжымайтын мүлікті қоллдануға немесе пайдалануға кез келген құқықты қосу құқығын сақтайды, өйткені оның ішкі заңнамасына сәйкес мұндай құқық жылжымайтын мүлік болып саналмайды.

3-тармақ

4. *Литва* 3-тармаққа жылжымайтын мүлікті иеліктен шығарудан түскен табысқа сілтемені қосу құқығын өзіне қалдырады.

5. *Литва* сонымен қатар резидент компаниялары акционерлерінің табыстарына өз елінде орналасқан және компанияға тиесілі жылжымайтын мүлікті пайдалану құқығының кез келген басқа нысанында, егер мұндай құқық компаниядағы акцияларға немесе басқа корпоративтік құқықтарға негізделген болса, тікелей қолданудан, жалға беруден немесе пайдаланудан салық салу құқығын сақтайды.

7-БАП (КӘСІПКЕРЛІК ҚЫЗМЕТТЕН ТҮСЕТІН ПАЙДА) БОЙЫНША ҰСТАНЫМДАРЫ ЖӘНЕ ТҮСІНІКТЕМЕЛЕР

Бап бойынша ұстанымдары

1. *Аргентина, Әзірбайжан, Бразилия, Болгария, Коста-Рика, Индонезия, Малайзия, Румыния, Ресей, Сербия, Сингапур, Оңтүстік Африка және Таиланд* 7-баптың алдыңғы нұсқасын, яғни бұл алдыңғы нұсқа бойынша олардың қағидаттарын ескере отырып, 2010 жылғы жаңартудың алдында Үлгілік салық конвенциясына енгізілген нұсқаны пайдалану құқығын өзіне қалдырады. (төмендегі қосымшаны қараңыз).

1.1 Үндістан 7-баптың алдыңғы нұсқасын, яғни 2010 жылғы жаңартудың алдында стандартты Салық конвенциясына енгізілген нұсқаны, олардың алдыңғы нұсқадағы позициясын ескере отырып, пайдалану құқығын өзіне қалдырады (төмендегі

қосымшаны қараңыз). Ол қайта қаралған бапта, оның түсініктемелерінде және басқа баптарға түсініктемелердегі кейінгі өзгерістерде көрсетілген тұрақты ұсыныстар бойынша көзқарасқа сәйкес келеді (яғни 8-бапқа берілген түсініктеменің 21-тармағы, 10-бапқа берілген түсініктеменің 32.1 және 32.2-тармақтары, 11-бапқа берілген түсініктеменің 25.1 және 25.2-тармақтары, 12-бапқа берілген түсініктеменің 21.1 және 21.2-тармақтары, 13-бапқа берілген түсініктеменің 27.1 және 27.2-тармақтары, 15-бапқа берілген түсініктеменің 7.2-тармағы, 21-бапқа берілген түсініктеменің 5.1 және 5.2-тармақтары, 22-бапқа берілген түсініктеменің 3.1 және 3.2-тармақтары және 24-бапқа берілген түсініктеменің 40 *а)* тармақшасы).

1.2 *Аргентина мен Индонезия* Конвенцияға өздерінің ішкі заңнамаларын сақтандыру және қайта сақтандыру компанияларының пайдасына, тіпті тұрақты өкілдігі болмаса да салық салуға қатысты қолдануға мүмкіндік беретін арнайы ережені енгізу құқығын өзіне қалдырады.

1.3 *Қытай Халық Республикасы* 7-баптың жаңа нұсқасының негізінде жатқан жеке және тәуелсіз кәсіпорын қағидатын түсініп, құрметтесе де, оның салықтық әкімшілендіру мүмкіндіктеріне байланысты ол баптың алдыңғы нұсқасын қабылдау және кейбір жағдайларда тұрақты өкілдікке келетін пайданы есептеудің қарапайым әдістеріне жүгіну құқығын өзіне қалдырады.

1.4 *Колумбия* 7-баптың алдыңғы нұсқасын, яғни 2010 жылғы жаңартудың алдындағы Үлгілік Салық конвенциясына енгізілген нұсқаны пайдалану құқығын өзіне қалдырады және осы жаңарту арқылы жасалған бап түсініктемелеріндегі өзгерістерді ескермейді.

2. *Малайзия, Таиланд және Украина*, егер Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органына қолжетімді ақпарат кәсіпорынның тұрақты өкілдігіне жататын пайданы айқындау үшін жеткіліксіз болса, құзыретті орган мұндай заңнама осы баптың қағидаттарына сәйкес құзыретті органның иелігіндегі ақпарат қаншалықты мүмкіндік беретіндей қолданылған жағдайда, осы Мемлекеттің салық заңнамасының ережелерін осы кәсіпорынға қолдана алады деген ережені қосу құқығын өзіне қалдырады.

2.1 *Албания, Аргентина, Әзірбайжан, Бразилия, Коста-Рика, Хорватия, Габон, Индонезия, Кот-д ' Ивуар, Литва, Малайзия, Марокко, Қытай Халық Республикасы, Ресей, Сербия, Сингапур, Тайланд, Тунис және Вьетнам* өздерінің Конвенцияларында " тәуелсіз дербес қызмет көрсетуге" салық салуға қатысты нақты бапты сақтау құқығын өзіне қалдырады. Тиісінше, ескерту 14-бапты алып тастау нәтижесінде өзгертілген баптар мен түсініктемелердегі барлық тиісті өзгерістерге қатысты жасалады.

2.2 [Жойылған]

2.3 *Тунис* екіжақты келіссөздер барысында төленетін төлем сомасына (ол екіжақты келіссөздер арқылы белгіленетін) негізделген бұрынғы 14-бапқа сәйкес көз Мемлекетте тәуелсіз дербес қызметтерге салық салу критериін қосуды ұсыну құқығын өзіне қалдырады.

3. *Аргентина, Марокко және Таиланд* тұрақты өкілдік орналасқан Мемлекетте салық салу құқығын сөзіне қалдырады, сол Мемлекетте орналасқан тұрақты өкілдік арқылы немесе сол Мемлекетте жүзеге асырылатын басқа коммерциялық қызметтен сатылатын тауарлармен бірдей немесе ұқсас тауарларды сатудан алынған коммерциялық пайда осы тұрақты өкілдік арқылы жүзеге асырылатын қызмет түрі. Олар бұл ережені "тарту күшінің" жалпы ережесі ретінде емес, теріс пайдаланудың кепілі ретінде ғана қолданады. Осылайша, ереже кәсіпорын сату немесе қызмет Конвенцияға сәйкес пайда алудан басқа себептермен жүзеге асырылғанын дәлелдеген кезде қолданылмайды.

3.1 *Индонезия* тұрақты өкілдік орналасқан Мемлекетте осы тұрақты өкілдік арқылы сатылатын тауарлармен бірдей немесе ұқсас тауарларды сатудан немесе осы Мемлекетте жүзеге асырылатын басқа қызметтен, осы тұрақты өкілдік арқылы жүзеге асырылатын қызметпен бірдей немесе ұқсас қызметтен алынған коммерциялық пайдаға салық салу құқығын өзіне қалдырады.

4. *Албания, Коста-Рика және Вьетнам* тұрақты өкілдік орналасқан Мемлекетте осы Мемлекетте орналасқан тұрақты өкілдік арқылы сатылатын тауарлармен бірдей немесе ұқсас тауарларды сатудан, немесе осы Мемлекетте жүзеге асырылатын басқа коммерциялық қызметтен, осы тұрақты өкілдік арқылы жүзеге асырылатын қызметпен бірдей немесе ұқсас қызметтен алынған коммерциялық пайдаға салық салу құқығын өзіне қалдырады.

4.1 *Марокко мен Филиппин* жеке қызмет көрсетушінің салық салуға жататындығын анықтау кезінде болу ұзақтығын және белгіленген базалық критериді белгілеу құқығын өзіне қалдырады.

4.2 *Біріккен Араб Әмірліктері* өздерінің Конвенцияларына өздерінің ішкі заңнамаларын мұнай қызметін қоса алғанда, табиғи ресурстарды барлауға, өндіруге немесе пайдалануға байланысты барлық қызметке, сондай-ақ осы қызмет оның аумағында жүзеге асырылған жағдайда осы қызметке байланысты көрсетілген қызметтерді қолдануға мүмкіндік беретін арнайы ережені енгізу құқығын өзіне қалдырады.

5. *Аргентина* Уағдаласушы мемлекеттің қызмет шотына ақылға қонымды жатқызуға болмайтын шетелде келтірілген шығыстарды шегеруге рұқсат беруге міндетті емес деп көздеу, қосалқы қызметтерге жұмсалатын атқарушылық және әкімшілік шығыстарға қатысты оның ішкі заңнамасында қамтылған жалпы қағидаттарды ескере отырып, тұрақты өкілдік жүзеге асыруын қамтамасыз ету құқығын өзіне қалдырады.

6. *Әзірбайжан мен Сингапур* Уағдаласушы мемлекет шегерім ретінде рұқсат берген шығыстар, егер тұрақты өкілдік осы Уағдаласушы мемлекеттің жеке кәсіпорны болып табылса, шегеруге жататын шығыстарды ғана қамтитынын түсіндіретін тармақты қосу құқығын өзіне қалдырады.

7. *Армения, Литва және Сербия* 2-тармаққа Уағдаласушы мемлекет шегерім ретінде жол беретін шығыстар тек осы Мемлекеттің ішкі заңнамасына сәйкес шегеруге жататын шығыстарды ғана қамтитыны туралы түсініктемені қосу құқығын өзіне қалдырады.

8. *Сербия* ықтимал түзетуді, егер ол негізделген деп саналса ғана жүзеге асырылатынын нақты көрсету құқығын өзіне қалдырады.

9. *Колумбия* осы баптың 1 және 2-тармақтарын қолдану кезінде тұрақты өкілдікке жататын пайдаға, егер төлемдер тұрақты өкілдік өмір сүруін тоқтатқанға дейін кейінге қалдырылса да, тұрақты өкілдігі бар Уағдаласушы мемлекет салық салуы мүмкін екенін көздейтін 7-бапқа түзету енгізу құқығын өзіне қалдырады.

10. *Коста-Рика* шегерім ретінде рұқсат етілген шығындар туралы ережені қосу құқығын өзіне қалдырады.

11. [Жойылған]

Түсініктемелер бойынша ұстанымдары

12. *Аргентина, Бразилия, Болгария, Индонезия, Малайзия, Румыния, Ресей, Сербия, Сингапур, Оңтүстік Африка және Таиланд* 7-бапты 2010 жылғы жаңартылған нұсқасы шыққанға дейінгі түсініктеменің мәтініне сәйкес түсіндіретін болады.

13. *Аргентина* - тұрақты өкілдікке пайданың дұрыс бөлінуін (шығыстарды шегеруді) анықтау үшін де, осы мәмілелерден бас кеңсенің пайдасына салық салу үшін де тұрақты өкілдік пен кәсіпорынның бас кеңсесі арасындағы мәмілелерге симметриялы түрде "бөлек тәсіл" мен "қол созу" қағидатын қолдану керек деп санайды, яғни тұрақты өкілдік – бұл жеке кәсіпорын және мұндай кәсіпорын өзі қатысатын кәсіпорынның қалған бөлігіне тәуелді емес.

14. *Үндістан* 75.1-тармақтың соңғы ұсынысымен келіспейді, өйткені шығарындыларға арналған рұқсаттар мен квоталарды шығарудан және сатудан түскен табыстар 8-бапқа берілген түсініктеменің 14.1-тармағында көрсетілген жағдайларда да 8-баптың қолданысымен қамтылмайды.

