

## **Біріккен Ұлттар Ұйымының дамыған және дамушы елдер арасындағы қатынастарда қосарланған салық салуды болдырмау туралы үлгі конвенциясы**

Конвенция, 1 қаңтар 2017 ж.

### **КІРІСПЕ**

#### **А. БІРІККЕН ҰЛТТАР ҰЙЫМЫНЫҢ ҮЛГІ КОНВЕНЦИЯСЫНЫҢ ШЫҒУ ТЕГІ**

1. Біріккен Ұлттар Ұйымының дамыған және дамушы елдер арасындағы қатынастарда қосарланған салық салуды болдырмау туралы үлгі конвенциясы (Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясы) қосарланған салық салуды жоюға бағыттала отырып жалғасып жатқан халықаралық күш-жігердің құрамдас бөлігі болып табылады. Бұл күш-жігерге Ұлттар Лига бастамашылық жасады және оны Еуропалық экономикалық ынтымақтастық ұйымы (ЕЭЫҰ) [қазір экономикалық ынтымақтастық және даму ұйымы (ЭЫДҰ) деп аталады] және аймақтық форумдар, сондай-ақ Біріккен Ұлттар Ұйымы жалғастырды. Тұтастай алғанда, бұл күш-жігер бірқатар типтік екіжақты салық конвенцияларының серияларында немесе олардың жобаларында ерекше көрініс тапты.

2. Бұл үлгі құжаттар, атап айтқанда Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясы және ЭЫДҰ-ның кірістер мен капиталға қосарланған салық салуды болдырмау туралы Үлгі конвенциясы (ЭЫДҰ Үлгі конвенциясы) халықаралық шарттық практикаға терең әсер етті және жалпы ережелердің едәуір санына ие болды. Осы екі негізгі Үлгі конвенцияның ұқсастығы мүмкіндігінше қай жерде болса да ережелердің дәйектілігін қамтамасыз етудің маңыздылығын көрсетеді. Екінші жағынан, мұндай ережелердің алшақтықтарының маңызды салалары нақты елдердің практикасы мысалында тәсілдемелердегі немесе акценттердегі кейбір негізгі айырмашылықтардың көрсетілімі қызметін атқарады және оларға ерекше назар аударуға мүмкіндік береді. Мұндай алшақтықтар, атап айтқанда, қосарланған салық салуды болдырмау және инвестицияларды көтермелеу мақсатында екіжақты салық шартына сәйкес қандай да бір елдің ішкі заңнамаға сәйкес салық салу құқығынан қаншалықты бас тартуы тиіс екендігі туралы мәселеге жатады.

3. Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясы тұтастай алғанда салық шартына сәйкес инвестордың "Резиденттік мемлекетімен" салыстырғанда "Көз мемлекеті" деп аталатында, яғни инвестициялар қабылдайтын елде кеңірек салық құқықтарының сақталуына қолайлылық беріледі, Бұл мәселе кейбір дамыған елдер бұл ережені өздерінің екіжақты шарттарына енгізуге тырысқанымен, ұзақ уақыт бойы дамушы елдер үшін ерекше маңызы бар мәселе ретінде қарастырылып келеді.

4. Біріккен Ұлттар Ұйымының Бас Ассамблеясы мен экономикалық және әлеуметтік кеңесінің және Біріккен Ұлттар Ұйымының Сауда және даму жөніндегі Конференциясының қарарларында саяси тұрғыдан тиімді және экономикалық және әлеуметтік тұрғыдан қолайлы жағдайларда дамушы елдерге шетелдік инвестициялар ағынын ұлғайтуға жәрдемдесудің қажеттілігі бірнеше рет расталды. 2002 жылғы дамуды қаржыландыру жөніндегі Монтеррей консенсусы<sup>1</sup> және одан кейінгі 2008 жылғы дамуды қаржыландыру жөніндегі Доха декларациясы<sup>2</sup> сияқты екі құжат ішкі ресурстарды дамыту және барынша жұмылдыру мақсаттарына инвестицияларды ынталандыру, соның ішінде салықтан жалтарумен күресу үшін салық саласындағы халықаралық ынтымақтастықтың ерекше маңыздылығы мойындалады. Олар сондай-ақ техникалық көмекті ұлғайту (бұл Үлгі конвенция өмірлік маңызы бар рөл атқаратын), сондай-ақ халықаралық ынтымақтастықты кеңейту және халықаралық салық мәселелерін шешуге қатысу арқылы осы салалардағы ұлттық күш-жігерді қолдаудың маңыздылығын мойындайды (оның өнімдерінің бірі Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясы болып табылады).

---

<sup>1</sup>Біріккен Ұлттар Ұйымы 2002, A/CONF.198/11

<sup>2</sup>Біріккен Ұлттар Ұйымы 2008, A/CONF.212/L.1/Қар.1

5. Елдер арасындағы инвестициялық ағындардың өсуі көбінесе басым инвестициялық ахуалға байланысты. Мұндай ахуалдың маңызды элементі - тауарлар мен қызметтердің алмасуына және капитал мен адамдардың қозғалысына зиян келтіретін бір және сол кіріске қатысты халықаралық қосарланған салық салудың алдын алу немесе жою болып табылады.

6. Осылайша, екіжақты салық шарттарының жалпы мақсаттары халықаралық сауда мен инвестициялар ағынын күшейту және технологияларды беру мақсатында салық төлеушілерді қосарланған салық салудан қорғауды қамтиды. Олар сондай-ақ шетелдік инвесторлар мен жергілікті салық төлеушілер арасындағы кемсітушіліктің белгілі бір түрлерін болдырмауға және халықаралық операцияларды сенімді жүргізуге болатын құқықтық және қаржылық тұрақтылықтың ақылға қонымды элементін қамтамасыз етуге бағытталған. Осыған сүйене отырып, салық шарттары дамушы елдердің даму мақсаттарын орындауға ықпал етуі мүмкін. Сонымен қатар, бұл шарттар салық органдарының функцияларын жүзеге асыру тұрғысынан, оның ішінде салық төлеуден жалтарудың алдын алу немесе салық салудан аулақ болу, сондай-ақ салық жинауға көмектесу мақсатында ақпарат алмасу арқылы ынтымақтастықты нығайтуға бағытталған.

6.1 Ақырында, салық базасын нақтыламау және салық салудан түсетін кірістерді шығарып алу мәселелеріне халықаралық назар аударудың нәтижесінде шарттар

ыңғайлы шарттық режимді іздеуге және салық шарттарының ережелерін басқа да теріс пайдалануға ықпал етуге арналмағаны белгілі болды.

7. Дамыған және дамушы елдер арасында қосарланған салық салуды болдырмау туралы екіжақты шарттар жасасуға жәрдемдесу қажеттілігін Біріккен Ұлттар Ұйымының Экономикалық және әлеуметтік кеңесі (ЭКОСОС) 1967 жылы 4 тамызда қабылданған 1273 (XLIII) қарарында мойындады. Бұл Бас хатшының 1968 жылы дамыған және дамушы елдер арасындағы салық шарттары бойынша арнайы сарапшылар тобын құруына әкелді. Бұл топтың құрамына дамыған және дамушы елдердің салық органдарының олардың жеке сапасына қарай тағайындалатын лауазымды тұлғалары мен сарапшылары кірді.

8. 1980 жылы Біріккен Ұлттар Ұйымы сарапшыларының арнайы тобы жұмысының қорытындылары бойынша Біріккен Ұлттар Ұйымының дамыған және дамушы елдер арасындағы қатынастарда қосарланған салық салуды болдырмау туралы Үлгі конвенциясын жариялады, оның алдында 1979 жылы дамыған және дамушы елдер арасындағы салық салу мәселелері бойынша екіжақты шарттар жасасуға қатысты келіссөздер жүргізу жөніндегі нұсқаулық (басшылық) жарияланды. Экономикалық және әлеуметтік кеңес 1980 жылғы 28 сәуірдегі 1980/13 қарарында салық шарттарына жатпайтын халықаралық салық ынтымақтастығы мәселелерінің маңыздылығын мойындай отырып, сарапшылар тобын салық салу саласындағы халықаралық ынтымақтастық жөніндегі арнайы сарапшылар тобы (арнайы сарапшылар тобы) деп өзгертті.

9. 1990 жылдары арнайы сарапшылар тобы халықаралық экономикалық, қаржылық және салық жағдайында болған елеулі өзгерістер фактісін мойындады. Бұдан басқа, халықаралық экономикалық қатынастарға әсер ететін жаңа қаржы құралдарының, трансферттік бағаның, "салық баспаналарының" кеңеюінің және жаһандандудың салықтық салдарына көбірек көңіл бөлінуде. ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының барған сайын жиі жаңартылуы салық салу саласындағы халықаралық ынтымақтастық мәселелерін неғұрлым белсенді көрсету процесін тұрақты талдау қажеттілігінің туындауына ықпал етті. Осыдан кейін арнайы сарапшылар тобы Біріккен Ұлттар Ұйымы Үлгі конвенция мен Нұсқаулықты қайта қарауға және жаңартуға кірісті. Бұл Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясының жаңа нұсқасын (1999 жылы қайта қаралып, 2001 жылы жарияланған)<sup>3</sup> және Нұсқаулықтың жаңа нұсқасын (2003 жылы электронды түрде жарияланған)<sup>4</sup> әзірлеуге әкелді.

---

<sup>3</sup>Біріккен Ұлттар Ұйымы 2001, E.01. XVI.2 <http://www.un.org/esa/ffd/tax/index.htm> веб-сайтында орналастырылған.

<sup>4</sup><http://www.un.org/esa/ffd/tax/manual.htm>.

10. 2005 жылы Арнайы сарапшылар тобының мәртебесі комитет құрылымына айналу арқылы көтерілді, ол бүгінгі күнге дейін сақталып келеді. Салықтық мәселелер бойынша халықаралық ынтымақтастық жөніндегі сарапшылар комитетінің жиырма бес мүшесін елдер тағайындайды және оларды Біріккен Ұлттар Ұйымының Бас хатшысы жеке сапада жұмыс істеу үшін төрт жылдық мерзімге сайлайды. Қазіргі уақытта Комитет ЭКОСОС-қа тікелей бағынады және екі жылда бір рет емес, жылына бір рет кеңестер өткізеді.

11. 2013 жылы Сарапшылар комитетінің құрамына 25 жаңа мүше тағайындалды. Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясының осы жаңартылған нұсқасы аяқталған кезде Комитеттің құрамына келесі мүшелер кірді<sup>5</sup>:

Армандо Лара Яффар (Мексика) Комитет төрағасы; Генри Джон Луи (Америка Құрама Штаттары) Төрағаның бірінші орынбасары; Мохаммед Амин Байна (Марокко) Төрағаның екінші орынбасары; Лизелотта Кана (Чили) Төрағаның үшінші орынбасары; Прагья С. Саксена (Үндістан) Төрағаның төртінші орынбасары; Нассер Мохаммед Аль Халифа (Катар); Бернадетт Мэй Эвелин Батлер (Багам аралдары); Эндрю Доусон (Ұлыбритания мен Солтүстік Ирландия Біріккен Корольдігі); Ұлыбритания мен Солтүстік Ирландия); Йохан Корнелиус де ла Рей (Оңтүстік Африка); Эль-Хаджи Ибрагима Диоп (Сенегал); Нур Азиан Абдул Хамид (Малайзия); Ким Хасинто-Энарес (Филиппины); Тосиюки Кеммочи (Жапония); Чезари Крысяк (Польша); Вольфганг Карл Лазарс (Германия); Энрико Мартино (Италия); Эрик Нии Ярбой Менса (Гана); Игнатиус Каваза Мвула (Замбия); Кармел Питерс (Жаңа Зеландия); Хорхе Антонио Дехер Рашид (Бразилия); Кристоф Шеллинг (Швейцария); Стиг Б. Соллунд (Норвегия); Сяююэ Ван (Қытай); Ингела Виллфорс (Швеция); және Ульви Юсифов (Әзербайжан).

## **В. БІРІККЕН ҰЛТТАР ҰЙЫМЫНЫҢ ҮЛГІ КОНВЕНЦИЯСЫНЫҢ ЕРЕКШЕ СИПАТТАМАЛАРЫ**

12. Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясы көз қағидаты мен резиденттік қағидат арасындағы ымыраны білдіреді, дегенмен жоғарыда айтылғандай, ол ЭЫДҰ үлгі конвенциясында орын алғанға қарағанда көз қағидатына аса маңызды мән береді. Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясы нұсқама ретінде емес, әртүрлі елдердің директивалық органдарына өз елдеріндегі нақты жағдайға әртүрлі тәсілдердің салдарын түсінуі үшін қажетті ақпарат беру мақсатына арналады. Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясының алдыңғы нұсқасына кіріспеде атап өтілгендей, Үлгі конвенцияның ережелері өз бетінше талап күшін иеленбейді. Оның ережелері міндетті болып табылмайды және Біріккен Ұлттар Ұйымының ресми ұсыныстары ретінде түсіндірілмеуі керек. Керісінше, Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясы келіссөздерді, оның ережелеріне негізделген екіжақты салық шарттарын түсіндіруді және іс жүзінде қолдануды жеңілдетуге арналған.

13. Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясы өз тәсілдемесінде теңгерімділікке ұмтылады. Бір көзден салық салу қағидатын сақтаудың салдары ретінде Үлгі конвенцияның баптары көз елі деп: а) шетелдік капиталдан түсетін кірістерге салық салу кірістерге салық салу нетто базасында жүзеге асырылуы үшін пайдадан түсетін кірісті алуға байланысты шығыстар ескеріле отырып жүзеге асырылатынын; б) салық салу инвестицияларға кедергі келтірмеу үшін тым жоғары болмауы тиістігін; және с) оның капиталды ұсынатын елмен түсімдердің тиісті бөлінуін ескеретінін тануына негізделеді. Бұдан басқа, Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясында тұрақты резиденттік ел үшін ЭЫДҰ үлгі конвенциясында көзделгендей не шетелде төленген салықты есепке жатқызу не босату жолымен қосарланған салық салудан босату жөніндегі шараларды кеңейту орынды болады деген идея қамтылған.

---

<sup>5</sup>Елдер комитетінің тағайындаушы мүшелерінің тізімі тек ақпарат үшін беріледі, өйткені жоғарыда айтылғандай, Комитет мүшелері осы елдердің өкілдері ретінде емес, жеке қызметінде жұмыс істейді.

14. Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясын анықтамалық құжат ретінде пайдаланған кезде кез келген ел шарттар мен ішкі құқық арасындағы маңызды өзара байланысты ескеруі тиіс, оның сипаты елге байланысты өзгеруі мүмкін. Әдетте, салық шарттарының ережелері осы ережелердің арасында қайшылық болған жағдайда ішкі құқық ережелерінен басым болады. Неғұрлым нақты жоспарда салық шарттарында Уағдаласушы мемлекеттердің қайсысы кірістің қандай да бір бабына салық салу үшін юрисдикцияға ие болатынын және оны қандай шарттарда және қандай шектеулермен жасай алатынын анықталады. Нәтижесінде, екіжақты салық шартын жасасу туралы келіссөздерді бастағысы келетін елдер осындай шарт қолданылған жағдайда талап етілуі мүмкін өзгерістерді бағалау үшін өздерінің ішкі салық заңнамасының қолданыстағы ережелерін мұқият талдауы керек. Олар сондай-ақ шарттарды дайындау және келісу шеңберінде шарт бойынша әлеуетті серіктестердің тиісті ішкі заңдарын талқылауы тиіс.

15. Сондай-ақ, өз кезегінде ішкі салық заңнамасы екіжақты салық шарттарының мазмұнына әсер ететінін атап өтуге болады. Бұл заңдар шарттар арасындағы көптеген айырмашылықтардың маңызды себебі болып табылады, өйткені өздері жасасқан шарттар құрылымындағы елдер ішкі салық салу құқығын сақтауға тырысады. Мұндай ішкі заңдар, сондай-ақ оларды көрсететін шарттық практикалар әртүрлі үлгі конвенцияларда кездесетін саяси ұстанымдар үшін негіз болады. Және керісінше, егер елдер салық салуға белгілі бір құқықтарды ұлттық заңнамаға енгізуді талап етпесе және мұндай мүмкіндікті көрмесе, онда олар, әдетте, өздері жасасқан шарттарға сәйкес салық салуға осындай құқықтарды жүзеге асыру мүмкіндігін сақтауға ұмтылмайды.

Саясат өзгерген жағдайда кейінірек осы салық салу құқықтарын жүзеге асыру туралы ішкі заңдар қабылдануы мүмкін, бірақ мұндай заңдар олар шарттық қатынастарға сәйкес келетін бөлігінде ғана күшіне енеді.

16. Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясын қайта қарау - бұл үздіксіз шолу процесінің басталуы, Комитет үміттенетіндей, оқиғалардың дамуымен қатар жүру үшін, оның ішінде жекелеген елдердің практикаларын, бизнес жүргізудің жаңа тәсілдерін және жаңа сын-тегеуріндерді ескере отырып ілгерілеу үшін белгілі бір баптар мен түсініктемелерді жиі жаңарту оның нәтижесі болады. Сондықтан мұндай процесс үздіксіз жетілдіру процесі ретінде жұмыс істейді. Бұл кейбір баптарды Комитет әлі жеткілікті түрде талдаған жоқ дегенді білдіреді.

17. Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясын қайта қараудың негізгі мақсаттары дамушы елдер үшін де және дамыған елдер үшін де маңызы бар халықаралық салық саясаты саласындағы өзгерістерді ескеру болып табылады. Комитет одан әрі жұмыс істеуді талап ететін бірқатар мәселелерді белгіледі. Атап айтқанда, кіші комитеттердің біріне онымен байланысты барлық аспектілер мен мәселелерді қоса алғанда, қызметтерге салық салу режимі туралы мәселені тұтастай және кең мағынада шешу тапсырылды, бірақ бұл ретте техникалық қызметтер үшін сыйақыларға салық салу мәселесін де қарастыру қажет. Сондықтан Кіші комитет өз жұмысын 2017 жылғы модельдің жаңартылған нұсқасына енгізілген жаңа түсініктеме бапты дайындауға бағыттады. Алайда, бұл ауқымды жұмыстың басталуы деп танылды. Болашақта, егер Комитет осындай шешім қабылдаса, комитеттің баяндамасында ықтимал пайдалы болуы мүмкін және Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясының келесі редакциясының негізіне алынуы мүмкін кез келген қорытындылар баяндалуы мүмкін. Комитет жұмысының, оның ішінде қызмет көрсету тақырыбы бойынша бағдарламасы, дайындалуына қарай оның сайтында жарияланатын болады<sup>6</sup>.

17.1 Бұдан басқа, Комитет базаны түрлендіру және пайданы ауыстыру мәселелері бойынша жұмыс жүргізді. Комитет бастапқыда өз тәжірибесіне назар аударды және тікелей және өңірлік және өңіраралық ұйымдар арқылы базаны түрлендіру және пайданы ауыстыру және осы мәселелер бойынша дамушы (әсіресе аз дамыған) елдердің ресми тұлғаларын хабардар ету мәселелері бойынша оқиғалардың дамуын бақылау мақсатында басқа тиісті органдармен өзара іс-қимыл жасасты. Бұл байланыстар дамушы елдерді осындай мәселелер бойынша хабардар етуге жәрдемдесу, Біріккен Ұлттар Ұйымының ағымдағы жұмысындағы дамушы елдердің тәжірибесі мен пікірлерін есепке алуға жәрдемдесу және Базаның түрлендірілуіне және пайданың ауысуына қарсы күрес жөніндегі ЭЫДҰ/Г20 іс-қимыл жоспарындағы дамушы елдердің тәжірибесі мен пікірлерін есепке алуға жәрдемдесу мақсатында жүзеге асырылды. 2014 жылы Комитет Біріккен Ұлттар Ұйымының Салық салу туралы үлгі конвенциясына

базаны түрлендіруге және пайданы ауыстыруға байланысты, не Жиырма тобының және ЭЫДҰ-ның жұмысынан туындайтын, не Конвенцияға байланысты туындаған мәселелерге тікелей жататын мәселелерді шешу мақсатында өзгерістер енгізу жөніндегі жұмысты бастады. Осы жаңартуда осы мәселелер бойынша жүргізілген жұмыс нәтижелері көрсетілген.

---

<sup>6</sup>[www.un.org/esa/ffd/tax/index.htm](http://www.un.org/esa/ffd/tax/index.htm)

## С. САЛЫҚ КЕЛІСІМІН ЖАСАУ НЕМЕСЕ ҚОЛДАНЫСТАҒЫ КЕЛІСІМГЕ ӨЗГЕРІСТЕР ЕНГІЗУ ТУРАЛЫ ШЕШІМГЕ ҚАТЫСЫ БАР САЛЫҚ САЯСАТЫНЫҢ МӘСЕЛЕЛЕРІ

17.2 2005 жылы Комитет салық шарттары - практикалық мәселелер бойынша келіссөздер жөніндегі кіші комитетті құрды. Бұл кіші комитет Біріккен Ұлттар Ұйымының дамыған және дамушы елдер арасындағы салық салу мәселелері бойынша екіжақты шарттар жасасу туралы келіссөздер жүргізу жөніндегі нұсқаулығының жаңартылған нұсқасын дайындады, оны Комитет 2015 жылы қабылдады және 2016 жылы жариялады<sup>7</sup>. Нұсқаулықтың мақсаты - Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясы баптарының қысқаша сипаттамасын қоса алғанда, салық шарттары бойынша келіссөздерге қатысушыларға шарттар бойынша келіссөздердің барлық аспектілері бойынша нұсқама беру. Әрбір ел өзінің саяси ойларын қалыптастырып, салық келісімдеріне қатысты мақсаттарын анықтауы керек бола тұрса да, Нұсқаулық шарттар бойынша келіссөздердің барлық аспектілері, соның ішінде келіссөздерді дайындау және өткізу бойынша практикалық нұсқама беруге тырысады. Онда елдің басқа елмен салық келісімін жасасуының ең көп тараған себептері, мысалы, қосарланған салық салуды жою немесе қысқарту арқылы инвестицияларды әкелу мен әкетуге жәрдемдесу немесе көз елінде шамадан тыс салық салу, ақпарат алмасу және салық жинауға өзара көмек көрсету арқылы трансшекаралық салық төлеуден жалтару ауқымын қысқарту немесе саяси себептер бойынша себептер егжей-тегжейлі қарастырылады. Дамушы елдерде шарт жасасу жөніндегі келіссөздерге қатысушыларға өз елдерінің саяси шеңберлері және олар қол жеткізгісі келетін болжамды нәтижелер ескеріле отырып, салық шарттарын жасасу жөніндегі келіссөздерге дайындық кезінде осы Нұсқаулықты пайдалану ұсынылады.