7-БАПТЫҢ АЛДЫҢҒЫ НҰСҚАСЫ БОЙЫНША

ЕРЕЖЕ ҚОСЫМШАСЫ ЖӘНЕ ТҮСІНІКТЕМЕЛЕР

Төменде ЭЫДҰ-ға мүше емес елдердің 2010 жылғы 22 шілдеге дейін оқылған 7-бап және оған берілген түсініктеме бойынша ұстанымдарының мәтіні келтірілген. 7-баптың алдыңғы нұсқасы және оған берілген түсініктеме тарихи анықтама үшін берілген, өйткені ол баптың алдыңғы нұсқасын қолданатын екіжақты салық конвенцияларын қолдану мен түсіндіру кезінде маңызды болып қала береді.

Бап бойынша ұстанымдары

1. *Аргентина мен Чили* Конвенцияға сақтандыру және қайта сақтандыру компанияларының пайдасына салық салуға қатысты өздерінің ішкі заңнамаларын қолдануға мүмкіндік беретін арнайы ережені енгізу құқығын сақтайды.

2. *Малайзия, Таиланд және Украина*, егер Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органына қолжетімді ақпарат кәсіпорынның тұрақты өкілдігіне жататын пайданы айқындау үшін жеткіліксіз болса, құзыретті орган мұндай заңнама осы баптың қағидаттарына сәйкес құзыретті органда бар ақпаратты мүмкіндік беретіндей қолданылған жағдайда, осы Мемлекеттің салық заңнамасының ережелерін осы кәсіпорынға қолдана алады деген ережені қосу құқығын өзіне қалдырады.

2.1 *Албания, Аргентина, Бразилия, Чили, Хорватия, Габон, Үндістан, Кот-д ' Ивуар, Малайзия, Марокко, Қытай Халық Республикасы, Ресей, Сербия, Тунис және Вьетнам* өздерінің конвенцияларында "тәуелсіз жеке қызметтерге" салық салуға қатысты нақты бапты сақтау құқығын сақтайды. Тиісінше, ескерту 14-бапты алып тастау нәтижесінде жасалған баптар мен түсініктемелердегі барлық тиісті өзгерістерге де қатысты болады.

2.2 *Болгария* екіжақты келіссөздер барысында "пайда" терминін 3-бапта анықталған жағдайда "коммерциялық қызметтен түскен пайда" терминімен ауыстыруды ұсыну құқығын өзіне қалдырады.

2.3 *Тунис* екіжақты келіссөздер барысында төленетін төлем сомасына (ол екіжақты келіссөздер арқылы белгіленетін) негізделген бұрынғы 14-бапқа сәйкес көз Мемлекетте тәуелсіз дербес қызметтерге салық салу критерийін қосуды ұсыну құқығын өзіне қалдырады.

1 және 2-тармақтары

3. *Аргентина, Марокко және Таиланд* тұрақты өкілдік орналасқан Мемлекетте салық салу құқығын өзіне қалдырады, сол Мемлекетте орналасқан тұрақты өкілдік арқылы немесе сол мемлекетте жүзеге асырылатын басқа коммерциялық қызметтен сатылатын тауарлармен бірдей немесе ұқсас тауарларды сатудан алынған коммерциялық пайда осы тұрақты өкілдік арқылы жүзеге асырылатын қызмет түрі. Олар бұл ережені "тартылыс күшінің" жалпы ережесі ретінде емес, теріс пайдаланудың кепілі ретінде ғана қолданады. Осылайша, ереже кәсіпорын сату немесе қызмет Конвенцияға сәйкес пайда алудан басқа себептермен жүзеге асырылғанын дәлелдеген кезде қолданылмайды.

4. *Албания мен Вьетнам* тұрақты өкілдік орналасқан Мемлекетте салық салу құқығын өзіне қалдырады, сол жерде орналасқан тұрақты өкілдік арқылы сатылатын тауарлармен бірдей немесе ұқсас тауарларды сатудан алынған

коммерциялық пайда Мемлекет немесе сол Мемлекетте жүзеге асырылатын басқа коммерциялық қызмет, сол немесе сол сияқты, бұл тұрақты өкілдік арқылы жүзеге асырылатын қызмет.

4.1 *Марокко мен Филиппин* жеке қызмет көрсетушінің салық салуға жататындығын анықтау кезінде болу ұзақтығын және белгіленген базалық критерийді белгілеу құқығын сақтайды.

4.2 *Чили мен Үндістан* 7-бапқа түзетулер енгізу құқығын сақтайды, егер баптың 1 және 2-тармақтарын қолданған кезде тұрақты өкілдікке қатысты кез-келген табысқа немесе пайдаға, егер төлемдер тұрақты өкілдік тоқтатылғанға дейін кейінге қалдырылса да, тұрақты өкілдігі бар Уағдаласушы мемлекетте салық салынуы мүмкін. Сонымен қатар, Үндістан мұндай ережені 11, 12, 13 және 21-баптарға сәйкес қолдану құқығын өзіне қалдырады.

3-тармақ

5. 3-тармаққа қатысты *Аргентина* Уағдаласушы мемлекет тұрақты өкілдік жүзеге асыратын қызметтің шотына ақылға қонымды түрде жатқызыла алмайтын шетелде шеккен шығыстарды шегеруге рұқсат беруге міндетті емес деп көздеу құқығын өзіне қалдырады, оның қосалқы қызметтерге атқарушылық және әкімшілік шығыстарға қатысты ішкі заңнамасында қамтылған жалпы қағидаттарды ескере отырып.

6. *Бразилия* 3-тармақта қамтылған "тұрақты өкілдігі бар мемлекетте немесе басқа жерде болсын" деген сөздерге қатысты өз ұстанымын сақтайды.

7. *Армения, Үндістан, Литва және Словения* 3-тармаққа Уағдаласушы мемлекет шегерім ретінде рұқсат ететін шығыстар тек осы Мемлекеттің ішкі заңнамасына сәйкес шегеруге жататын шығыстарды ғана қамтитыны туралы түсініктеме қосу құқығын өзіне қалдырады.

7.1 *Эстония мен Латвия* 3-тармаққа Уағдаласушы мемлекет шегерім ретінде рұқсат ететін шығыстар, егер тұрақты өкілдік осы Уағдаласушы мемлекеттің жеке кәсіпорны болып табылса, шегеруге жататын шығыстарды ғана қамтитыны туралы түсініктеме қосу құқығын өзіне қалдырады.

8. *Украина мен Вьетнам* 3-тармаққа осы тармақта кәсіпорынның нақты шығындары туралы не айтылатыны туралы түсініктеме қосу құқығын өзіне қалдырады (банктік кәсіпорын жағдайында пайыздардан басқа).

4-тармақ

9. *Бразилия* 4-тармақты қабылдамау құқығын өзіне қалдырады.

5-тармақ

10. *Вьетнам* 5-тармақты қабылдамау құқығын өзіне қалдырады.

6-тармақ

11. *Бразилия* 6-тармақты қабылдамау құқығын өзіне қалдырады.

Түсініктемелер бойынша ұстанымдары

12. *Үндістан* 2-тармақта айтылған түсіндірмемен келіспейді.

13. 7-бапқа түсініктеменің 41-50-тармақтарына келетін болсақ, *Чили* тұрақты өкілдікке қатысты пайда мөлшеріне қатысты ережелер ретінде қарастырылған нақты

әдістерді ұстанбайды; олар ішкі заңнамаға сәйкес белгіленуі және оны ұстануы керек (валюталық заңнаманы қоса алғанда).

8-БАП (ХАЛЫҚАРАЛЫҚ ТЕҢІЗ ЖӘНЕ ӘУЕ ТАСЫМАЛЫ) БОЙЫНША ҰСТАНЫМДАРЫ ЖӘНЕ ТҮСІНІКТЕМЕЛЕР

Бап бойынша ұстанымдары

1. *Армения* мен *Литва* ерекше жағдайларда халықаралық қатынастарда кемелерді пайдаланудан алынған пайдаға қатысты тұрақты өкілдік ережесін қолдану құқығын өзіне қалдырады.

1-тармақ

2. *Филиппиндер* ішкі заңнамаға сәйкес теңіз және әуе тасымалынан түсетін пайдаға салық салу құқығын өзіне қалдырады.

2.1 *Индонезия* осы мемлекеттегі осындай операциямен байланысты кеме қатынасы қызметі кездейсоқ емес және белгілі бір шектеулерге ұшыраған жағдайда, дереккөз мемлекетіне халықаралық қатынастағы кемелерді пайдаланудан түскен пайдаға салық салуға рұқсат беру құқығын өзіне қалдырады.

3. *Албания, Аргентина және Болгария* сол елдің басқа жерінде түсіру үшін тиісті елдің бір жерінде бортқа алынған жолаушыларды немесе жүктерді тасымалдаудан түскен пайдаға салық салу құқығын өзіне қалдырады.

4. *Оңтүстік Африка Республикасы* контейнерлерді жалға беруден түскен пайданы 1-тармаққа қосу құқығын өзіне қалдырады.

4.1 *Әзірбайжан* контейнерлерді жалға беруден түсетін пайдаға халықаралық тасымалдардан түсетін пайда сияқты, егер мұндай пайда халықаралық тасымалдарға қатысты қосымша немесе жанама болса, салық салуды көздейтін ережені енгізу құқығын өзіне қалдырады.

5. *Таиланд* ішкі заңнамаға сәйкес капиталға салық салу құқығын өзіне қалдырады.

5.1 *Үндістан* жүк негізінде теңіз немесе әуе кемелерін жалға беруден түскен пайдаға 8-баптың орнына 12-бапты қолдану құқығын өзіне қалдырады.

6. Оңтүстік Африка мен Украина кемелерді немесе ұшақтарды экипажсыз жалға беруден және Украина жағдайында контейнерлерді жалға беруден түскен пайда, мұндай пайда халықаралық тасымалдау үшін кездейсоқ болып табылады1-тармақта көзделген табыс сияқты есепке алынуын қамтамасыз ететін ережені қосу құқығын өзіне қалдырады.

6.1 *Болгария, Хорватия, Ресей және Оңтүстік Африка* екіжақты конвенцияларда халықаралық автомобиль және теміржол тасымалдарына мақаланың қолданылу аясын кеңейту құқығын өзіне қалдырады.

6.2 *Марокко* осы баптың қолданысына жататын теңіз және әуе кемелерін халықаралық пайдалануға қатысты қосымша немесе жанама болып табылатын контейнерлерді жалға беруден халықаралық тасымалдаумен айналысатын кәсіпорын алған пайдаға салық салуды көздеу құқығын өзіне қалдырады.

6.3 *Сербия* келіссөздер барысында контейнерлерді жалға алу, тіпті тікелей байланысты немесе көмекші болса да, халықаралық теңіз немесе әуе тасымалынан бөлек қызмет ретінде қарастырылатындығын, сондықтан мақаланың қолданылу аясынан шығарылатындығын ұсыну құқығын өзіне қалдырады.

6.4 *Сербия* екіжақты конвенцияларда халықаралық автомобиль көлігімен тасымалдауды қосу үшін баптың аясын кеңейту құқығын өзіне қалдырады.

6.5 *Вьетнам* халықаралық тасымалдардан алынған кірістерге салық салу құқығы 50/50 қатынасында бөлінетінін қамтамасыз ету құқығын өзіне қалдырады.

6.6 *Біріккен Араб Әмірліктері* өздерінің екіжақты келісімдеріне басқа кәсіпорындардың атынан билеттерді сатудан түскен табыс, техникалық қызметтерді үшінші тараптарға сатудан түскен табыс, банктік салымдардан және облигациялар, акциялар және басқа да борыштық міндеттемелер сияқты басқа инвестициялардан түсетін табыстар, бұл табыс халықаралық тасымалдарды жүзеге асыратын әуе көлігі кәсіпорындарының қызметі үшін жанама болып табылатын жағдайда 8-бапқа сәйкес келеді дегенді растайтын ережені енгізу құқығын өзіне қалдырады.

7. *Коста-Рика* "халықаралық қатынастағы теңіз немесе әуе кемелерін пайдаланудан түскен пайда" саласына а) кемелерді немесе ұшақтарды уақытша жалға алу және б) контейнерлерді пайдалану немесе жалға алу (контейнерлерді тасымалдау үшін пайдаланылатын тіркемелер мен қосалқы жабдықты қоса алғанда) нәтижесінде алынған кірісті қосу құқығын өзіне қалдырады.

Түсініктемелер бойынша ұстанымдары

8. *Вьетнам* түсініктеменің 5 - тармағында келтірілген түсіндірмемен келіспейді.

9. *Вьетнам* контейнерлерді күтпеген жалға алуға қатысты түсініктеменің 10-тармағында келтірілген түсіндірмемен келіспейді.

10. *Бразилия, Үндістан және Малайзия* осы бапты көмекші қызметтен түскен табысқа қолдануға қатысты ұстанымдарын қалдырады (4-10.1 тармақтарын қараңыз).

11. *Сингапур* осы бапты көмекші қызметтен түскен табысқа қолдануға қатысты өз ұстанымын қалдырады. Оның пайымдауынша, 8-бап Сингапурдың салық конвенцияларында нақты айтылмаған ешқандай көмекші қызметті қамтымайды.

12. *Үндістан* 14.1-тармақта келтірілген мысалда кәсіпорынның Рұқсаттар мен шығарындыларға квоталар саудасынан алған табысы 8-баппен қамтылады деген пікірмен келіспейді.

9-БАП (ҚАУЫМДАСТЫРЫЛҒАН КӘСІПОРЫНДАР) БОЙЫНША ҰСТАНЫМДАРЫ ЖӘНЕ ТҮСІНІКТЕМЕЛЕР

Бап бойынша ұстанымдары

1. *Бразилия, Вьетнам және Таиланд* өздерінің Конвенцияларына 2-тармақты қоспау құқығын өзіне қалдырады.

2. *Болгария мен Ресей* өздерінің Конвенцияларының 2-тармағының бірінші сөйлемінде "керек" сөзін "мүмкін" деп ауыстыру құқығын өзіне қалдырады.

3. *Әзірбайжан, Малайзия және Сербия* 2-тармақта егер түзету орынды деп танылса, тиісті түзету жасалатынын көрсету құқығын өзіне қалдырады.

4. *Кот-д ' Ивуар, Марокко және Тунис* алаяқтық, міндеттемелерді қасақана орындамау немесе немқұрайлылық жағдайында түзету енгізу міндеттемесі қолданылмайтын жағдайларды қоспағанда, 2-тармақты өз Конвенцияларына қоспау құқығын өзіне қалдырады. Бұл жағдайда Тунис түзетуді оның ішкі ескіру туралы Заңында көзделмеген кезеңдермен шектеу құқығын өзіне қалдырады.

5. *Ресей* өзінің Конвенцияларына 2-тармақты енгізбеу құқығын сақтайды, бірақ келіссөздер барысында басқа Уағдаласушы мемлекет салық сомасына түзетуді ол біржақты тәртіппен немесе бірінші аталған мемлекет пайданы түзетумен өзара келісу тәртібімен келісетін шамада ғана енгізуге міндетті екенін түсініп, осы тармақты қабылдауға дайын.

6. *Аргентина* осы пайдаға салынатын салық сомасына кез келген тиісті түзету алаяқтық, қасақана орындамау немесе немқұрайлылық жағдайында жасалмайтын ережені қосу құқығын өзіне қалдырады.

Түсініктемелер бойынша ұстанымдары

7. 9-бапқа түсініктеменің 1-тармағына келетін болсақ, *Бразилия* өзінің ішкі заңнамасында "қол ұшын созу" қағидатына сәйкес өнеркәсіптік практика нәтижесінде алынған белгіленген маржаны пайдалануды көздейтін тәсілді қарастыру құқығын қалдырады. Осыған байланысты, егер бұл ережелер осы тәсілге қайшы келсе, ол Көпұлтты корпорациялар мен салық әкімшіліктеріне арналған трансферттік бағалар нұсқаулығының ережелерін ұстанбау құқығын өзіне қалдырады.

10-БАП (ДИВИДЕНТТЕР) БОЙЫНША

ҰСТАНЫМДАРЫ ЖӘНЕ ТҮСІНІКТЕМЕЛЕР

Бап бойынша ұстанымдары

2-тармақ

1. *Таиланд* а) тармақшасында көрсетілген жағдайда салықтың 10 пайыздық мөлшерлемесін көзден қолдану құқығын өзіне қалдырады.

2. *Сингапур* 2 а) тармақшасына енгізілген кезең критерийі бойынша өз ұстанымын қалдырады.

3. *Болгария, Үндістан, Литва, Малайзия, Ресей, Сербия және Сингапур* құзыретті органдардың 2-тармақты қолдану тәсілін өзара келісім бойынша белгілеу талабын қоспау құқығын өзіне қалдырады.

3.1 *Әзірбайжан* өзінің екіжақты конвенцияларына құзыретті органдар 2-тармақты қолдану тәсілін өзара келісім бойынша айқындайды деген ұсынысты енгізбеу құқығын өзіне қалдырады, өйткені ол өзінің барлық екіжақты конвенцияларын жүзеге асыру үшін бірыңғай ережелерді пайдаланады.

4. [Жойылған]

5. *Әзірбайжан мен Румыния* келіссөздер барысында келісілген бірыңғай мөлшерлеме бойынша осы тармақта айтылған барлық дивидендтерге салық салу құқығын өзіне қалдырады.

6. *Габон, Кот-д ' Ивуар, Марокко, Ресей, Оңтүстік Африка және Тунис* 2-тармақтағы салық ставкалары және А) тармақшасындағы Холдинг үшін ең төменгі пайыз бойынша өз ұстанымын қалдырады.

7. *Колумбия, Сербия және Вьетнам* 2-тармақта айтылған барлық дивидендтерге кемінде 10 пайыз бірыңғай мөлшерлеме бойынша салық салу құқығын өзіне қалдырады .

7.1 *Аргентина* өзінің екіжақты шарттарына жиынтық пайдадан асатын дивидендтерге салынатын салық компания деңгейінде салық салу болып саналатынын ескере отырып егер жергілікті компания қаржы жылының соңында бөлу күнінен бұрын жиынтық салық кірісінің жалпы сомасынан асатын пайданы бөлсе, 2-тармақта көрсетілген салық ставкасы қолданылмайтыны туралы ережені енгізу құқығын өзіне қалдырады.

7.2 *Аргентина, Үндістан және Индонезия* екіжақты келіссөздер кезінде салық мөлшерлемесін белгілеу құқығын өзіне қалдырады.

7.3 *Коста-Рика* өзінің екіжақты конвенцияларында дивидендтерге салынатын салық ставкаларын көтеру құқығын өзіне қалдырады.

3-тармақ

8. *Аргентина, Ресей және Тунис* Конвенцияның кез келген басқа ережелеріне қарамастан, олардың ішкі заңнамасына сәйкес "нәзік" капиталдандыру шараларын қолдануға мүмкіндік беретін ережені енгізу құқығын өзіне қалдырады.

9. Олардың заңнамасында дивиденд алу құқығы бар құқықтар мен акциялар, тау-кен компанияларының акциялары және құрылтайшылардың акциялары сияқты ұғымдар қарастырылмағандықтан, *Албания, Армения, Болгария, Беларуссия, Малайзия және Сербия* оларды 3-тармақтан алып тастау құқығын өзіне қалдырады.

10. *Болгария* 3-тармақтағы "басқа корпоративтік құқықтардан түсетін табыс" деген сөзді "басқа құқықтардан түсетін табысқа" ауыстыру құқығын өзіне қалдырады.

10.1 *Марокко* 3-тармақтағы дивидендтердің анықтамасын "және басқа да ассимиляцияланған кірістерді" "және басқа корпоративтік құқықтардан алынған

кірістерді" және "ЕО-ға бірдей салық салынатын" сөздерінің алдында қосу арқылы кеңейту құқығын өзіне қалдырады.

10.2 *Үндістан* "дивидендтер" терминінің анықтамасын өзгерту құқығын өзіне қалдырады.

10.3 *Аргентина* өзінің ішкі заңнамасына сәйкес дивидендтерді бөлу ретінде қарастырылатын белгілі бір төлемдерді қамту үшін 3-тармақтағы дивидендтердің анықтамасын кеңейту құқығын өзіне қалдырады.

10.4 *Болгария* екіжақты келіссөздерде оның заңнамасына сәйкес пайданы жасырын бөлу ретінде қарастырылатын дивидендтерге баптың 2-тармағына сәйкес Жауапкершіліктен босатылғанына қарамастан, оның заңнамасына сәйкес салық салынатын тармақты қосуды ұсыну құқығын өзіне қалдырады.

10.5 *Коста-Рика* өзінің ішкі заңнамасына сәйкес салықтық бөлу режиміне жататын барлық кірістерді қамту үшін 3-тармақтағы дивидендтер анықтамасын кеңейту құқығын өзіне қалдырады.

5-тармақ

11. *Аргентина, Қазақстан, Марокко, Ресей және Тунис* филиалдардың табысына салықты қолдану құқығын өзіне қалдырады.

12. *Бразилия* Бразилияның табыс салығы жүйесінің дәстүрлі ережесіне сәйкес 2-тармақта қарастырылған бірдей салық мөлшерлемесі бойынша Тұрақты өкілдіктің пайдасынан көзден салық алу құқығын өзіне қалдырады.

13. *Таиланд* тұрақты өкілдіктен 2 а) тармақшасындағыдай мөлшерлеме бойынша пайда аудару салығын алу құқығын өзіне қалдырады.

14. *Индонезия* филиалдардың табыс салығын қолдану құқығын өзіне қалдырады, бірақ бұл филиалдардың табыс салығы мұнай мен газға қатысты кез келген өнімді бөлу шарттарында және басқа тау-кен секторлары үшін жұмыстарды орындау шарттарында қамтылған ережелерге әсер етпейді.

14.1 *Колумбия* компания деңгейінде салық салынбаған пайдадан бөлінетін дивидендтерге салық салудың ішкі ережелерін қолдану және Колумбияда салық салынбайтын тұрақты өкілдіктерге қатысты пайданы аудару салығын алу құқығын өзіне қалдырады.

Түсініктемелер бойынша ұстанымдары

15. *Үндістан* 24-тармақта көрсетілген түсіндірмені ұстанбайды. Ішкі заңнамаға сәйкес, белгілі бір төлемдер бөлу ретінде қарастырылады, сондықтан дивидендтерді анықтауға қосылады.

11-БАП (ПАЙЫЗДАР) БОЙЫНША ҰСТАНЫМДАРЫ ЖӘНЕ ТҮСІНІКТЕМЕЛЕР

Бап бойынша ұстанымдары

Болгария мен Украина, егер пайыз төленетін борыштық талапты құруға немесе беруге байланысты кез келген тұлғаның негізгі мақсаты немесе негізгі мақсаттарының бірі адал коммерциялық себептерден гөрі осы баптыны пайдалану болса, баптың қолданылу аясынан қарыз талабы бойынша пайыздарды алып тастау құқығын өзіне қалдырады.