17.3 Атап айтқанда, Комитет Нұсқаулықта әдетте салық келісімдерімен байланысты болатын артықшылықтар мен кемшіліктерді пайдалы бақылаудың келесі тізбесінің келтірілгенін атап өтті:

Артықшылықтары:

- Салық кедергілерін жою немесе азайту нәтижесінде шетелдік инвестициялар көлемін ұлғайту
- Шетелдік технологиялар мен дағдыларға кеңірек қол жетімділік

- Шетелдік инвестицияларды ұлғайтудан жергілікті экономика үшін қосымша артықшылықтар

- Салық төлеушілер үшін де, салық әкімшіліктері үшін де сенімділік
- Салық режимін қолданудағы жүйелілікті арттыру
- Шетелдегі инвестицияларды қорғау
- Салық төлеуден жалтарудың алдын алу

Кемшіліктер:

- Кірістерге байланысты тікелей шығындар
- Кейбір ұлттық салық заңдарының әсері немесе олардың қолданылуын шектеу
- Халықаралық салық келісімдерінің ережелерін теріс пайдалану тәуекелі
- Салықтан қосарланған босату қаупі
- Салық келісімдеріне сәйкес келтіру үшін ұлттық заңнамаға өзгерістер және/немесе түсініктемелер енгізу қажеттілігі

- Өзара келісімдер рәсімі бойынша міндеттемелерді, ақпарат алмасуды және кейбір келісімдерде салықтарды жинауға көмек көрсетуді қоса алғанда, салық органдарының келіссөздер жүргізу және салық келісімдерін әкімшілендіру жөніндегі мүмкіндіктеріне байланысты проблемалар

---

7

Нью-Йорк: Біріккен Ұлттар Ұйымы, 2016.

17.4 ЭЫДҰ мен G20-ның 6-іс-қимылмен жүргізген жұмысынан кейін (тиісті емес жағдайларда шарт бойынша жеңілдіктер мен артықшылықтар берудің алдын алу) ЭЫДҰ Үлгі конвенцияның кіріспесіне салық шартын жасасу, қолданыстағы салық шартына өзгерістер енгізу немесе ең болмағанда салық шартының қолданысын тоқтату туралы шешім қабылдау үшін маңызы бар салық саясатының аспектілеріне арналған бөлімді енгізді. Комитет ЭЫДҰ көрсеткен мән-жайларды назарға алды және оларды Біріккен Ұлттар Ұйымының дамыған және дамушы елдер арасында екіжақты салық шарттарын жасасу туралы келіссөздер жүргізу жөніндегі басшылығында қосымша қарауды ұсынады. ЭЫДҰ Үлгі конвенциясына түсініктеменің тиісті бөлімі төмендегідей көрініс табады:

15.1 1997 жылы ЭЫДҰ Кеңесі мүше елдердің үкіметтері мүше елдермен және қажет болған жағдайда олар әлі мұндай келісімдер жасаспаған мүше емес елдермен екіжақты салық шарттарын жасасуға күш салуды жалғастыру туралы ұсынысты қабылдады. Басқа елмен салық келісімін жасасу немесе жасаспау туралы мәселені әр мемлекет салықтық және салықтық емес мәселелерді қамтитын әр түрлі факторларға байланысты шешсе де, әдетте бұл шешімде салық саясатына қатысты мәселелер шешуші рөл атқарады. Келесі тармақтарда мемлекетпен шарт жасасудың орындылығы туралы мәселеге ғана емес, сонымен бірге мемлекет қолданыстағы шартты өзгертуге немесе ауыстыруға, тіпті соңғы шара ретінде шарттың қолданылуын тоқтатуға



ұмтылуы керек пе деген мәселеге қатысты осы салық саясатының кейбір тұжырымдары (шарт қолданысының тоқтатылуына әкеп соқтыратын жағдайға қатысты болмайтын салық төлеушілердің көптеген санына жиі теріс әсер ететін шарттың қолданысының тоқтатылғаны ескеріле отырып) сипатталған.

15.2 Салық келісімдерінің негізгі мақсаты трансшекаралық қызметтер, сауда және инвестициялар үшін салықтық кедергілерді қысқарту мақсатында қосарланған салық салуды болдырмау болып табылатындықтан, екі мемлекеттің салық жүйелерінің өзара іс-қимылы нәтижесінде туындайтын қосарланған салық салу тәуекелдерінің болуы салық саясаты саласындағы негізгі проблеманы білдіретін болады. Мұндай қосарланған салық салу тәуекелдері, әдетте, екі мемлекет арасында трансшекаралық сауда мен инвестициялардың едәуір көлемі болған немесе болжанған жағдайларда маңыздырақ болады. Салық келісімдерінің ережелерінің көпшілігі екі мемлекет арасында салық салу құқығын бөлу арқылы қосарланған салық салуды азайтуға бағытталған болса және егер мемлекет өзінің кірісінің элементтеріне салық салу құқығын шектейтін келісімнің ережелерін қабылдаса, ол әдетте мұны осы кіріс элементтеріне басқа мемлекетте салық салуға жататындығын түсінген кезде жасайды деп болжанады. Егер мемлекет кірістерге салынатын салықты өндіріп алмаса немесе аз ғана өндіріп алса, басқа мемлекеттер салық келісімін жасасу өзін өзі ақтайтын қосарланған салық салу тәуекелдерінің бар-жоқтығы туралы мәселені қарастыруы қажет. Мемлекеттер сонымен қатар басқа мемлекеттің салық жүйесінде салықтарды төлемеу қаупін арттыратын элементтердің бар-жоқтығы туралы мәселені қарастыруы қажет, бұл ұлттық экономикадан оқшауланған салық артықшылықтарын қамтуы мүмкін.

15.3 Тиісінше, салық келісімін жасау мүмкіндігін қарастыратын екі мемлекет олардың резиденттері қатысатын трансшекаралық жағдайларда қосарланған салық салу тәуекелінің қаншалықты дәрежеде бар екенін бағалауы тиіс. Резиденттерге қатысты заңды қосарланған салық салудың көптеген жағдайларын салық келісімдерін жасасудың қажеттігінсіз қосарланған салық салуды жеңілдету туралы ішкі ережелермен (әдетте не босату не есепке алу нысанында) жоюға болады. Дегенмен бұл ішкі ережелер резиденттік пен көзді ескере отырып, заңды қосарланған салық салудың көптеген нысандарына қатысты болуы мүмкін болса да, олар әсіресе егер екі мемлекеттегі көз қағидаларында айтарлықтай айырмашылықтар болса немесе егер осы мемлекеттердің ішкі заңнамасы экономикалық қосарланған салық салудан біржақты босатуға жол бермесе (мысалы, басқа мемлекетте жүргізілген трансферттік баға белгілеуді түзету жағдайында) қосарланған салық салудың барлық жағдайларын қамтымайды.

15.4 Салық келісімін жасасуға қатысы бар салық саясатының тағы бір пайымы Көз мемлекетінде көздегі жоғары салықтардың нәтижесінде туындауы мүмкін шамадан тыс салық салу тәуекелі болып табылады. Қосарланған салық салудан босату механизмдері, әдетте, көзден алынатын осындай жоғары салықтар көз мемлекетінен алынатын ондай

салықтар әдетте Резиденттік мемлекетте пайдадан алынатын салық сомасынан асып кететіндей дәрежедегі қосарланған салық салуға әкеп соқтырмайтынына кепілдік берсе де, олар трансшекаралық сауда мен инвестицияларға қолайсыз әсер етуі мүмкін.

15.5 Салық келісімін жасасу туралы мәселені қарастыру кезінде назарға алу қажет болатын қосымша салықтық пайымдарға 24-баптың кемсітпеу қағидалары қамтамасыз ететін шетелдік инвестицияларға қатысты кемсітушілік салық режимінен қорғау, шарт бойынша жеңілдіктер мен артықшылықтар алу құқығы бар салық төлеушілер үшін салық режимінің барынша айқындылығы және салық келісімдерінің Уағдаласушы мемлекеттер үшін төрелікке жүгіну мүмкіндігімен қатар өзара келісу рәсімі арқылы трансшекаралық салық дауларын шешуге арналған механизмді қамтамасыз ету фактісі сияқты елдер арасындағы экономикалық байланыстарды ынталандыратын және ынталандыратын салық келісімдерінің әртүрлі ерекшеліктері кіреді.

15.6 Салық келісімдерінің маңызды мақсаты салық төлеуден жалтарудың алдын алу болып табылатындықтан, мемлекеттер өздерінің шарт бойынша болжамды серіктестері салықтық ақпаратпен алмасу мүмкіндігі сияқты әкімшілік көмекке қатысты салық келісімдерінің ережелерін тиімді орындауға дайын ба және қабілетті ме, соны қарастыруы қажет, бұл салық келісімін жасасу немесе жасамау туралы мәселені шешу кезінде назарға алу қажет болатын негізгі аспект. Мемлекеттің салық жинауға көмектесу қабілеті мен дайындығы да ескерілетін маңызды фактор болып табылады. Алайда, қосарланған салық салудың қандай да бір нақты тәуекелі болмаған жағдайда, бұл әкімшілік ережелердің өзі салық келісімінің өмір сүруі үшін жеткілікті негіз бола алмайтындығын атап өткен жөн, өйткені мұндай әкімшілік көмек салық ақпаратымен алмасу туралы келісім жасасу немесе Салық істері жөніндегі өзара әкімшілік көмек туралы көпжақты конвенцияға<sup>8</sup> қатысу сияқты неғұрлым қатаң балама келісімдер арқылы қамтамасыз етілуі мүмкін.