2-тармақ

1. *Аргентина, Бразилия, Коста-Рика, Үндістан, Кот-д ' Ивуар, Латвия, Филиппин, Румыния, Таиланд және Украина* 2-тармақта белгіленген мөлшерлеме бойынша өз ұстанымдарын қалдырады.

2. *Бразилия* өзінің келісімдеріне Уағдаласушы мемлекеттің үкіметіне немесе оның әкімшілік-аумақтық құрылымдарының біріне, оның жергілікті билік органдарына немесе аталған Үкіметке толығымен тиесілі кез келген мекемеге (қаржы институтын қоса алғанда) төленетін пайыздар туралы тармақты қосу құқығын өзіне қалдырады және мұндай пайыздар тек несие берушінің резидент Мемлекетінде салық салынатындығын көрсетеді. Алайда, егер пайыздарды Уағдаласушы мемлекеттің Үкіметі немесе оның әкімшілік-аумақтық құрылымдарының бірі, оның жергілікті билік органы немесе аталған Үкіметке толық тиесілі кез келген мекеме (қаржы мекемесін қоса алғанда) төлесе, мұндай пайыздарға тек осы Уағдаласушы мемлекетте ғана салық салынады. (яғни, көз Мемлекетте).

3. *Болгария, Үндістан, Литва, Малайзия, Ресей, Сербия және Сингапур* құзыретті органдардың 2-тармақты қолдану тәсілін өзара келісім бойынша белгілеу талабын қоспау құқығын өзіне қалдырады.

3.1 *Әзірбайжан* өзінің екіжақты конвенцияларына құзыретті органдар өзара келісім бойынша 2-тармақты қолдану тәсілін айқындауы тиіс деген ұсынысты енгізбеу құқығын өзіне қалдырады, өйткені ол өзінің барлық екіжақты конвенцияларын орындау үшін бірыңғай ережелерді пайдаланады.

3-тармақ

4. *Бразилия, Таиланд және Украина* өздерінің ішкі заңнамаларына сәйкес осы баптың мақсаттары үшін кешіктірілген төлемдерді пайыздар ретінде қарау құқығын өзіне қалдырады.

5. *Малайзия* өзінің ішкі заңнамасына сәйкес осындай төлемдердің тәртібіне сәйкес сыйақыларды немесе сыйлықтарды пайыздарды айқындаудан алып тастау құқығын өзіне қалдырады.

6. *Бразилия мен Таиланд* кіріс пайда болатын Уағдаласушы мемлекеттің салық заңнамасына сәйкес несиеге берілген ақшадан түскен табысқа тең кез келген басқа кірісті пайыз ретінде қарастыру құқығын өзіне қалдырады.

6.1 *Болгария, Марокко және Тунис* өздерінің ішкі заңнамаларына сәйкес бөлу ретінде қарастырылатын пайыздық төлемдер 10-бапқа сәйкес келетінін түсіндіру үшін пайыздардың анықтамасын өзгерту құқығын өзіне қалдырады.

6.2 *Коста-Рика* пайыздық анықтаманы қаржылық жалдау және факторингтік қызмет көрсету шарттарынан алынған кірістер сияқты кірістердің басқа түрлерін қосу үшін кеңейту құқығын өзіне қалдырады.

4-тармақ

7. *Бразилия,* егер пайыздар үшінші мемлекеттегі екінші Уағдаласушы мемлекет резидентінің тұрақты өкілдігіне төленсе, 2-тармақта көрсетілген пайыздарға салық салу мөлшерлемесіне шектеу қолданылмайтынын көздеу құқығын өзіне қалдырады.

7.1 *Марокко* 4-тармаққа тұрақты өкілдік арқылы жүзеге асырылатын қызметпен бірдей немесе ұқсас түрдегі басқа мемлекетте жүзеге асырылатын басқа коммерциялық қызметке сілтеме жасау құқығын өзіне қалдырады.

Түсініктемелер бойынша ұстанымдары

8. *Малайзия* түсініктеменің 20-тармағымен келіспейді, өйткені Малайзияның Ішкі заңнамасына сәйкес сыйлықтар мен сыйлықтарға салық салынбайды.

9. *Үндістан* несие сатылымының пайыздық бөлігін (7.8 және 7.9-тармақтарда сипатталған) пайыз ретінде қарастыру құқығын өзіне қалдырады.

10. *Үндістан* 20-тармақта көрсетілген түсіндірмені ұстанбайды, ол өзінің ішкі заңнамасына сәйкес сатып алу құны мен эмиссиялық баға арасындағы айырмашылықты қарастыру құқығын өзіне қалдырады.

12-БАП (РОЯЛТИ) БОЙЫНША

ҰСТАНЫМДАРЫ ЖӘНЕ ТҮСІНІКТЕМЕЛЕР

1. *Болгария мен Украина* осы баптың қолданылу аясынан адал коммерциялық себептермен емес, негізінен осы бапты пайдалану мақсатында құрылған немесе берілген мүліктен немесе құқықтардан туындайтын лицензиялық төлемдерді алып тастау құқығын өзіне қалдырады.

2. [Жойылған]

1-тармақ

3. *Албания, Аргентина, Армения, Әзербайжан, Беларусь, Бразилия, Болгария, Колумбия, Коста-Рика, Хорватия, Конго Демократиялық Республикасы, Габон, Индонезия, Кот-д'Ивуар, Қазақстан, Малайзия, Марокко, Қытай Халық Республикасы, Филиппины, Румыния, Ресей, Сербия, Сингапур, Оңтүстік Африка, Таиланд, Тунис, Украина, Вьетнам және Гонконг, Қытай* роялтиге қаржы көзінен салық салу құқығын өздеріне қалдырады.

3.1 *Коста-Рика* өзінің екі жақты конвенцияларында салықтың 10 пайыздық мөлшерлемесін сақтау құқығын өзіне қалдырады.

4. *Армения* әдеби, ғылыми және көркем шығармаларға авторлық құқық үшін лицензиялық төлемдерге төмендетілген мөлшерлемемен салық салу құқығын өзіне қалдырады.

4.1 *Үндістан:* роялти мен техникалық қызметтер үшін төлемдерге салық салу; оларды, атап айтқанда, өзінің ішкі заңнамасына сілтеме жасай отырып анықтау; 11-баптың 5-тармағында айқындалған қаржы көзінен тысқары шығуы мүмкін осындай төлемдердің көзін айқындау және тиісінше 3 және 4-тармақтарды өзгерту құқығын өзіне қалдырады.

2-тармақ

5. *Аргентина, Бразилия, Габон, Кот-д ' Ивуар, Марокко, Ресей, Таиланд және Тунис* роялти анықтамасына қосарланған салық салуды болдырмау туралы 1977 жылғы Үлгілік конвенцияның 12-бабының 2-тармағында көзделгендей өнеркәсіптік, коммерциялық немесе ғылыми жабдықтар мен контейнерлерді жалға беруден алынған кірісті қосу құқығын өзіне қалдырады.

6. *Вьетнам, Тайланд және Филиппин* роялти анықтамасына техникалық қызмет ақысын қосу құқығын өзіне қалдырады.

7. *Аргентина, Бразилия, Габон, Кот-д ' Ивуар және Тунис* "роялти" анықтамасына техникалық көмек пен техникалық қызмет ақысын қосу құқығын өзіне қалдырады.

7.1 *Марокко* роялти анықтамасына қызмет ақысын, техникалық көмекті, техникалық және экономикалық зерттеулерді және қызмет ақысының барлық түрлерін қосу құқығын өзіне қалдырады.

7.2 *Колумбия* роялти анықтамасына техникалық көмек, техникалық және кеңес беру қызметтері үшін алынған төлемдерді қосу құқығын өзіне қалдырады.

8. *Әзірбайжан, Албания, Армения, Беларусь, Бразилия, Болгария, Колумбия, Коста-Рика, Үндістан, Индонезия, Қазақстан, Малайзия, Қытай Халық Республикасы, Филиппин, Румыния, Ресей, Сербия, Таиланд және Вьетнам* роялти анықтамасына өнеркәсіптік, коммерциялық немесе ғылыми жабдықтарды пайдалану немесе пайдалану құқығы үшін төлемдерді қосу құқығын өзіне қалдырады .

8.1 *Сербия* бербоут-чартер мен контейнерлер негізінде кемелерді немесе ұшақтарды жалға беруден алынған табысты роялти анықтамасына қосу құқығын өзіне қалдырады.

8.2 *Малайзия* роялти анықтамасына контейнерлерді, кемелерді немесе ұшақтарды жалға беруден, соның ішінде әуежай слоттарын жалға беруден, уақыт чартерінен, рейс чартерінен немесе бербоут чартерінен, мұндай чартерлердің экипажы бар – жоғына, олар жабдықталған ба әлде қамтылған ба қарамастан, алынған табысты қосу құқығын өзіне қалдырады.

8.3 *Беларусь* көлік құралдарына сілтемені роялти анықтамасына қосу құқығын өзіне қалдырады.

8.4 *Аргентина, Бразилия, Марокко және Румыния* роялти анықтамасына спутниктік, кабельдік, талшықты-оптикалық немесе ұқсас технология бойынша трансферттік төлемдерді қосу құқығын өзіне қалдырады.

9. *Беларусь* көлік құралдарына сілтемені роялти анықтамасына қосу құқығын өзіне қалдырады.

10. *Аргентина, Бразилия, Марокко және Румыния* роялти анықтамасына спутниктік, кабельдік, талшықты-оптикалық немесе соған ұқсас технология бойынша беріліс төлемдерін қосу құқығын өзіне қалдырады.

10.1 *Аргентина мен Вьетнам* роялти анықтамасына "радио немесе телехабар тарату үшін пайдаланылатын фильмдерді, магниттік таспаларды немесе сандық медианы" пайдалану немесе пайдалану құқығын қосу құқығын өзіне қалдырады.

11. *Албания, Малайзия, Сербия және Вьетнам* 12-бапқа ұқсас жеке бапта техникалық қызмет ақысын реттеу құқығын өзіне қалдырады.

12. *Албания, Аргентина, Армения, Әзірбайжан, Беларусь, Бразилия, Болгария, Колумбия, Хорватия, Габон, Индонезия, Кот-д ' Ивуар, Қазақстан, Литва, Малайзия, Марокко, Қытай Халық Республикасы, Филиппин, Румыния, Сербия, Сингапур, Оңтүстік Африка, Тайланд, Тунис, Украина, Вьетнам және Гонконг,*

Қытай осы бапта олқылық деп санайтын нәрсені толтыру және қызығушылық туындаған жағдайда сол мәселеге қатысты 11-баптың 5-тармағының ережелеріне ұқсас роялти көзін анықтайтын ережені қосу құқығын өзіне қалдырады.

12.1 *Марокко* осы тармаққа тұрақты өкілдік арқылы жүзеге асырылатын қызметпен бірдей немесе ұқсас түрдегі басқа мемлекетте жүзеге асырылатын басқа коммерциялық қызметке сілтеме жасау құқығын өзіне қалдырады.

12.2 *Конго Демократиялық Республикасы мен Малайзия* бағдарламалық жасақтаманы өңдеуге қатысты өз ұстанымын өзіне қалдырады.

12.3 *Қазақстан* бағдарламалық қамтамасыз етуді пайдаланғаны немесе пайдалану құқығы үшін роялтиді айқындауға қосу құқығын өзіне қалдырады.

Түсініктемелер бойынша ұстанымдары

13. *Аргентина, Марокко, Сербия және Тунис* түсініктеменің 14 және 15-тармақтарындағы түсіндірмелермен келіспейді. Олар, егер бағдарламалық жасақтамаға барлық құқықтар берілмесе, қамтамасыз ету немесе егер төлемдер коммерциялық пайдалануға арналған бағдарламалық жасақтаманың авторлық құқығын пайдалану құқығы үшін ескерілсе, немесе егер олар сатып алушының жеке немесе коммерциялық пайдалануы үшін сатып алынған бағдарламалық жасақтамаға қатысты болса, бағдарламалық жасақтамаға қатысты төлемдер бапқа сәйкес келеді деген пікірді ұстанады.

14. *Вьетнам* түсініктеменің 9-тармағымен келіспейді. "Өнеркәсіптік, коммерциялық немесе ғылыми жабдықты пайдалану немесе пайдалану құқығы үшін" деген тіркес 2-тармаққа енгізілмесе де және жабдықты жалға беруден түскен табыс 7-баптың күшіне енсе де, Уағдаласушы мемлекеттің кәсіпорны Вьетнамда тұратын адамға ауыр жабдықты жалға беруі осы кәсіпорынның Вьетнамдағы тұрақты өкілдігін білдіреді.

15. *Бразилия* 17.1–17.4-тармақтарда келтірілген түсіндірмемен, әсіресе оның заңнамасында бекітілген төлем көзіне салық салу қағидаттарын ескере отырып, келіспейді.

16. *Малайзия* 11.2 - тармақта жаңа қосымша ұсыныстұстана алмайды, атап айтқанда: "соңғы келісімшарттар бойынша жасалған төлемдер, әдетте, 7-бапқа сәйкес келеді". *Малайзия* қызмет көрсету төлемдерін кәсіпкерлік қызметтен түскен табыс ретінде емес, оның ішкі заңнамасына сәйкес табыстың ерекше түрі ретінде қарастырады.

17. *Үндістан* тармақтарда келтірілген түсіндірулерге қатысты өз ұстанымын қалдырады 8.2, 10.1, 10.2, 14, 14.1, 14.2, 14.4, 15, 16 және 17.3; ол аталған төлемдердің кейбірі роялти болуы мүмкін деп санайды.

17.1 *Колумбия* тармақтарда келтірілген түсіндірмелермен келіспейді 8.2, 13.1, 14, 14.1, 14.2, 14.4, 15, 16 және 17.3; салық заңнамасына сәйкес, аталған төлемдердің кейбірі роялти болуы мүмкін.

18. *Үндістан* өнеркәсіптік, коммерциялық немесе ғылыми тәжірибе туралы ақпарат тек алдыңғы тәжірибелермен шектеледі деген түсіндірмемен келіспейді.

19. *Малайзия* 14.2-тармақтың түсіндірмесімен келіспейді, өйткені Малайзия бағдарламалық жасақтаманы тарату құқықтары үшін лицензиялық төлемдер роялти деп санайды.

20. *Үндістан* 12-бапқа түсініктеменің 9.1-тармағының түсіндіруімен келіспейді, оған сәйкес транспондерді жалдау ақысы роялти емес. Бұл интерпретация Үндістанның ішкі заңнамасына және оның көптеген елдермен келісімдеріне сәйкес салық салынатын жабдық үшін роялти болып табылатын релелік жалдау кірісі деген Үндістанның ұстанымына қайшы келеді. Бұл сондай-ақ Үндістанның транспондерді пайдалану ақысы 12-бапқа сәйкес роялти төлеуге әкелетін процесті пайдаланғаны үшін төлем болып табылатын ұстанымына қайшы келеді. Үндістан сонымен қатар суасты кабельдері мен құбырларына қатысты тармақтағы тұжырыммен келіспейді, өйткені ол суасты кабельдері мен құбырлары өнеркәсіптік, коммерциялық немесе ғылыми жабдық деп санайды және оларды пайдалану үшін төлемдер жабдық үшін роялти болып табылады.

21. Үндістан 12-бапқа түсініктеменің 9.2-тармағын түсіндірумен келіспейді. Ол роумингке қоңырау шалу процесті қолдануды білдіреді деп санайды. Тиісінше, осы процесті пайдаланғаны үшін төленген төлем 12-баптың мақсаттары үшін роялти болып табылады. Үндістан сонымен қатар роуминг қоңырауын төлеу роялти деп санайды, өйткені бұл өнеркәсіптік, коммерциялық немесе ғылыми жабдықты пайдаланғаны үшін төлем болады.

22. *Үндістан* 12-бапқа түсініктеменің 9.3-тармағындағы түсіндірмемен келіспейді . Оның пайымдауынша, спектрді пайдалануға арналған лицензия ақысы Үндістанның

ішкі заңнамасына сәйкес де, көптеген елдермен жасалған шарттарына сәйкес де салық салынатын роялти болып табылады.

23. *Әзірбайжан мен Қытай Халық Республикасы* 10.1-тармақтағы түсіндірмемен келіспейді, өйткені олар белгілі бір аумақта өнімді немесе қызметті таратуға айрықша құқықтар үшін кейбір төлемдер роялти ретінде қарастырылуы мүмкін деп санайды.

24. *Болгария* 12-бапқа түсініктеменің 14.4-тармағында келтірілген түсіндірмемен келіспейді және бағдарламалық жасақтаманы тұтынушыларға тарататын және осы клиенттерге қатысты бағдарламалық жасақтаманың авторлық құқық иесінен немесе бағдарламалық жасақтаманы көшіруге, бағдарламалық жасақтаманың көшірмелерін ұсынуға құқығы бар басқа адамнан сұрайтын тарату делдалының пікірі бойынша материалдық жағынан бағдарламалық өнімге авторлық құқық тасымалдаушыда немесе электронды түрде қолданылады.

13-БАП (КАПИТАЛ ӨСІМІ) БОЙЫНША

ҰСТАНЫМДАРЫ ЖӘНЕ ТҮСІНІКТЕМЕЛЕР

Бап бойынша ұстанымдары

1. *Аргентина мен Бразилия* 1, 2, 3 және 4-тармақтарда айтылған мүліктен басқа, Уағдаласушы мемлекетте орналасқан мүлікті иеліктен шығарудан түскен пайдаға көзден салық салу құқығын өзіне қалдырады.

2. *Қытай Халық Республикасы, Сербия және Таиланд* резидент компанияға елеулі қатысудың бөлігі болып табылатын акцияларды немесе құқықтарды иеліктен шығарудан түскен табыстарға салық салу құқығын өзіне қалдырады.

3. *Сингапур* 4-тармаққа енгізілген кезең критерийі бойынша өз ұстанымын қалдырады.

3. 1Литва табиғи ресурстарды барлауға немесе пайдалануға байланысты Уағдаласушы мемлекетте жүзеге асырылатын қызметке байланысты жалдамалы еңбек адамдарының қызметтерінен алынатын табыстарға қатысты арнайы ережелерді қосу құқығын өзіне қалдырады.

4. *Литва* халықаралық қатынастарда теңіз және әуе кемелерін пайдаланатын кәсіпорындардың 3-тармақты қолдануын шектеу құқығын өзіне қалдырады.

5. *Колумбия, Коста-Рика, Үндістан және Вьетнам* өз елінің резиденті болып табылатын компаниядағы акцияларды немесе құқықтарды иеліктен шығарудан түскен пайдаға салық салу құқығын өзіне қалдырады.

6. *Болгария* реттелетін қор биржасында тізімделген акцияларды қоспағанда, Болгарияның резиденті болып табылатын компаниядағы акцияларды немесе құқықтарды иеліктен шығарудан түскен пайдаға салық салу құқығын өзіне қалдырады.

7. *Болгария* теміржол және автомобиль көліктерін иеліктен шығарудан түскен пайданы қамту үшін осы ереженің аясын кеңейту құқығын өзіне қалдырады.

8. *Вьетнам* қарастырылып отырған жылжымайтын мүлік компанияға тиесілі барлық активтердің тек 30 пайызын құрайтындай етіп 4-тармақты өзгерту құқығын өзіне қалдырады.

9. *Сербия* халықаралық қатынастарда пайдаланылатын автокөлік құралдарын иеліктен шығарудан түскен пайданы қамту үшін осы ереженің аясын кеңейту құқығын өзіне қалдырады.

10. *Үндістан* 4-тармақ бойынша өз ұстанымын өзіне қалдырады.

11. *Литва* 4-тармақты өз Конвенцияларына қоспау құқығын өзіне қалдырады.

14-БАП (ТӘУЕЛСІЗ МЕРДІГЕРЛЕРДІҢ ҚЫЗМЕТТЕРІ) БОЙЫНША

ҰСТАНЫМДАРЫ ЖӘНЕ ТҮСІНІКТЕМЕЛЕР

Бап бойыншша ұстанымдары

[14 - баптың барлық ұстанымдары 2000 жылдың 29 сәуірінде ЭЫДҰ-ның Бюджет-қаржы мәселелері жөніндегі комитеті 2000 жылдың 27 қаңтарында қабылдаған "ЭЫДҰ-ның Үлгілік Салық конвенциясының 14-бабына қатысты мәселелер" атты баяндамаға сәйкес 14-баптың өзі Үлгілік салық конвенциясынан алынып тасталды.]

15-БАП (ЖАЛДАУ ҚЫЗМЕТІНЕН ТҮСКЕН ТАБЫС) БОЙЫНША

ҰСТАНЫМДАРЫ ЖӘНЕ ТҮСІНІКТЕМЕЛЕР

Бап бойынша ұстанымдары

1. [Жойылған]

2. [Жойылған]

3. *Литва* табиғи ресурстарды барлауға немесе пайдалануға байланысты Уағдаласушы мемлекетте жүзеге асырылатын қызметке байланысты жалдамалы еңбек адамдарының қызметтерінен алынатын табыстарға қатысты арнайы ережелерді қосу құқығын өзіне қалдырады.

4. *Сербия* бір Уағдаласушы мемлекеттің резиденті алатын жалақыға, тек осы Мемлекетте ғана салық салынады, егер жалақы екінші Уағдаласушы мемлекетте келісілген кезең ішінде құрылыс алаңында, құрылыс немесе монтаждау нысанында жүзеге асырылатын жалдау жөніндегі жұмысқа қатысты төленсе, осы уақыт аралығында алаң немесе жоба осы басқа Мемлекетте тұрақты өкілдік болып табылмайды деген жеке тармақты ұсыну құқығын өзіне қалдырады.

5. *Үндістан* осы тармақта айтылған болу мерзімін екіжақты келіссөздер арқылы анықтау құқығын өзіне қалдырады.

5.1 *Біріккен Араб Әмірліктері* халықаралық қатынаста пайдаланылатын әуе кемесінде (әуе кемесінің экипажы мен жер үсті персоналын қоса алғанда) орындалатын жұмысқа байланысты алған жалақыға тек осы әуе кемесінің әуе операторының

резидент елінде ғана салық салынатынын көрсету үшін 3-тармақты өзгерту құқығын өзіне қалдырады.

5.2 *Әзірбайжан* теңіз немесе әуе кемелерінің бортында жүзеге асырылатын жұмысқа байланысты алынған жалақыға олардың операторының резидент Мемлекетінде ғана салық салынатынын көздеу құқығын өзіне қалдырады.

5.3 *Гонконг, Қытай* халықаралық тасымалдарда пайдаланылатын теңіз немесе әуе кемесінің бортында жұмыс істейтін қызметкердің жалақысына осындай кемені немесе ұшақты пайдаланатын кәсіпорынның резидент Мемлекетінде ғана салық салынатынын көрсете отырып, 3-тармақты өзгерту құқығын өзіне қалдырады.