---

<sup>8</sup>Мына сілтеме бойынша қол жетімді: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/ENG-Amended-Convention.pdf>

## **D. БІРІККЕН ҰЛТТАР ҰЙЫМЫНЫҢ ҮЛГІ КОНВЕНЦИЯСЫН ҚАЙТА ҚАРАУДЫҢ НЕГІЗГІ ЕРЕКШЕЛІКТЕРІ**

18. Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясының осы нұсқасы мен 2012 жылы жарияланған алдыңғы нұсқасының баптары арасындағы негізгі айырмашылықтар төмендегілер болып табылады:

- Конвенцияның өзгертілген атауында және Конвенцияның жаңа кіріспесінде шарттардың салықтарды төлеуден қашқақтау немесе жалтару, оның ішінде халықаралық салық келісімдерінің ережелерін теріс пайдалану үшін мүмкіндіктер туғызбауға тиіс екендігі көрсетіледі;

- 1-баптың жаңа нұсқасы салық салу мақсаттары үшін ашық тұлға туралы ескертпені, сондай-ақ резиденттерге салық салу, әдетте, салық келісімдері шеңберінде сақталатынын түсіндіретін ескертпені алып тастауды қамтиды;

- 4-баптың өзгертілген нұсқасы жеке тұлғалар болып табылмайтын қос резиденттігі бар адамдардың шарттық резиденттігін айқындауға арналған жаңа "тай-брейк" қағидасын қамтиды;

- 5-баптың өзгертілген нұсқасы тұрақты өкілдік мәртебесінен жалтарудың алдын алуға арналады;

- өзгертілген 10-бап акцияларды тікелей иеленуден дивидендтерге 25% шекті мәннен асатын төмендетілген мөлшерлеме қолданылатын мән-жайларды өзгертуге арналады;

- жаңа 12А бапта техникалық қызметтер үшін сыйақы көзінен салық салу көзделеді;

- 13-баптың 4-тармағының жаңа редакциясы жерге бай компаниялар туралы қағиданың қолданылу аясын өзгертеді;

- 13-баптың 5-тармағының өзгертілген нұсқасы 13-баптың 4-тармағына сәйкестікті қамтамасыз етуге арналады;

- 23А және 23В баптарындағы өзгерістерде резиденттік негізінде ғана алынатын салық бойынша жеңілдіктер беру міндеттемесі жоқ екені түсіндіріледі;

- жаңа 29-бап шарт бойынша жеңілдіктер беру құқығына қатысты ережелерді қамтиды. Оларға жеңілдіктерді шектеу қағидасы, үшінші мемлекеттегі тұрақты өкілдік қағидасы және теріс пайдалануларға қарсы жалпы қағида кіреді.

19.Баптарға түсініктемелерде жоғарыда аталған өзгерістерді көрсететін өзгерістер енгізілді.

## Е. ТҮСІНІКТЕМЕЛЕР

20. Баптарға түсініктемелер баптардың өздерімен бірге Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясының құрамдас бөлігі болып саналады. Біріккен Ұлттар Ұйымының дамыған және дамушы елдер арасындағы қатынастарда қосарланған салық салуды болдырмау туралы үлгі конвенциясы Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясы ретінде баптарға түсініктемелерде аталады. Кіріс пен капиталға салық салу туралы ЭЫДҰ-ның Үлгі конвенциясы ЭЫДҰ-ның Үлгі конвенциясы ретінде баптарға түсініктемелерде айтылады, бұл ретте, егер өзгеше көрсетілмесе, осы Үлгі конвенцияның 2014 жылғы нұсқасын білдіреді. Кейде ЭЫДҰ түсініктемесінің ескі нұсқасының тұжырымдары Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясын түсіндіруге қатысты 2014 жылғы нұсқаға қарағанда анағұрлым өзекті деп келтіріледі және мұндай жағдайлар ерекше белгіленеді.

21. ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының баптарына түсініктемелерде Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясын түсіндіру үшін қандай да бір себептермен қолданылмайтын кейбір тармақтар немесе тұтас абзацтар кейде ішінара немесе толығымен алып тасталады. Мұндай жағдайларда олқылықтар көп нүктемен [...]

белгіленеді. Мұндай ерекшеліктің өзі алып тасталған ережелердің мазмұнымен қандай да бір келіспеушілік болып табылатындығына әрдайым негізделмеуі керек, бұл ретте алынып тасталған тұжырымдардың Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясын түсіндіру үшін өзекті емес деп саналғанын немесе, керісінше, кейіннен қарау үшін қалдырылғанын анықтау кезінде алынып тасталған фрагменттің мәнмәтінін ескеру қажет. Кейбір жағдайларда ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының тұжырымдамалары "тұрақты база" тұжырымдамасын сақтау сияқты Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясымен тиісті айырмашылықтарды ескере отырып, төртбұрышты жақшалармен ([ ]) белгіленген шағын түзетулер келтіріледі. Егер ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының келтірілген үзінділерінде ескертулер болса, бұл ескертпелер ЭЫДҰ-ның бастапқы нөмірленуін сақтаудың орнына жаңа нөмірлеуді алады.

22. ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының баптары мен түсініктемелеріне дәйексөз келтіру кезінде ЭЫДҰ-ға мүше әртүрлі мемлекеттер кейбір баптар бойынша "ескертулер" білдіргенін және түсініктемелердің жекелеген аспектілері бойынша "ескертулер" жасағанын, ал ЭЫДҰ-ға мүше емес кейбір мемлекеттер кейбір баптар мен түсініктемелерге қатысты "ұстанымдар" білдіргенін атап өткен жөн. ЭЫДҰ Үлгі конвенциясымен пікірлердегі айырмашылықтардың мұндай ресми көріністері мерзімді өзгерістері бар ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының мәтінінде қамтылады. Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясына осы жаңартуды дайындау кезінде Комитет мұндай пікір білдірулер ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының осы пікірлерді білдіретін нақты елдер оны қалай түсіндіретінін және қолданатынын түсіну тұрғысынан пайдалы аспект болып табылатынын мойындады, дегенмен практикалық себептер бойынша олар Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясының мәтінінде қайталанбаған.

23. Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясының осы жаңартылған нұсқасы консенсусқа қол жеткізе алмаған ұстанымдарды жиі көрсетеді, бұл ретте, мысалы, бір немесе бірнеше мүше мемлекеттердің әртүрлі ұстанымдары да атап өтіледі. Бұл Комитеттің пікірінше, екіжақты салық шарттарын түсіндіруге және қолдануға көмектесетін көзқарастар мен тәсілдердің кең көрінісін қамтамасыз етуге мүмкіндік берді. Осылайша, Комитеттің кез келген жеке мүшесі осы Конвенцияда қаралатын қандай да бір нақты мәселеге қатысты ерекше пікірде болады деп есептеуге болмайды. Бұдан басқа, кейбір жағдайларда түсініктемелерде көрсетілген мұндай пікірлер бұрынғы сарапшылар тобы жүргізген немесе Комитет оның мүшелері белгілі бір адамдар болғанға дейін немесе одан кейін өткізген пікірталастарға қатысты.

24. Біз Дамуды қаржыландыру басқармасының Хатшылығына, соның ішінде Комитет хатшысы Майкл Леннардқа осы жаңартуды дайындауға көмектескені үшін, сондай-ақ Брайан Арнольд, Клэр Маклеллан, Боб Мишель және Жак Сассевиль көрсеткен техникалық қолдауы үшін ризамыз. Сондай-ақ, Мэри Ли Кортес пен Джанайни Мюллердің редакторлық көмегі үшін ризашылығымызды білдіреміз.

## **МАЗМҰНЫ**

### **КІРІСПЕ**

**A. БІРІККЕН ҰЛТТАР ҰЙЫМЫНЫҢ ҮЛГІ КОНВЕНЦИЯСЫНЫҢ ШЫҒУ ТЕГІ**

**B. БІРІККЕН ҰЛТТАР ҰЙЫМЫНЫҢ ҮЛГІ КОНВЕНЦИЯСЫНЫҢ ЕРЕКШЕ СИПАТТАМАЛАРЫ**

**C. САЛЫҚ КЕЛІСІМІН ЖАСАУ НЕМЕСЕ ҚОЛДАНЫСТАҒЫ КЕЛІСІМГЕ ӨЗГЕРІСТЕР ЕНГІЗУ ТУРАЛЫ ШЕШІМГЕ ҚАТЫСЫ БАР САЛЫҚ САЯСАТЫНЫҢ МӘСЕЛЕЛЕРІ**

**D. БІРІККЕН ҰЛТТАР ҰЙЫМЫНЫҢ ҮЛГІ КОНВЕНЦИЯСЫН ҚАЙТА ҚАРАУДЫҢ НЕГІЗГІ ЕРЕКШЕЛІКТЕРІ**

**E. ТҮСІНІКТЕМЕЛЕР**

**БІРІНШІ БӨЛІК БІРІККЕН ҰЛТТАР ҰЙЫМЫНЫҢ ДАМЫҒАН ЖӘНЕ ДАМУШЫ ЕЛДЕР АРАСЫНДАҒЫ ҚОСАРЛАНҒАН САЛЫҚ САЛУДЫ БОЛДЫРМАУ ТУРАЛЫ ҮЛГІ КОНВЕНЦИЯСЫНЫҢ БАПТАРЫ**

**КОНВЕНЦИЯНЫҢ ТҮЙІНДЕМЕСІ**

**КОНВЕНЦИЯНЫҢ АТАУЫ**

**КОНВЕНЦИЯНЫҢ КІРІСПЕСІ**

**I тарау КОНВЕНЦИЯНЫҢ ҚОЛДАНЫЛУ САЛАСЫ**

**II тарау АНЫҚТАМАЛАР**

**III тарау КІРІСТЕРГЕ САЛЫҚ САЛУ**

**IV тарау КАПИТАЛҒА САЛЫҚ САЛУ**

**V ТАРАУ ҚОСАРЛАНҒАН САЛЫҚ САЛУДЫ ЖОЮ ӘДІСТЕРІ**

**VI тарау ЕРЕКШЕ ЕРЕЖЕЛЕР**

**VII тарау ҚОРЫТЫНДЫ ЕРЕЖЕЛЕР**

**ЕКІНШІ БӨЛІК БІРІККЕН ҰЛТТАР ҰЙЫМЫНЫҢ ДАМЫҒАН ЖӘНЕ ДАМУШЫ ЕЛДЕР АРАСЫНДАҒЫ ҚАТЫНАСТАРДА ҚОСАРЛАНҒАН САЛЫҚ САЛУДЫ БОЛДЫРМАУ ТУРАЛЫ ҮЛГІ КОНВЕНЦИЯСЫНЫҢ БАПТАРЫНА ТҮСІНІКТЕМЕЛЕР**