Түсініктемелер бойынша ұстанымдары

6. *Үндістан* 6.2-тармақта көрсетілген түсіндірмемен келіспейді, өйткені ол салық салу мақсаттары үшін ашық серіктестік жағдайында жұмыс беруші ретінде қарастырылатын серіктестің тұжырымдамасын мойындамайды.

7. *Үндістан мен Қытай Халық Республикасы* 2.9-тармақта көрсетілген түсіндірмемен келіспейді, өйткені олар, қызметкер өзінің бұрынғы жұмыс берушісінің бәсекелесі үшін жұмыс істемеу міндеттемесі үшін өтемақы ретінде алатын төлем, еңбек қызметі тоқтатылғанға дейін жүзеге асырылатын еңбек қызметі үшін алынған төлемді білдіреді, және мұндай төлемге еңбек қызметі осындай тоқтатылғанға дейін жүзеге асырылатын Уағдаласушы мемлекетте салық салынуы мүмкін деген пікірде.

16-БАП (ДИРЕКТОРЛАРДЫҢ СЫЙАҚЫСЫ) БОЙЫНША ҰСТАНЫМДАРЫ ЖӘНЕ ТҮСІНІКТЕМЕЛЕР

Бап бойынша ұстанымдары

1. *Албания, Әзірбайжан, Болгария, Конго Демократиялық Республикасы, Индонезия, Литва және Сербия* осы бапқа сәйкес Директорлар кеңесі мүшесінің немесе резидент компанияның кез келген басқа ұқсас органының кез келген сыйақысына салық салу құқығын өзіне қалдырады.

2. [Жойылған]

3. *Албания, Әзірбайжан, Болгария, Конго Демократиялық Республикасы, Индонезия, Литва және Сербия* осы бапқа сәйкес Директорлар кеңесі мүшесінің немесе резидент компанияның кез келген басқа ұқсас органының кез келген сыйақысына салық салу құқығын өзіне қалдырады. *Марокко*, сонымен қатар, аға қызметкерлерге сыйақы беру жөніндегі баптың әрекеттерін тарату құқығын өзіне қалдырады.

4. *Вьетнам, Индонезия және Малайзия* жоғары басшы қызметкерлерге сыйақы беру туралы баптың әрекеттерін тарату құқығын өзіне қалдырады.

17-БАП (ОЙЫН-САУЫҚ ИНДУСТРИЯСЫНЫҢ ҚЫЗМЕТКЕРЛЕРІ МЕН СПОРТШЫЛАР) БОЙЫНША

ҰСТАНЫМДАРЫ ЖӘНЕ ТҮСІНІКТЕМЕЛЕР

Бап бойынша ұстанымдары

1. *Филиппин мен Ресей* мемлекеттің қаражатынан субсидияланатын ұйымдарда жұмыс істейтін әртістер мен спортшыларды 1-тармақты қолдану аясынан шығару құқығын өзіне қалдырады.

2. *Үндістан* "ойын-сауық индустриясының қызметкерлері" терминінің аясына орындаушыларды, сондай-ақ өнерін көрсетпейтін әртістерді қосу құқығын өзіне қалдырады.

Түсініктемелер бойынша ұстанымдары

3. *Аргентина мен Бразилия* 3-тармақтың түсіндірмесімен келіспейді, оған сәйкес 17-бап сән көрсетілімі кезінде киімді білдіретін және сол сияқты әрекет ететін Конвенцияға қолданылмауы керек. Олар белгілі бір жағдайларда сән көрсетілімі ойын-сауық сипатына ие болуы мүмкін деп санайды. Осылайша, Конвенцияның осындай сән көрсетіліміне қатысудан алған табысы 17-бапқа енгізілуі мүмкін (Конвенцияның басқа қызмет түрлерінен, яғни фотосессиядан, алған табыстан айырмашылығы, мұндағы орындалатын қызмет ойын-сауық сипатында болмаған жағдайда).

3.1 *Малайзия* 3-тармақтың түсіндірмесімен келіспейді, оған сәйкес 17-бап сән көрсетілімі кезінде киімді білдіретін және сол сияқты көрсететін Конвенцияға қолданылмауы керек.

4. *Бразилия, Малайзия және Қытай Халық Республикасы* 3-тармақта айтылған түсіндірмемен келіспейді, өйткені олар конференцияларда сөйлейтіндер, атап айтқанда бұрынғы саясаткерлер, егер олардың сөздерінде ойын-сауық сипаты болса, 17-бапқа сәйкес келуі мүмкін деп санайды.

5. *Аргентина* 9.1-тармақтың түсіндірмесімен келіспейді, өйткені кейбір жағдайларда бұрынғы немесе жарақат алған спортшының сол адам қатыспайтын спорттық іс-шараны көрсету кезінде түсініктеме бергені үшін алатын ақысы сол адамның ойын-сауық сипатындағы жеке қызметі үшін алынуы мүмкін деп

санайды. Мұндай жағдайларда оған комментатор ретіндегі беделіне емес, спортшы ретіндегі атақ-даңқына байланысты жұмыс (және тиісті табыс) ұсынылады, сондықтан мұндай табыс 17-бапқа сәйкес келеді.

6. *Үндістан* 3-тармақтың түсіндірмесімен келіспейді, оған сәйкес 17-бап сән көрсетілімінде киімді білдіретін және сол сияқты оны көрсететін кезде Конвенция қолданылмауы керек. *Үндістан* кейбір жағдайларда сән көрсетілімі ойын-сауық сипатына ие болуы мүмкін және сәйкесінше 17-бапқа сәйкес келеді деп санайды.

7. *Үндістан* 9-тармақта келтірілген түсіндірмемен келіспейді, бұл 17-баптың қолданылу аясын тек орындалумен тығыз байланысты жеке қызметпен шектейді.

Үндістан әртістің немесе спортшының өнер көрсетілімін қоса алғанда, кез-келген жеке қызметі үшін алған кез-келген жалақысы 17-бапқа сәйкес келеді деп санайды.

8. *Үндістан* 9.1-тармақтағы ойын-сауық немесе спорттық іс-шараны тарату кезінде қызметті жариялауға немесе түсініктеме беруге қатысты үшінші мысалмен келіспейді, өйткені ол мұндай қызмет 17-баптың күшіне енеді деп санайды.

9. *Бразилия мен Үндістан* 11.2-тармақта айтылған түсіндірмемен келіспейді. Олар мұндай жарыстардағы жүлде ақшасы жокей мен автокөлік жүргізушісінің жеке қызметі үшін төленеді және 17-бапқа сәйкес келеді деп санайды.

10. Түсініктеменің 14-тармағына қатысты *Үндістан* 17-баптың 1-тармағындағы " жеке қызмет" деген тіркес мемлекеттік қаражат есебінен қаржыландырылатын қызметті қамтымайды және 14-тармаққа енгізілген балама ереже бұл пікірді растайды деп санайды.

18-БАП (ЗЕЙНЕТАҚЫЛАР) БОЙЫНША

ҰСТАНЫМДАРЫ ЖӘНЕ ТҮСІНІКТЕМЕЛЕР

Бап бойынша ұстанымы

1. [Жойылған]

2. *Бразилия, Болгария, Кот-д ' Ивуар, Оңтүстік Африка және Украина* 1-тармаққа аннуитеттерге тікелей сілтеме қосу құқығын өзіне қалдырады.

19-БАП (МЕМЛЕКЕТТІК ҚЫЗМЕТ) БОЙЫНША

ҰСТАНЫМДАРЫ ЖӘНЕ ТҮСІНІКТЕМЕЛЕР

Бап бойынша ұстанымы

1. *Аргентина* 2 b) тармақшасында көрсетілген көзден алынатын зейнетақыға салық салу құқығын өзіне қалдырады.

Түсініктемелер бойынша ұстанымдары

2. Үндістан мемлекеттік теміржолдар мен пошта бөлімшелері сияқты мемлекеттік органдардың коммерциялық қызметті жүзеге асыруымен келіспейді.

20-БАП (БІЛІМ АЛУШЫЛАР) БОЙЫНША

ҰСТАНЫМДАРЫ ЖӘНЕ ТҮСІНІКТЕМЕЛЕР

Бап бойынша ұстанымдары

1. *Албания, Бразилия және Сербия* келген студенттерге резиденттерге кез-келген субсидияларға, гранттарға және жалдамалы адамның қызметтері үшін төлемдерге қатысты бірдей салық жеңілдіктерін немесе жеңілдіктер беруді көздейтін екінші тармақты қосу құқығын өзіне қалдырады.

2. *Литва мен Марокко* осы бапта кез-келген студент пен тыңдаушыға сілтеме жасау құқығын өзіне қалдырады.

3. *Грузия*, екінші Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатын немесе Уағдаласушы мемлекетке келгенге дейін болған студент немесе тағылымдамашы, егер оның оқуы бірінші аталған Мемлекетте атқарған жұмысымен тікелей байланысты болса, онда бірінші аталған Мемлекетте салық салынбайды, ал аталған Мемлекеттердің біріншісінде екі жылдан аспайтын кезең ішінде немесе кезеңдерде атқарған жалдамалы жұмысы үшін жалақыны көздейтін жеке тармақты ұсыну құқығын өзіне қалдырады.

4. *Вьетнам* Уағдаласушы мемлекетте студент немесе тағылымдамашы көрсететін қызметтер үшін жалақыға мұндай қызметтер оның оқуына

байланысты болған жағдайда осы Мемлекетте салық салынбайтынын көздеу құқығын өзіне қалдырады.

5. *Тайланд* Уағдаласушы мемлекетте студенттің немесе тағылымдамашының көрсеткен қызметтері үшін жалақы, егер мұндай қызметтер оның оқуына байланысты болған жағдайда, келісуге жататын белгілі бір сомадан аспайтын болса, осы Мемлекетте салық салынбайтынын көздеу құқығын өзіне қалдырады.

6. *Бразилия, Болгария, Коста-Рика, Үндістан, Кот-д ' Ивуар, Марокко, Қытай Халық Республикасы, Филиппин, Сербия, Таиланд, Тунис және Вьетнам* әртүрлі шарттар орындалған кезде мұғалімдердің, профессорлардың және зерттеушілердің жағдайын қарастыратын бапты қосу құқығын және 15-баптың 1-тармағына тиісті өзгерістерді енгізу мүмкіндігін өзіне қалдырады.

7. *Габон, Кот-д ' Ивуар және Тунис* студент немесе тағылымдамашы болған Мемлекетте көрсеткен қызметтері үшін жалақы, егер мұндай жалақы оны ұстау немесе оқыту мақсатында алынған болса, бұл Мемлекетте салық салынбайтынын қамтамасыз ету құқығын өзіне қалдырады.

8. *Марокко* екінші абзацты қосу құқығын өзіне қалдырады, онда барған Мемлекетте атқарған жұмысы үшін алатын жалақыға сол Мемлекетте салық салынбайды немесе салық салынатын болса, онда келген еліндегі резидент студенттермен бірдей салық жеңілдіктері немесе жеңілдіктер беріледі.

9. *Үндістан мен Гонконг, Қытай* "тағылымдамадан өтуші" терминін осы баптан алып тастау құқығын өзіне қалдырады.

10. *Үндістан* Уағдаласушы мемлекетте студенттің көрсететін қызметтері үшін төленетін жалақыға мұндай қызметтер оның оқуына тікелей байланысты болған жағдайда осы Мемлекетте салық салынбайды және 15-баптың 1-тармағына тиісті өзгерістер енгізе алады деп көздеу құқығын өзіне қалдырады.

11. *Үндістан* бапта қарастырылған салықтан босатуды алты жылдық мерзімге шектеу құқығын өзіне қалдырады.

21-БАП (БАСҚА ТАБЫСТАР) БОЙЫНША

ҰСТАНЫМДАРЫ ЖӘНЕ ТҮСІНІКТЕМЕЛЕР

Бап бойынша ұстанымы

1. *Албания, Аргентина, Әзірбайжан, Беларусь, Бразилия, Колумбия, Коста-Рика, Габон, Үндістан, Индонезия, Кот-д ' Ивуар, Малайзия, Марокко, Ресей, Сербия, Сингапур, Оңтүстік Африка, Таиланд және Вьетнам* осы бап бойынша өз ұстанымдарын қалдырады, өйткені олар тиісті елдегі көздерден алынған табыстарға салық салу құқығын сақтағысы келеді.

22-БАП (КАПИТАЛ) БОЙЫНША

ҰСТАНЫМДАРЫ ЖӘНЕ ТҮСІНІКТЕМЕЛЕР

Бап бойынша ұстанымдары

1. *Аргентина* 3-тармақта аталған мүлікті қоспағанда, оның аумағында орналасқан капиталға салық салу құқығын өзіне қалдырады.

2. *Бразилия, Болгария, Индонезия, Малайзия, Қытай Халық Республикасы, Сингапур, Таиланд және Вьетнам,* егер олар капиталға салық салса және қашан алса да, бап бойынша өз ұстанымдарын қалдырады.

3. *Үндістан* ішкі заңнамаға сәйкес капиталға салық салу құқығын өзіне қалдырады.

23 А ЖӘНЕ 23 В-БАПТАРЫ

(САЛЫҚТАН БОСАТУ ӘДІСІ ЖӘНЕ НЕСИЕЛІК ӘДІС) БОЙЫНША

ҰСТАНЫМДАРЫ ЖӘНЕ ТҮСІНІКТЕМЕЛЕР

Бап бойынша ұстанымдары

1. *Албания, Аргентина, Бразилия, Үндістан, Кот-д ' Ивуар, Малайзия, Марокко, Қытай Халық Республикасы, Сербия, Таиланд, Тунис және Вьетнам* өздерінің тиісті ұлттық заңдарында қарастырылған салық жеңілдіктеріне қатысты салықтан босату ережелерін қосу құқығын өзіне қалдырады.

2. *Аргентина мен Вьетнам* табыстың бір бөлігіне немесе 10, 11 және 12-баптарда көзделген барлық табысқа тиісті несие қосу құқығын өзіне қалдырады, нәтижесінде салық жалпы табыстан келісілетін белгілі бір мөлшерлеме бойынша қосарланған салық салуды жою туралы баптың мақсаттары үшін төленген болып саналады.

3. *Бразилия* табыстың бір бөлігіне немесе 11 және 12-баптарда көзделген барлық табысқа тиісті несие қосу құқығын өзіне қалдырады, нәтижесінде салық жалпы табыстан келісілетін белгілі бір мөлшерлеме бойынша қосарланған салық салуды жою туралы баптың мақсаттары үшін төленген болып саналады.

4. *Бразилия мен Тунис* 10-бапта қамтылған табыс салығынан босатылады немесе екінші Уағдаласушы мемлекетте тиісті несие алуға құқылы деп қарастыру құқығын өзіне қалдырады.

5. *Бразилия* 23 А-баптағы 4-тармақ бойынша өз ұстанымын қалдырады.

24-БАП (КЕМСІТУШІЛІК) БОЙЫНША ҰСТАНЫМДАРЫ ЖӘНЕ ТҮСІНІКТЕМЕЛЕР

Бап бойынша ұстанымдары

1-тармақ

1. [Жойылған]

2. *Бразилия, Вьетнам, Колумбия, Румыния, Ресей, Сингапур және Таиланд* 1-тармақтың екінші ұсынысы бойынша өз ұстанымын қалдырады.

2.1 *Болгария* 1-тармақтың бірінші сөйлеміндегі "басқа немесе" деген сөздерді алып тастау құқығын өзіне қалдырады.

2.2 *Индонезия, Малайзия және Тунис* Уағдаласушы мемлекеттердің резиденттерінің осы баптың қолданылу аясын шектеу құқығын өзіне қалдырады.

2.3 *Сингапур* өз азаматтарына экономикалық немесе әлеуметтік дамуға жәрдемдесуге бағытталған салық жеңілдіктерін беру кемсітушілік ретінде қарастырылмауы керек деген ережені қосу құқығын өзіне қалдырады.

2-тармақ

3. *Албания, Болгария, Үндістан, Малайзия, Филиппин, Ресей, Сербия, Сингапур және Вьетнам* 2-тармақты өз Конвенцияларына қоспау құқығын өздеріне қалдырады.

3-тармақ

4. *Аргентина* филиалдың табыс салығын қолдану құқығын өзіне қалдырады.

5. *Бразилия* 3-тармақ бойынша өз ұстанымын сақтайды, өйткені Бразилияда орналасқан тұрақты өкілдік, оның шетелдегі бас кеңсесіне төлейтін роялти оның заңнамасына сәйкес шегерілмейді.

6. *Таиланд* ауылшаруашылық өндірістік қызметіне қатысты пайда аудару салығын және арнайы салық режимін қолдану құқығын өзіне қалдырады.

6.1 *Марокко* осы бапта ештеңе Марокконың филиалдарға салығын, "жұқалтаң" капиталдандыру және трансферттік баға белгілеу туралы ішкі заңнамасын қолдануға тыйым салу ретінде түсіндірілмейді деген тармақты қосу құқығын өзіне қалдырады.

6.2 *Аргентина* 3-тармақта оның ішкі заңнамасында көзделген жеңілдіктер мен шегіну, егер бұл салықтарды шетелдік салық әкімшіліктеріне аударуға әкеліп соқтырса, берілмеуі керек деп қарастыру құқығын өзіне қалдырады.

6.3 *Колумбия* тұрақты өкілдіктерге қатысты пайданы аудару үшін салық салу құқығын өзіне қалдырады.

4-тармақ

7. *Вьетнам* көзден салық салынбайтын бейрезиденттерге пайыздар төленген жағдайда осы тармақ бойынша өз ұстанымын қалдырады.

7.1 *Малайзия* бейрезиденттерге пайыздар, роялти немесе техникалық қызмет ақысы төленген жағдайда, егер төлем көзінен ұсталған салық шегерілмесе, осы тармақ бойынша өз ұстанымын қалдырады.

7.2 *Сингапур* резидент .еместерге пайыздар төленген жағдайда, егер төлем көзінен ұсталған салық шегерілмесе, осы тармақ бойынша өз ұстанымын қалдырады.

7.3 *Аргентина* 24-баптың 4-тармағын қоспау құқығын өзіне қалдырады.

5-тармақ

8. *Бразилия* "бірінші аталған Мемлекеттің басқа ұқсас кәсіпорындары" деген сөздерден кейін "капиталы толығымен немесе ішінара, тікелей немесе жанама түрде үшінші Мемлекеттің бір немесе бірнеше резидентіне тиесілі немесе бақыланатын" сөздерді қосу құқығын өзіне қалдырады.

6-тармақ

9. *Албания, Аргентина, Бразилия, Болгария, Колумбия, Малайзия, Филиппин, Румыния, Сербия, Сингапур, Таиланд, Тунис, Вьетнам және Украина* Осы баптың қолданылу аясын Конвенция қолданылатын салықтармен шектеу құқығын өздеріне қалдырады.

Түсініктемелер бойынша ұстанымдары

10. *Үндістан, Малайзия және Сингапур* 44-тармақта көрсетілген түсіндіруге қатысты өз ұстанымын қалдырады.

10.1 *Аргентина* 44-тармақтағы түсіндірмемен келіспейді, өйткені Аргентина 24-баптың 3-тармағы Мемлекетке тек резиденттер ғана талап ете алатын кез келген негізде жеңілдетілген салық режимін орнатуға кедергі келтірмейді деп санайды.

11. *Үндістан* бұл ережені Уағдаласушы мемлекетке екінші Уағдаласушы мемлекеттің компаниясы бірінші аталған Мемлекетте тұрақты өкілдіктен бірінші аталған Уағдаласушы мемлекеттің ұқсас компаниясының пайдасынан алынатын салық мөлшерлемесінен жоғары салық мөлшерлемесі бойынша пайда алуға кедергі ретінде түсіндіруге болмайтынын 7-баптың 3-тармағының ережелеріне қайшы ретінде (2010 жылғы үлгілік Салық конвенциясы жаңартылғанға дейін оқылған түрінде) түсіндіретін тармақты қосу құқығын өзіне қалдырады.

25-БАП (ӨЗАРА КЕЛІСУ РӘСІМІ) БОЙЫНША

ҰСТАНЫМДАРЫ ЖӘНЕ ТҮСІНІКТЕМЕЛЕР

Бап бойынша ұстанымдар

1-тармақ

1. *Филиппин мен Тайланд* 1-тармақтың соңғы ұсынысы бойынша өз ұстанымдарын қалдырады.

1.1 *Қазақстан* 1-тармақтың екінші ұсынысы бойынша өз ұстанымын және тармақты мынадай ұсыныспен толықтыру құқығын өзіне қалдырады: "Сот талқылауы жағдайында сот шешімін Қазақстанның құзыретті органы қайта қарай алмайды".

2-тармақ

2. *Болгария, Таиланд және Филиппин* осы тармақтың екінші ұсынысы бойынша өз ұстанымдарын сақтайды.

2. Бұл елдер өзара келісім бойынша жеңілдіктер мен өтемақыларды жүзеге асыру олардың ішкі заңнамасында белгіленген мерзімдерге байланысты болып қалуы керек деп санайды.

3-тармақ

3. *Таиланд, Тунис және Украина* өздерінің тиісті заңдарына сәйкес Конвенцияда көзделмеген жағдайларда қосарланған салық салуды жоюға өкілеттігі жоқ деген негізде 3-тармақтың екінші ұсынысы бойынша өз ұстанымын қалдырады.

4-тармақ

4. *Бразилия, Малайзия, Қытай Халық Республикасы, Филиппин, Сингапур, Таиланд және Украина* "соның ішінде өздерінен немесе олардың өкілдерінен тұратын бірлескен комиссия арқылы" деген сөздерді алып тастау құқығын өздеріне қалдырады.

5-тармақ

4.1 *Бразилия, Үндістан, Индонезия, Қытай Халық Республикасы, Сербия, Оңтүстік Африка және Гонконг, Қытай* 5-тармақты өз конвенцияларына қоспау құқығын өздеріне қалдырады.

4.2 *Сингапур* өз келісімдерінің 5-тармағына өзгерістер енгізу құқығын өзіне қалдырады.

Түсініктемелер бойынша ұстанымдары

5. *Үндістан* 6.1-тармақта келтірілген түсіндірмемен келіспейді, өйткені ол шартта анықталмаған термин Конвенцияны қолданатын Мемлекеттің заңнамасына сәйкес оның мағынасына ғана ие бола алады және Конвенцияны түсіндіруге немесе қолдануға қатысты қиындықтарды немесе күмәндарды өзара келісім бойынша шешу кезінде 25-бапқа сәйкес құзыретті органдар анықтай алмайды деп санайды.

6. *Аргентина* баптың 1-тармағы салық төлеуші салық салу нақты жағдайға емес, гипотетикалық жағдайға қатысты Конвенцияға сәйкес келмейді деп мәлімдеген кезде құзыретті органдарды өзара келісу рәсімі арқылы істі бастауға немесе шешім қабылдауға міндеттемейді деп санайды.