**КОНВЕНЦИЯНЫҢ ҚОЛДАНЫЛУ САЛАСЫ ДЕГЕН I ТАРАУҒА ТҮСІНІКТЕМЕЛЕР**

**1-бап ҚАМТЫЛАТЫН ТҰЛҒАЛАР**

**2-бап ҚАМТЫЛАТЫН САЛЫҚТАР**

**АНЫҚТАМАЛАР деген II тарауға түсініктемелер**

**3-бап ЖАЛПЫ АНЫҚТАМАЛАР**

**4-бап РЕЗИДЕНТ**

**5-бап ТҰРАҚТЫ ӨКІЛДІК**

**КІРІСТЕРГЕ САЛЫҚ САЛУ деген III тарауға түсініктемелер**

6-бап ЖЫЛЖЫМАЙТЫН МҮЛІКТЕН ТҮСЕТІН КІРІС

7-бап КӘСІПОРЫНДАРДЫҢ ПАЙДАСЫ

8-бап ХАЛЫҚАРАЛЫҚ ТЕҢІЗ ЖӘНЕ ӘУЕ ТАСЫМАЛДАРЫ

9-бап ҚАУЫМДАСТЫРЫЛҒАН КӘСІПОРЫНДАР

10-бап ДИВИДЕНДТЕР

11-бап ПАЙЫЗДАР

12-бап РОЯЛТИ

12А-бабы ТЕХНИКАЛЫҚ ҚЫЗМЕТТЕР ҮШІН СЫЙАҚЫЛАР

13-бап КАПИТАЛ ӨСІМІ

14- бап ТӘУЕЛСІЗ МЕРДІГЕРЛЕРДІҢ ҚЫЗМЕТТЕРІ

15-бап ЖАЛДАУ БОЙЫНША ЖҰМЫС ТАБЫСЫ

16-бап ДИРЕКТОРЛАР МЕН ЖОҒАРЫ ЛАУАЗЫМДЫ ТҰЛҒАЛАРДЫҢ  
СЫЙАҚЫЛАРЫ

17-бап ОЙЫН-САУЫҚ ИНДУСТРИЯСЫНЫҢ ҚЫЗМЕТКЕРЛЕРІ МЕН  
СПОРТШЫЛАР

18-бап ЗЕЙНЕТАҚЫ ЖӘНЕ ӘЛЕУМЕТТІК САҚТАНДЫРУ ТӨЛЕМДЕРІ

19-бап МЕМЛЕКЕТТІК ҚЫЗМЕТ

20-бап ОҚУШЫЛАР

21-бап БАСҚА КІРІСТЕР

IV тарауға түсініктеме КАПИТАЛҒА САЛЫҚ САЛУ

22-бап КАПИТАЛ

V тарауға түсініктеме Қосарланған салық салуды жою әдістері

23-бап ҚОСАРЛАНҒАН САЛЫҚ САЛУДЫ

VI тарауға түсініктеме ЕРЕКШЕ ЕРЕЖЕЛЕР

24-бап КЕМСІТПЕУ

25-бап ӨЗАРА КЕЛІСУ РӘСІМІ

26-бап АҚПАРАТ АЛМАСУ

27-бап САЛЫҚ ЖИНАУДАҒЫ ӨЗАРА КӨМЕК

28-бап ДИПЛОМАТИЯЛЫҚ МИССИЯЛАРДЫҢ МҮШЕЛЕРІ ЖӘНЕ  
КОНСУЛДЫҚ ҚЫЗМЕТКЕРЛЕР

29-бап ЖЕҢІЛДІКТЕР АЛУ ҚҰҚЫҒЫ

VII тарауға түсініктемелер ҚОРЫТЫНДЫ ЕРЕЖЕЛЕР

30 және 31-баптар КҮШІНЕ ЕНУІ ЖӘНЕ ҚОЛДАНЫСЫН ТОҚТАТУ

## **КОНВЕНЦИЯНЫҢ ТҮЙІНДЕМЕСІ**

**Атауы және кіріспесі**

## **I ТАРАУ**

## **Конвенцияның қолданылу саласы**

1-бап Қамтылатын тұлғалар

2-бап Қамтылатын салықтар

## **II ТАРАУ**

### **Анықтамалар**

3-бап Жалпы анықтамалар

4-бап Резидент

5-бап Тұрақты өкілдік

## **III ТАРАУ**

### **Кірістерге салық салу**

6-бап Жылжымайтын мүліктен түсетін кіріс

7-бап Кәсіпорынның пайдасы

8-бап Халықаралық теңіз және әуе тасымалдары (А және В нұсқалары)

9-бап Қауымдасқан кәсіпорындар

10-бап Дивидендтер

11-бап Пайыздар

12-бап Роялти

12А бап Техникалық қызметтер үшін сыйақылар

13-бап Капиталдың өсімі

14-бап Тәуелсіз мердігерлердің қызметтері

15-бап Жал бойынша жұмыстан кіріс

16-бап Директорлар мен жоғары лауазымды тұлғалардың сыйақылары

17-бап Артистер мен спортшылар

18-бап Зейнетақылар мен әлеуметтік сақтандыру бойынша төлемдер (А және В нұсқалары)

19-бап Мемлекеттік қызмет

20-бап Оқушылар

21-бап Өзге де кірістер

## **IV ТАРАУ**

### **Капиталға салық салу**

22-бап Капитал

## **V ТАРАУ**

## **Қосарланған салық салуды жою әдістері**

23-бап А Босату әдісі

23-бап В Салықты есепке алу әдісі

## **VI ТАРАУ**

### **Ерекше ережелер**

24-бап Кемсітпеу

25-бап Өзара келісу рәсімі (А және В нұсқалары)

26-бап Ақпарат алмасу

27-бап Салықтар жинауға көмек

28-бап Дипломатиялық миссиялардың мүшелері және консулдық қызметкерлер

29-бап Жеңілдіктерге құқық

## **VII ТАРАУ**

### **Қорытынды ережелер**

30-бап Күшіне енгізу

31-бап Қолданысын тоқтату

## **КОНВЕНЦИЯНЫҢ АТАУЫ**

**("А мемлекеті") мен ("Б мемлекеті") арасындағы кірістер мен капиталға салынатын салықтарға қатысты қосарланған салық салуды жою туралы және салықтарды төлеуден қашу мен жалтарудың алдын алу туралы конвенция**

## **КОНВЕНЦИЯНЫҢ КІРІСПЕСІ<sup>1</sup>**

(А мемлекеті) және (Б мемлекеті),

Өзінің экономикалық қатынастарын одан әрі дамытуды және салық мәселелерінде ынтымақтастықты кеңейтуді қалай отырып,

салықтардан жалтару немесе қашу жолымен (оның ішінде үшінші мемлекеттердің резиденттерінің жанама пайдасы үшін осы Конвенцияда көзделген жеңілдіктерді алуға бағытталған шарттар жасасу жолымен) салық салмау немесе салық салуды азайту үшін мүмкіндіктер жасамай, кірістер мен капиталға салынатын салықтарға қатысты қосарланған салық салуды жою туралы конвенция жасасуға ниет білдіре отырып, төмендегілер туралы уағдаласты:

---

1

Конвенцияның кіріспесі Уағдаласушы мемлекеттердің конституциялық рәсімдеріне сәйкес жасалады.



## **I тарау КОНВЕНЦИЯНЫҢ ҚОЛДАНЫЛУ САЛАСЫ**

### **1-бап**

#### **ҚАМТЫЛАТЫН ТҰЛҒАЛАР**

1. Осы Конвенция Уағдаласушы Мемлекеттердің бірінің немесе екеуінің де резиденттері болып табылатын тұлғаларға қолданылады.

2. Осы Конвенцияның мақсаттары үшін Уағдаласушы Мемлекеттердің кез келгенінің салық заңнамасына сәйкес толық немесе ішінара фискалдық тұрғыдан ашық деп есептелетін заңды тұлға немесе механизм немесе олар арқылы алған кіріс Уағдаласушы мемлекет резидентінің кірісі ретінде, бірақ бұл кіріс осы мемлекет салық салу мақсаттары үшін осы мемлекет резидентінің кірісі ретінде қаралатын дәрежеде ғана қаралады.

3. Осы Конвенция [7-баптың 3-тармағына], 9-баптың 2-тармағына және 19, 20, 23 А [23 В], 24 және 25 А [25 В] және 28-баптарына сәйкес берілетін жеңілдіктерді қоспағанда, Уағдаласушы мемлекеттің өз резиденттеріне салық салуды қозғамайды.

### **2-бап**

#### **ҚАМТЫЛАТЫН САЛЫҚТАР**

1. Осы Конвенция Уағдаласушы мемлекеттің, оның әкімшілік-аумақтық құрылымдарының немесе жергілікті билік органдарының атынан олардың салық салу тәртібіне қарамастан алынатын кірістер мен капиталға салынатын салықтарға қолданылады.

2. Кірістер мен капиталға салынатын салықтар жалпы кіріске, жиынтық капиталға не жылжымалы немесе жылжымайтын мүлікті иеліктен шығару жолымен сатудан түскен пайдаға салынатын салықтарды, кәсіпорындар төлейтін жалақы мен жалақының жалпы сомасына салынатын салықтарды, сондай-ақ капитал өсіміне салынатын салықтарды қоса алғанда, кіріс немесе капитал элементтеріне салынатын барлық салықтар болып есептеледі.

3. Конвенция қолданылатын қолданыстағы қазір бар салықтар, атап айтқанда мыналар болып табылады:

a) (А мемлекетінде): .....

b) (Б мемлекетінде): .....

4. Конвенция қолданыстағы салықтарға қосымша немесе оның орнына Конвенцияға қол қойылған күннен кейін енгізілген кез келген бірдей немесе айтарлықтай дәрежеде ұқсас салықтарға да қолданылады.

## **II тарау АНЫҚТАМАЛАР**

### 3-бап

#### ЖАЛПЫ АНЫҚТАМАЛАР

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

а) "тұлға" деген термин кез келген жеке тұлғаны, компанияны немесе кез келген басқа тұлғалардың жиынтығын білдіреді;

б) "компания" деген термин салық мақсаттары үшін заңды тұлға болып саналатын кез келген заңды тұлғаны немесе кез келген құрылымды білдіреді;

с) "Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің кәсіпорны" және "екінші Уағдаласушы мемлекеттің кәсіпорны" деген терминдер тиісінше Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резидентінің иелігіндегі кәсіпорынды және екінші Уағдаласушы мемлекеттің резидентінің иелігіндегі кәсіпорынды білдіреді;

д) "Халықаралық тасымалдар" деген термин теңіз немесе әуе көлігі тек бір Уағдаласушы мемлекеттегі пункттер арасында ғана пайдаланылатын және теңіз немесе әуе көлігін пайдаланатын кәсіпорын осы мемлекеттің кәсіпорны болып табылмайтын жағдайларды қоспағанда, теңіз немесе әуе көлігімен кез келген тасымалдауды білдіреді ;

е) "құзыретті орган" деген термин мыналарды білдіреді:

i) (А мемлекетінде): .....

ii) (Б мемлекетінде): .....

f) "азамат" деген термин: i) Уағдаласушы мемлекеттердің азаматтығы бар кез келген жеке тұлғаны

ii) қолданыстағы мәртебесі Уағдаласушы мемлекетте қолданылатын заңнамаға негізделген кез келген заңды тұлғаны, серіктестікті немесе бірлестікті білдіреді.

2. Уағдаласушы мемлекеттің кез келген уақытта Конвенцияны қолдануына қатысты , Конвенцияда айқындалмаған кез келген термин, егер контекст бойынша Конвенция қолданылатын салықтардың мақсаттары үшін осы мемлекеттің заңнамасына сәйкес осы уақытта ол өзгеше талап етілмесе, әрі осы мемлекеттің қолданылатын салық заңнамасына сәйкес кез келген мән осы мемлекеттің басқа заңдарына сәйкес осы терминге берілген мәннен басым болады.