7. 25-тармаққа қатысты *Үндістан* құзыретті органдар ішкі заңнаманың сот ісін қарау кезінде 25-бапқа сәйкес келісімге келе алады деп санайды. Алайда, салық төлеушінің дауларды шешу туралы қаулыны қабылдау немесе қабылдамау мүмкіндігі бар. Егер салық төлеуші дауды шешу туралы қаулы қабылдаса, ол ішкі заңнаманың күшін жоюы керек.

8. *Үндістан* 42-тармақта айтылған пікірмен келіспейді, салық төлеушіге өзара келісу рәсімі нәтижесінде келісілген шешімді сот осы талап бойынша шешім шығарғанға дейін кейінге қалдыруға рұқсат етілуі мүмкін.

9. 86 және 87-тармақтарға келетін болсақ, *Бразилияда* үшінші тараптың ісіне қатысты ақпаратты ашуға кедергі келтіретін салықтық құпияны сақтаудың өте қатаң саясаты болғандықтан, ол өзара келісу рәсімдерін Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдарынан басқа ешкім талқыламауы және орындамауы керек деп санайды, олар тиісті екіжақты шешімге қол жеткізу үшін барлық күш-жігерін жұмсауы керек.

10. *Үндістан* 14-тармақтағы түсіндірмемен келіспейді, өйткені егер салық салу ықтимал тәуекел ретінде ұсынылса, өзара келісу рәсімі басталуы мүмкін деген пікірмен келіспейді. Үндістан оны салық салу айқын тәуекел болған кезде ғана бастауға болады деп санайды.

11. *Үндістан* мемлекет өзара келісу рәсіміне қол жеткізуден бас тартқан барлық жағдайлар Конвенцияда нақты көрсетілуі керек деген пікірмен келіспейді. Ол кейбір жағдайларда 25-бапты тұжырымдау өзара келісу рәсіміне қол жеткізуден бас тартуға мүмкіндік береді деп санайды.

26-БАП (АҚПАРАТ АЛМАСУ) БОЙЫНША

ҰСТАНЫМДАРЫ ЖӘНЕ ТҮСІНІКТЕМЕЛЕР

Бап бойынша ұстанымдары

1. [Жойылған]

2. *Үндістан* осы баптың күшіне енетін құжаттарды немесе құжаттардың расталған көшірмелерін қосу құқығын өзіне қалдырады.

2.1 *Марокко мен Тайланд* 1-тармақта "Ақпарат алмасу 1 және 2-баптармен шектелмейді" деген сөздерді қоспау құқығын өзіне қалдырады.

Түсініктемелер бойынша ұстанымдары

3. Түсініктеменің 10.3-тармағына келетін болсақ, *Гонконг, Қытай* екіжақты келісім күшіне енгенге дейін болған ақпарат алмасуға қатысты өз ұстанымын түсіндіргісі келеді. Ішкі заңнама талаптарына сәйкес Гонконг, Қытай, Келісім күшіне енгеннен кейін ғана салық кезеңдеріне қатысты ақпарат алмасады.

28-БАП (ДИПЛОМАТИЯЛЫҚ ӨКІЛДІКТЕР МЕН

КОНСУЛДЫҚ МЕКЕМЕЛЕРДІҢ ҚЫЗМЕТКЕРЛЕРІ) БОЙЫНША

ҰСТАНЫМДАРЫ ЖӘНЕ ТҮСІНІКТЕМЕЛЕР

Бап бойынша ұстанымы

1. *Гонконг, Қытай* егеменді мемлекет емес, Қытай Халық Республикасының арнайы әкімшілік ауданы, Гонконг екенін ескере отырып, Қытай осы бапта "дипломатиялық өкілдіктерді" "үкіметтік өкілдіктерге" ауыстыру құқығын өзіне қалдырады.

29-БАП (ЖЕҢІЛДІКТЕР АЛУ ҚҰҚЫҒЫ) БОЙЫНША

ҰСТАНЫМДАРЫ ЖӘНЕ ТҮСІНІКТЕМЕЛЕР

Бап бойынша ұстанымдары

1. *Үндістан* резиденттің акцияларына тікелей иелік ететін баламалы бенефициарлардың 29-баптың 4-тармағына сәйкес туынды пайда алуды шектеу құқығын өзіне қалдырады.

2. *Сингапур* 8-тармақ бойынша өз ұстанымын қалдырады.

3. *Индонезия* екіжақты келіссөздер аясында 29-бапты қарау құқығын өзіне қалдырады.

30-БАП (АУМАҚТЫ КЕҢЕЙТУ) БОЙЫНША

ҰСТАНЫМДАРЫ ЖӘНЕ ТҮСІНІКТЕМЕЛЕР

Бап бойынша ұстанымы

1. *Индонезия, Малайзия, Қытай Халық Республикасы, Сингапур және Таиланд* осы бап бойынша өз ұстанымдарын қалдырады.

ҚОСЫМША

ТАБЫС ПЕН КАПИТАЛҒА САЛЫНАТЫН САЛЫҚТАР ТУРАЛЫ ҮЛГІЛІК КОНВЕНЦИЯҒА ҚАТЫСТЫ ЭЫДҰ КЕҢЕСІНІҢ ҰСЫНЫМ-ҚОСЫМШАСЫ

(1997 жылғы 23 қазанда Кеңеспен қабылданған)

КЕҢЕС

1960 жылғы 14 желтоқсандағы Экономикалық ынтымақтастық және даму ұйымы туралы конвенцияның 5 *(b)* бабын назарға ала отырып;

Кеңестің 1994 жылғы 31 наурыздағы Табыс пен капиталға салынатын салықтар туралы конвенциясы бойынша ұсынымын [C (94) 11 / FINAL] және Кеңестің 1995 жылғы 21 қыркүйектегі алдыңғы Ұсынымға берілген қосымшаға түзетулер енгізу туралы ұсынысын ескере отырып [c (95) 132 / FINAL];

Бюджеттік-қаржылық мәселелер жөніндегі комитеттің 1997 жылғы 24 маусымдағы есебін назарға ала отырып;

"1997 жылғы Үлгілік салық конвенциясын жаңарту" деп аталатын [DAFFE/CFA/WP1(97)10/REV2] (бұдан әрі "1997 жылғы Есеп" деп аталады);

Халықаралық заңдық қосарланған салық салу осы мақсатта тиісті конвенциялар жасасу арқылы елдер арасындағы тауарлардың, қызметтердің, капиталдың және

тұлғалардың еркін қозғалысы үшін жасайтын кедергілерді жою қажеттілігін ескере отырып;

Сондай-ақ бірыңғай қағидаттар, анықтамалар, қағидалар, әдістер негізінде қолданыстағы екіжақты конвенцияларды келісу және осындай Конвенциялардың қолданыстағы желісін барлық мүше елдерге және тиісті жағдайларда мүше болып табылмайтын елдерге кеңейту қажеттігін ескере отырып;

Бұдан әрі Табыс пен капиталға салынатын салықтар туралы үлгілік конвенцияның (бұдан әрі – "Үлгілік салық конвенциясы" деп аталатын) ережелеріне негізделген Салық конвенцияларының ережелерін жалпы қолдануды және түсіндіруді көтермелеу қажеттілігін ескере отырып;

Осы бағытта мүше елдердің күш-жігері айтарлықтай нәтиже бергенін және Үлгілік салық конвенциясына ұсынылған түзетулер салық мәселелері жөніндегі қолданыстағы халықаралық ынтымақтастықты растауға және кеңейтуге мүмкіндік беретінін ескере отырып;

Үлгілік салық конвенциясын және оған берілген түсініктемелерді (1997 жылғы есепке енгізілген соңғы өзгерістермен) ескере отырып, оған мезгіл-мезгілімен түзетулер енгізілуі мүмкін;

I. Мүше мемлекеттердің Үкіметтеріне ҰСЫНАДЫ:

1. Табыс пен капиталға салынатын салықтар туралы конвенцияны екіжақты келісімдер жасасу жөніндегі күш-жігерін мүше елдермен және қажет болған жағдайда олар әлі мұндай қосымша келісімдер жасамаған мүше емес елдермен жалғастыру және қазіргі заманғы қажеттіліктерді көрсете алмайтын қолданыстағы Конвенцияларды қайта қарау;

2. Жаңа екіжақты конвенциялар жасасу немесе қолданыстағы екіжақты конвенцияларды қайта қарау кезінде оларды Үлгілік салық конвенциясына және оған берілген түсініктемелерге сәйкес жүргізсін;

3. Осы баптарға негізделген өздерінің екіжақты салық конвенцияларының ережелерін қолдану және түсіндіру кезінде олардың салық органдары оларға мезгіл-мезгілімен енгізілетін өзгерістермен Үлгілік салық конвенциясының баптарына берілген түсініктемелерді басшылыққа алады.

II. Мүше елдердің үкіметтеріне Бюджеттік-қаржылық мәселелер жөніндегі комитетке баптар мен ескертулер туралы түсініктемелер бойынша ескертпелер туралы хабарлауды жалғастыруын ҰСЫНАДЫ.

III. Бюджеттік-қаржы мәселелері жөніндегі комитетке Үлгілік салық конвенциясында немесе оған берілген түсініктемелерде баяндалған ережелер мүше елдер жинақтаған тәжірибе тұрғысынан өзгерістерді талап ете алатын және мерзімді жаңарту үшін тиісті ұсыныстар енгізе алатын жағдайларды ол жүргізетін тұрақты талдауды жалғастыруды ТАПСЫРАДЫ.

IV. Кеңестің Ұсынымдарын (94) 11 / FINAL (1994 ж.31 наурыз) және (95) 132 / FINAL (1995 ж. 21 қыркүйек) күшін жою туралы ҚАУЛЫ ЕТТІ.

ЭКОНОМИКАЛЫҚ ЫНТЫМАҚТАСТЫҚ ЖӘНЕ ДАМУ ҰЙЫМЫ

ЭЫДҰ — бұл үкіметтер жаһандану дың экономикалық, әлеуметтік және экологиялық мәселелерін шешу үшін бірлесіп жұмыс істейтін бірегей форум. ЭЫДҰ сонымен қатар үкіметтерге корпоративтік басқару, ақпараттық экономика және қартайған халықтың мәселелері сияқты жаңа оқиғалар мен мәселелерге жауап беруде түсіну және көмек көрсету жөніндегі күш-жігердің алдыңғы қатарында. Ұйым үкіметтер саяси тәжірибені салыстыра алатын, жалпы мәселелерге жауап іздейтін, озық тәжірибені анықтайтын\озық тәжірибені анықтайтын және ішкі және халықаралық саясатты үйлестіру үшін жұмыс істейтін ортаны қамтамасыз етеді.

ЭЫДҰ-ға мүше мемлекеттер: Австралия, Австрия, Бельгия, Канада, Чили, Чехия, Дания, Эстония, Финляндия, Франция, Германия, Греция, Мажарстан, Исландия, Ирландия, Израиль, Италия, Жапония, Корея, Латвия, Люксембург, Мексика, Нидерландтар, Жаңа Зеландия, Норвегия, Польша, Португалия, Словакия Республикасы, Словения, Испания, Швеция, Швейцария, Түркия, Ұлыбритания және АҚШ, Еуропалық Одақ ЭЫДҰ-ның жұмысына қатысады.

ЭЫДҰ баспасы Ұйымның экономикалық, әлеуметтік және экологиялық мәселелері бойынша статистикалық деректерді жинау және зерттеу нәтижелерін, сондай-ақ оның мүшелері келіскен Конвенцияларды, нұсқаулықтар мен стандарттарды кеңінен таратады.

OECD PUBLISHING, 2, rue André-Pascal, 75775 PARIS CEDEX 16
(23 2017 53 1 P) ISBN 978-92-64-28794-5-2017

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