### 4-бап

#### РЕЗИДЕНТ

1. Осы Конвенцияның мақсаттары үшін "Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резиденті" деген термин осы мемлекеттің заңнамасының негізінде домицилияға, тұрақты тұратын жеріне, тіркелген жеріне, басқару орнына немесе осыған ұқсас сипаттағы кез келген басқа өлшемшартқа байланысты осы мемлекетте салық салуға жататын кез

келген тұлғаны білдіреді, сондай-ақ осы мемлекетті және оның кез келген әкімшілік-аумақтық құрылымын немесе жергілікті билік органдарын қамтиды. Сонымен бірге, бұл термин осы мемлекеттегі көздерден немесе ондағы капиталдан түсетін кірістерге ғана қатысты осы мемлекетте салық салуға жататын кез келген тұлғаны қамтымайды.

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

а) тұлға өзіне тиесілі тұрақты тұрғылықты жері бар мемлекеттің ғана резиденті болып есептеледі; егер оның екі мемлекетте де өзіне тиесілі тұрақты тұрғылықты жері болса, онда ол өзінің неғұрлым тығыз жеке және экономикалық байланыстары (өмірлік маңызды мүдделер орталығы) мемлекеттің ғана резиденті болып есептеледі;

б) егер адамның өмірлік маңызы бар мүдделері бар мемлекетті анықтау мүмкін болмаса немесе егер мемлекеттердің ешқайсысында оған тиесілі тұрақты тұрғылықты жері болмаса, тұлға әдетте тек өзі тұратын мемлекеттің резиденті болып есептеледі; с) егер тұлға әдетте екі мемлекетте де тұрса немесе бірде-бір мемлекетте тұрмаса ол тек азаматы болып табылатын мемлекеттің резиденті болып саналады;

с) егер тұлға екі мемлекеттің азаматы болып табылса немесе олардың бір де бірінің азаматы болмаса, Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдары бұл мәселені өзара уағдаластық бойынша шешеді.

3. Егер 1-тармақтың ережелеріне сәйкес жеке тұлға болып табылмайтын тұлға Уағдаласушы мемлекеттердің екеуінің де резиденті болып табылса, Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдары өзара келісім бойынша оның іс жүзіндегі басқару орнын, оның инкорпорацияланған немесе өзге де жолмен құрылған орнын, және кез келген басқа тиісті факторларды назарға ала отырып осындай тұлға Конвенцияның мақсаттары үшін резиденті болып саналатын Уағдаласушы мемлекетті анықтауға ұмтылады. Мұндай келісім болмаған жағдайда, Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдары бұл туралы осындай дәрежеде және осындай тәртіппен уағдаласа алатын жағдайларды қоспағанда, мұндай тұлғаның осы Конвенцияда көзделген қандай да бір жеңілдіктерге немесе салықтардан босатуға құқығы болмайды

## **5-бап**

### **ТҰРАҚТЫ ӨКІЛДІК**

1. Осы Конвенцияның мақсаттары үшін "Тұрақты өкілдік" деген термин кәсіпорынның кәсіпкерлік қызметі толық немесе ішінара жүзеге асырылатын тұрақты қызмет орнын білдіреді.

2. "Тұрақты өкілдік" деген термин, атап айтқанда, мыналарды қамтиды:

(a) басқару орны;

(b) филиал;

- (с) кеңсе;
- (d) фабрика;
- (е) шеберхана;
- (f) Шахта, мұнай немесе газ ұнғымасы, карьер немесе табиғи ресурстарды өндірудің кез келген басқа орны.

3. "Тұрақты өкілдік" деген термин мыналарды да қамтиды:

a) құрылыс алаңы, құрылыс, монтаждау немесе құрастыру объектісі немесе олармен байланысты қадағалау қызметі, бірақ мұндай алаңға, объектіге немесе қызметке байланысты жұмыстардың ұзақтығы алты айдан асқан жағдайда ғана;

b) осы мақсат үшін кәсіпорын жалдайтын қызметкерлердің немесе өзге де персоналдың көмегімен консультациялық қызметтерді қоса алғанда, кәсіпорынның қызметтер көрсетуі, бірақ егер осындай сипаттағы қызмет Уағдаласушы мемлекетте жиынтығында кез келген он екі айды құрайтын кезең немесе кезеңдер ішінде жүзеге асырылса ғана (бір немесе сабақтас жоба шеңберінде) мерзімі 183 күннен асады.

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

a) объектілерді тек кәсіпорынға тиесілі бұйымдарды немесе тауарларды сақтау немесе көрсету мақсатында пайдалану;

b) кәсіпорынға тиесілі бұйымдардың немесе тауарлардың қорларын сақтау немесе көрсету мақсатында ғана қоймаға жинақтау;

c) кәсіпорынға тиесілі бұйымдардың немесе тауарлардың қорларын тек басқа кәсіпорынның өңдеу мақсаттары үшін қоймада сақтау;

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

e) кәсіпорынның мүддесінде дайындық немесе көмекші сипаттағы кез келген басқа қызметті жүзеге асыру мақсатында ғана тұрақты кеңсені ұстау;

f) тұрақты кеңсенің жалпы қызметі осындай комбинация нәтижесінде дайындық немесе көмекші сипатқа ие болған жағдайда, (a)–(e) тармақшаларында аталған қызмет түрлерінің кез келген үйлесімі үшін ғана тұрақты кеңсені ұстау.

4.1 4-тармақ, егер нақ сол кәсіпорын немесе онымен тығыз байланысты кәсіпорын нақ сол жерде немесе Уағдаласушы мемлекеттегі басқа да жерде кәсіпкерлік қызметті жүзеге асыратын болса, кәсіпорын пайдаланатын немесе ұстайтын тұрақты қызмет орнына қолданылмайды және:

(a) бұл орын немесе басқа да орын осы баптың ережелеріне сәйкес кәсіпорынның немесе онымен тығыз байланысты кәсіпорынның тұрақты өкілдігін білдіреді, немесе

(b) бір жерде екі кәсіпорын немесе бір және сол кәсіпорын немесе бір-бірімен тығыз байланысты кәсіпорындар екі жерде жүзеге асыратын қызметті біріктірудің нәтижесі болып табылатын жалпы қызмет бір және сол жерде екі кәсіпорын немесе бір және сол кәсіпорын немесе тығыз байланысты кәсіпорындар екі жерде жүзеге асыратын

кәсіпкерлік қызмет болған жағдайда дайындық немесе көмекші сипатта болмайды, біртұтас кәсіпкерлік қызметтің бір бөлігі болып табылатын бірін-бірі толықтыратын функцияларды білдіреді.

5. 1 және 2-тармақтардың ережелеріне қарамастан, бірақ 7-тармақтың ережелерін ескере отырып, қандай да бір тұлға Уағдаласушы мемлекетте кәсіпорынның атынан әрекет етсе, бұл кәсіпорынның осы тұлға кәсіпорын үшін жүзеге асыратын кез келген қызметке қатысты осы мемлекетте тұрақты өкілдігі бар болып есептеледі, егер мұндай тұлға:

(a) әдетте шарттар жасасады немесе әдетте кәсіпорын айтарлықтай өзгертерсіз жасасатын шарттар жасасуға әкелетін басты рөл атқарады және бұл шарттар

(i) кәсіпорынның атынан жасалады, немесе

(ii) меншік құқығын беруге немесе осы кәсіпорынға тиесілі немесе кәсіпорын пайдалануға құқығы бар мүлікті пайдалану құқығын беруге, немесе

(iii) егер ол бизнесті жүргізудің тұрақты орны арқылы жүзеге асырылса (4.1-тармақ қолданылатын бизнесті жүргізудің тұрақты орны болып табылмаса) егер мұндай тұлғаның қызметі 4-тармақта аталған қызметпен шектелмесе, осы кәсіпорынның қызметтер көрсету үшін осы тармақтың ережелеріне сәйкес бизнесті жүргізудің осы тұрақты орнын тұрақты өкілдікке айналдырмас еді; немесе

(b) бұл тұлға әдетте келісімшарттар жасамайды және мұндай келісімшарттардың жасалуына әкелетін басты рөлді атқармайды, бірақ әдетте осы мемлекетте тауарлар немесе бұйымдар қорын ұстайды, олардан сол тұлға кәсіпорын атынан тауарларды немесе бұйымдарды үнемі жеткізеді.

6. Осы баптың алдыңғы ережелеріне қарамастан, бірақ 7-тармақтың ережелерін ескере отырып, қайта сақтандыруды қоспағанда, бір Уағдаласушы мемлекеттің сақтандыру кәсіпорны, егер ол осы екінші мемлекеттің аумағында сыйлықақылар жинаса немесе ондағы тәуекелдерді қандай да бір тұлға арқылы сақтандырса, оның екінші Уағдаласушы мемлекетте тұрақты өкілдігі бар болып есептеледі.

7. Егер бір Уағдаласушы мемлекетте екінші Уағдаласушы мемлекеттің кәсіпорны атынан әрекет ететін тұлға бірінші аталған мемлекетте тәуелсіз агент ретінде кәсіпкерлік қызметпен айналысса және қарапайым кәсіпкерлік қызмет барысында кәсіпорын атынан әрекет етсе, 5 және 6-тармақтар қолданылмайды. Алайда, егер тұлға тек қана немесе онымен тығыз байланысты бір немесе бірнеше кәсіпорынның атынан ғана әрекет етсе, онда ол кез келген осындай кәсіпорынға қатысты осы тармақтың мәні бойынша тәуелсіз агент болып саналмайды.

8. Бір Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатын компанияның екінші Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатын компанияны бақылауға алуы немесе оның бақылауында болуы немесе осы екінші мемлекетте кәсіпкерлік

қызметті жүзеге асыруы фактісі (ол тұрақты өкілдік арқылы немесе өзге де түрде) компаниялардың кез келгені екіншісінің тұрақты өкілдігі болып табылатынын білдірмейді.

9. Осы баптың мақсаттары үшін егер олардың біреуі тікелей немесе жанама түрде екіншісіндегі бенефициарлық қатысу үлесінің 50 пайызынан астамын (немесе компания жағдайында дауыстардың жиынтық санының 50 пайызынан астамын және компания акцияларының құнын немесе компанияның бенефициарлық қатысу үлесін) иеленсе немесе егер басқа тұлға немесе кәсіпорын бенефициарлық қатысу үлесінің 50 пайыздан астамын (немесе компания жағдайында дауыстардың жиынтық санының 50 пайызынан астамын және компания акцияларының құнын немесе компанияның бенефициарлық қатысу үлесін) тікелей немесе жанама түрде иеленсе кез келген жағдайда тұлға немесе кәсіпорын кәсіпорынмен тығыз байланысты болып саналады.

### **III тарау КІРІСТЕРГЕ САЛЫҚ САЛУ**

#### **6-бап**

#### **ЖЫЛЖЫМАЙТЫН МҮЛІКТЕН ТҮСЕТІН КІРІС**

1. Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резиденті екінші Уағдаласушы мемлекеттегі жылжымайтын мүліктен (ауыл шаруашылығынан немесе орман шаруашылығынан түсетін кірісті қоса алғанда) алған кіріске осы екінші мемлекетте салық салынуы мүмкін.

2. "Жылжымайтын мүлік" термині оған осы мүлік орналасқан Уағдаласушы мемлекеттің заңы негізінде берілетін мағынаға ие болады. Кез келген жағдайда, бұл термин жылжымайтын мүлікке жататын мүлікті, ірі қара малды және ауыл шаруашылығы мен орман шаруашылығында қолданылатын жабдықты, жер меншігін құрметтеу туралы жалпы құқықтың ережелері қолданылатын құқықтарды, жылжымайтын мүліктің узуфруктысын және әзірлеме үшін сыйақы ретінде әртүрлі мөлшердегі немесе тіркелген төлемдерге құқықтарды немесе пайдалы қазбалардың, минералдық көздердің және басқа да табиғи ресурстардың кен орындарын игеруге құқықты қамтиды; теңіз, өзен және әуе кемелері жылжымайтын мүлік болып саналмайды.

3. 1-тармақтың ережелері жылжымайтын мүлікті кез келген басқа нысанда тікелей пайдаланудан, жалға беруден немесе пайдаланудан алынатын кіріске қатысты да қолданылады.

4. 1 және 3-тармақтардың ережелері кәсіпорынның жылжымайтын мүліктен түсетін кіріске және тәуелсіз мердігерлердің қызметтерін көрсету үшін пайдаланылатын жылжымайтын мүліктен түсетін қатысты да қолданылады.

#### **7-бап**

## КӘСПОРЫННЫҢ ПАЙДАСЫ

1. Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің кәсіпорнының пайдасына, егер бұл кәсіпорын екінші Уағдаласушы мемлекетте ондағы тұрақты өкілдік арқылы кәсіпкерлік қызметпен айналыспаса ғана, тек осы мемлекетте ғана салық салынуға тиіс. Егер кәсіпорын жоғарыда аталған кәсіпкерлік қызметпен айналысатын болса, онда кәсіпорынның пайдасына басқа мемлекетте, бірақ ол: а) осы тұрақты өкілдіктің; б) осы басқа мемлекетте осы тұрақты өкілдік арқылы сатылған тауарлармен бірдей немесе ұқсас сипаттағы бұйымдарды немесе тауарларды сатудың; немесе с) осы мемлекетте жүзеге асырылатын осы тұрақты өкілдік арқылы жүзеге асырылатын қызметпен бірдей немесе ұқсас сипаттағы басқа кәсіпкерлік қызметтің қайсысына жататындығына байланысты көлемде ғана салық салынуы мүмкін

2. 3-тармақтың ережелері сақталған жағдайда, егер Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің кәсіпорны екінші Уағдаласушы мемлекетте өзінің сонда орналасқан тұрақты өкілдігі арқылы кәсіпкерлік қызметпен айналысатын болса, онда әрбір Уағдаласушы мемлекетте осы тұрақты өкілдікке жеке дербес кәсіпорын ретінде сондай немесе соған ұқсас шарттарда сондай немесе соған ұқсас қызметпен айналыса отырып және өзі тұрақты өкілі болып табылатын кәсіпорынмен мүлде тәуелсіз қатынастарға ие бола отырып, ол үміттенуге болатын пайда жатқызылады.

3. Тұрақты өкілдіктің пайдасын айқындау кезінде басқарушылық және жалпы әкімшілік шығыстарды қоса алғанда, тұрақты өкілдіктің кәсіпкерлік қызмет мүддесі үшін не тұрақты өкілдігі бар мемлекетте не басқа жерде шеккен шығыстарын шегеруге жол беріледі. Алайда, мұндай шегерімге, егер бар болса, кәсіпорынның бас кеңсесіне немесе оның басқа кеңселерінің кез келгеніне роялти, гонорарлар түрінде немесе патенттерді немесе басқа да құқықтарды пайдалануға айырбас ретінде не көрсетілген нақты қызметтер үшін не басқару үшін комиссиялар түрінде, не банк мекемелерін қоспағанда, тұрақты өкілдікке азайтылған ақша сомалары бойынша пайыздар түрінде төлеген (және нақты шығыстарды өтеуге байланысты емес) сомаларға қатысты жол берілмейді. Сол сияқты, тұрақты өкілдіктің пайдасын айқындау кезінде кәсіпорынның бас кеңсесінен немесе оның кез келген басқа кеңселерінен тұрақты өкілдікке роялти, гонорарлар түрінде немесе патенттерді немесе басқа да құқықтарды пайдалануға айырбас ретінде не көрсетілген нақты қызметтер үшін не басқару үшін комиссиялар түрінде, не банк мекемелерін қоспағанда, ақша сомалары бойынша пайыздар түрінде, не басқару үшін, не банк мекемелерін қоспағанда, кәсіпорынның бас кеңсесіне немесе оның кез келген басқа кеңселеріне қарызға берілген ақшалай сомалар бойынша пайыздар түрінде тиесілі (және нақты шығыстарды өтеумен байланысты емес) сомалар есепке алынбайды.

4. Уағдаласушы мемлекетте тұрақты өкілдікке жатқызылатын пайданы кәсіпорын пайдасының жалпы сомасын оның әртүрлі бөлімшелері арасында

пропорционалды бөлу негізінде айқындалатын шамада 2-тармақта осы Уағдаласушы мемлекетке салық салынуға жататын қабылдануы мүмкін сияқты пайданы осындай пропорционалды бөлу жолымен айқындауға ештеңе де кедергі келтірмейді; соған қарамастан пропорционалды бөлудің пайдаланылатын әдісі оның нәтижелері осы бапта қамтылған қағидаттарға сәйкес келетіндей болуы тиіс.

5. Алдыңғы тармақтардың мақсаттары үшін тұрақты өкілдікке жатқызылатын пайда, егер керісінше болу үшін сенімді және жеткілікті себеп болмаса, жылдан жылға бір және сол әдіспен анықталады.

6. Егер пайда осы Конвенцияның басқа баптарында жеке қаралатын кірістің баптарын қамтыса, онда осы баптардың ережелері осы баптың ережелерімен қозғалмайды.

(Ескертпе: Тұрақты өкілдіктің кәсіпорынға арналған бұйымдар мен тауарларды жай ғана сатып алуына байланысты пайданы тұрақты өкілдікке жатқызу керек пе деген мәселе шешілмеген күйінде қалды. Сондықтан оны екіжақты келіссөздер барысында шешу қажет.)

## **8-бап**

### **ХАЛЫҚАРАЛЫҚ ТЕҢІЗ ЖӘНЕ ӘУЕ ТАСЫМАЛДАРЫ**

#### **8-бап (А нұсқасы)**

1. Уағдаласушы мемлекет кәсіпорнының теңіз немесе әуе көлігін халықаралық қатынаста пайдаланудан түскен пайдасына тек осы мемлекетте ғана салық салынуға тиіс.

2. 1-тармақтың ережелері қандай да бір бірлестікке, бірлескен кәсіпорынға немесе коммерциялық тасымалдаулар жөніндегі халықаралық агенттікке қатысудан түскен пайдаға қатысты да қолданылады.

#### **8-бап (Б нұсқасы)**

1. Уағдаласушы мемлекет кәсіпорнының теңіз немесе әуе көлігін халықаралық қатынаста пайдаланудан түскен пайдасына тек осы мемлекетте ғана салық салынуға тиіс.

2. Бір Уағдаласушы мемлекет кәсіпорнының теңіз кемелерін халықаралық қатынаста пайдаланудан түскен пайдасына, егер екінші Уағдаласушы мемлекетте осындай пайдалану нәтижесінде туындайтын кеме қатынасы қызметі кездейсоқ болып табылмаса ғана, осы мемлекетте ғана салық салынуға тиіс. Егер мұндай қызмет кездейсоқ болмаса, онда мұндай пайдаға осы басқа мемлекетте салық салынуы мүмкін. Осы басқа мемлекетте салық салынатын пайда кәсіпорын өзінің кеме қатынасы операцияларынан алған жалпы таза пайданы тиісті бөлу негізінде анықталады. Мұндай



бөлуге сәйкес есептелген салық \_\_\_ пайызға азаяды. (Пайыздық үлес екіжақты келіссөздер барысында белгіленеді).

3. 1-тармақтың ережелері қандай да бір бірлестікке, бірлескен кәсіпорынға немесе коммерциялық тасымалдар жөніндегі халықаралық агенттікке қатысудан түскен пайдаға қатысты да қолданылады.

## **9-бап**

### **ҚАУЫМДАСҚАН КӘСПОРЫНДАР**

#### **1. Егер**

(а) Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің кәсіпорны екінші Уағдаласушы мемлекеттің кәсіпорнын басқаруға, оны немесе оның капиталын бақылауға тікелей немесе жанама қатысса; немесе

(б) бір және сол тұлғалар Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің кәсіпорнын және екінші Уағдаласушы мемлекеттің кәсіпорнын басқаруға, оларды бақылауға немесе олардың капиталына тікелей немесе жанама қатысса, және егер кез-келген жағдайда, осы екі кәсіпорын арасында олардың коммерциялық немесе қаржылық қатынастарында тәуелсіз кәсіпорындардың арасында көзделуі мүмкін жағдайлардан өзгеше шарттар көзделсе немесе белгіленсе, онда мұндай шарттар болмаған кезде осы кәсіпорындардың біреуі алатын, бірақ мұндай шарттардың болуына байланысты алынбаған кез-келген пайда, осы кәсіпорынның пайдасына қосылуы мүмкін және оған тиісті салық салынуы мүмкін.

2. Егер Уағдаласушы мемлекет осы мемлекеттің кәсіпорындарын пайдаға қосса — және тиісті салық салса — осыған байланысты екінші Уағдаласушы мемлекеттің кәсіпорнына осы екінші мемлекетте салық салынатын пайда және осылайша енгізілген пайда аталған мемлекеттердің біріншісінің кәсіпорны алатын пайда болып табылады, егер осы екі кәсіпорын арасындағы қатынастарда көзделген жағдайлар тәуелсіз кәсіпорындар арасында көзделгенге ұқсас болса, онда бұл басқа мемлекет тиісті пайда әкеледі осы пайдаға салынатын салық сомасына тиісті түзету жүргізеді. Мұндай түзетуді айқындау кезінде Конвенцияның басқа да ережелерін тиісінше ескерген жөн және қажет болған жағдайда Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдары бір-бірімен консультация жүргізеді.

3. Егер сот, әкімшілік немесе өзге де құқықтық талқылау нәтижесінде 1-тармақтың негізінде пайданы түзету жөніндегі шаралардың салдарынан тиісті кәсіпорындардың бірі жалғандық, өрескел немқұрайлылық немесе міндеттемелерді қасақана орындамағаны үшін жазалануға жататыны туралы түпкілікті шешім қабылданса, 2-тармақтың ережелері қолданылмайды.

## **10-бап**

## ДИВИДЕНДТЕР

1. Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резиденті болып табылатын компания екінші Уағдаласушы мемлекеттің резидентіне төлейтін дивидендтерге осы екінші мемлекетте салық салынуы мүмкін.

2. Алайда, мұндай дивидендтерге осы мемлекеттің заңнамасына сәйкес дивидендтер төлейтін компания резиденті болып табылатын Уағдаласушы мемлекетте де салық салынуы мүмкін, бірақ егер дивидендтердің меншік иесі — бенефициары екінші Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылса, онда осылайша алынатын салық:

(а) егер меншік иесі — бенефициар дивидендтер төлеу күнін қамтитын 365 күндік кезең ішінде дивидендтер төлейтін компания капиталының кемінде 25 пайызына тікелей иелік ететін компания (серіктестіктен басқа) болып табылса дивидендтердің жалпы сомасының \_\_\_ пайызынан (пайыздық үлес екіжақты келіссөздер арқылы белгіленеді) (осы кезеңді есептеу мақсаттары үшін қосылу немесе бөліп қайта ұйымдастыру, акцияларға иелік ететін немесе дивидендтер төлейтін компаниялар сияқты корпоративтік қайта құрудың тікелей нәтижесі болып табылатын меншіктегі өзгерістер есепке алынбайды);

(б) барлық басқа жағдайларда дивидендтердің жалпы сомасының \_\_\_ пайызынан (пайыздық үлес екіжақты келіссөздер барысында белгіленеді) аспайды.

Осы шектеулерді қолдану тәсілін Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдары өзара уағдаластық бойынша айқындайды. Осы тармақ дивидендтер төленетін компанияның пайдасына салық салуды қозғамайды.

3. Осы бапта пайдаланылатын "дивидендтер" термині акциялардан, "жуиссанс" акцияларынан немесе "жуиссанс" құқықтарынан, тау-кен өндіруші компаниялардың акцияларынан, құрылтай акцияларынан немесе Компанияның міндеттемелері бойынша қандай да бір жауапкершіліксіз оның пайдасының бір бөлігін алуға басқа да құқықтардан алынатын кірісті, сондай-ақ резиденті бөлуді жүзеге асыратын компания болып табылатын мемлекеттің заңдары бойынша акциялардан түсетін кіріс сияқты салық салу режиміне жататын басқа да корпоративтік құқықтардан түсетін кірісті білдіреді.

4. Егер Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резиденті болып табылатын дивидендтердің меншік иесі-бенефициары резиденті дивидендтер төлейтін компания болып табылатын екінші Уағдаласушы мемлекетте ондағы тұрақты өкілдік арқылы кәсіпкерлік қызметпен айналысса немесе осы екінші мемлекетте ондағы тұрақты базасы бар тәуелсіз мердігердің қызметтерін көрсетсе, ал оған қатысты дивидендтер төленетін холдинг іс жүзінде осындай тұрақты өкілдікпен немесе осындай тұрақты базамен байланысты болса 1 және 2-тармақтардың ережелері қолданылмайды. Мұндай жағдайда мән-жайларға байланысты 7-баптың немесе 14-баптың ережелері қолданылады.

5. Егер Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резиденті болып табылатын компания екінші Уағдаласушы мемлекетте пайда немесе кіріс алса, онда мұндай дивидендтер осы басқа мемлекеттің резидентіне төленетін немесе оған қатысты дивидендтер төленетін холдинг іс жүзінде тұрақты өкілдікке немесе осы басқа мемлекетте орналасқан тұрақты базаға байланысты болған жағдайларды қоспағанда, мемлекет компания төлейтін дивидендтерге қандай да бір салық сала алмайды немесе тіпті егер төленетін дивидендтер немесе бөлінбеген пайда толығымен немесе ішінара осы басқа мемлекетте пайда болатын пайдадан немесе кірістен тұрса да, компанияның бөлінбеген пайдасына салық салмайды.

## 11-бап

### ПАЙЫЗДАР

1. Уағдаласушы мемлекеттердің бірінде туындайтын және екінші Уағдаласушы мемлекеттің резидентіне төленетін пайыздарға осы екінші мемлекетте салық салынуы мүмкін.

2. Алайда, мұндай пайыздарға олар пайда болатын Уағдаласушы мемлекетте де осы мемлекеттің заңнамасына сәйкес салық салынуы мүмкін, бірақ егер пайыздардың меншік иесі — бенефициары екінші Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылса, онда осылайша алынатын салық пайыздардың жалпы сомасының \_\_ пайызынан (пайыз екіжақты келіссөздер барысында айқындалады) аспайды. Бұл шектеуді қолдану тәсілін Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдары өзара уағдаластық бойынша айқындайды.

3. Осы бапта пайдаланылатын "пайыздар" термині кепілмен қамтамасыз етілгеніне немесе қамтамасыз етілмегеніне, борышкердің пайдасына қатысу құқығын қамтамасыз еткеніне немесе қамтамасыз етпегеніне қарамастан, барлық түрдегі борыштық талаптар бойынша кірісті және атап айтқанда осындай бағалы қағаздармен, облигациялармен немесе борыштық қолхаттармен байланысты сыйлықақылар мен көтермелеу төлемдерін қоса алғанда, мемлекеттік бағалы қағаздардан және облигациялардан немесе борыштық қолхаттардан түсетін кірісті білдіреді. Осы баптың мақсаттары үшін төлемді кешіктіргені үшін айыппұлдық санкциялар пайыздар болып есептелмейді.

4. 1 және 2-тармақтардың ережелері, егер меншік иесі — Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резиденті болып табылатын пайыздардың бенефициары проценттер пайда болатын екінші Уағдаласушы мемлекетте өзінің тұрақты өкілдігі арқылы кәсіпкерлік қызметпен айналысса немесе осы мемлекетте ондағы тұрақты базасы бар тәуелсіз мердігердің қызметтерін көрсетсе, ал пайыздар төленетін борыштық міндеттеме іс жүзінде: а) осындай тұрақты өкілдікпен немесе осындай

тұрақты базамен немесе b) 7-баптың 1-тармағының тармақшасында аталған кәсіпкерлік қызметпен байланысты болса қолданылмайды. Мұндай жағдайларда мән-жайларға байланысты 7-баптың немесе 14-баптың ережелері қолданылады.

5. Егер төлеуші осы мемлекеттің резиденті болып табылса, пайыздар Уағдаласушы мемлекетте туындайтын болып есептеледі. Алайда, егер пайыздарды төлейтін тұлға, ол Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатынына немесе табылмайтынына қарамастан, Уағдаласушы мемлекетте пайыздар төленетін берешектің себебі болған тұрақты өкілдігі немесе тұрақты базасы болса және бұл пайыздар осындай тұрақты өкілдік немесе осындай тұрақты база есебінен төленсе, онда бұл пайыздар мемлекетте туындайтын болып есептеледі, онда тұрақты өкілдік немесе тұрақты база болады.

6. Егер төлеуші мен меншік иесі-бенефициар арасындағы немесе олардың екеуі мен қандай да бір басқа тұлға арасындағы ерекше қатынастарға байланысты олар төленетін борыштық талапқа байланысты пайыздардың сомасы осындай қатынастар болмаған кезде төлеуші мен меншік иесі-бенефициар арасында келісілуі мүмкін сомадан асып кетсе, онда осы баптың ережелері осы 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 мемлекеттердің бірінде туындайтын және екінші Уағдаласушы мемлекеттің резидентіне төленетін роялтиге осы екінші мемлекетте салық салынуы мүмкін.

2. Алайда, мұндай роялтиге осы мемлекеттің заңнамасына сәйкес олар пайда болатын Уағдаласушы мемлекетте де салық салынуы мүмкін, бірақ егер роялтидің меншік иесі — бенефициары екінші Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылса, онда осылайша алынатын салық роялтидің жалпы сомасының \_\_\_\_\_ пайызынан (пайыз екіжақты келіссөздер барысында айқындалады) аспайды. Бұл шектеуді қолдану тәсілін Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдары өзара уағдаластық бойынша айқындайды.

3. Осы бапта пайдаланылатын "роялти" термині радио және телехабарлары үшін пайдаланылатын кинофильмдерді немесе үлбірлер мен дыбыстық жазбаларды, патенттерді, сауда белгілерін, сызбаларды немесе модельдерді, жоспарларды, құпияға жатқызылған формулаларды немесе процестерді қоса алғанда, әдебиеттің, өнердің және ғылыми жұмыстың кез келген туындысына авторлық құқықтарды пайдаланғаны немесе өнеркәсіптік, коммерциялық немесе ғылыми жабдықты пайдаланғаны үшін немесе

өнеркәсіптік, коммерциялық немесе ғылыми тәжірибеге қатысты ақпарат үшін сыйақы ретінде алынған кез келген түрдегі төлемдерді білдіреді.

4. 1 және 2-тармақтардың ережелері, егер меншік иесі — Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резиденті болып табылатын роялти бенефициары роялти пайда болатын екінші Уағдаласушы мемлекетте өзінің тұрақты өкілдігі арқылы кәсіпкерлік қызметпен айналысса немесе осы мемлекетте ондағы тұрақты базадан тәуелсіз мердігердің қызметтерін көрсетсе, ал оған қатысты роялти төленетін құқық немесе мүлік іс жүзінде: а) осындай тұрақты өкілдікпен немесе осындай тұрақты базамен немесе б) 7-баптың 1-тармағының тармақшасында аталған кәсіпкерлік қызметпен байланысты болса қолданылмайды. Мұндай жағдайларда мән-жайларға байланысты 7-баптың немесе 14-баптың ережелері қолданылады.

5. Егер төлеуші осы мемлекеттің резиденті болып табылса, роялти Уағдаласушы мемлекетте туындайтын болып есептеледі. Алайда, егер роялти төлейтін тұлғаның Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатынына немесе табылмайтынына қарамастан, Уағдаласушы мемлекетте роялти төлеу туралы міндеттеменің туындауына себеп болған тұрақты өкілдігі немесе тұрақты базасы болса және бұл роялти осындай тұрақты өкілдік немесе осындай тұрақты база есебінен төленсе, онда бұл роялти онда тұрақты өкілдік немесе тұрақты база болатын мемлекетте туындайтын болып есептеледі.

6. Егер төлеуші мен меншік иесі-бенефициар арасындағы немесе олардың екеуі және қандай да бір басқа тұлға арасындағы ерекше қатынастарға байланысты оларға қатысты төленетін пайдалануға, құқыққа немесе ақпаратқа байланысты роялти сомасы мұндай қатынастар болмаған кезде төлеуші мен меншік иесі-бенефициар арасында келісілуі мүмкін сомадан асып кетсе, онда осы баптың ережелері тек осы соңғы сомаға қолданылады. Мұндай жағдайда төлемдердің артық бөлігіне осы Конвенцияның басқа ережелері тиісті түрде ескеріле отырып, әрбір Уағдаласушы мемлекеттің заңнамасына сәйкес салық салынуға жатады.

## **12А бап**

### **ТЕХНИКАЛЫҚ ҚЫЗМЕТТЕР ҮШІН СЫЙАҚЫ**

1. Бір Уағдаласушы мемлекетте туындайтын және екінші Уағдаласушы мемлекеттің резидентіне төленетін техникалық қызметтер үшін сыйақыларға осы екінші мемлекетте салық салынуы мүмкін.

2. Алайда, 14-баптың ережелеріне қарамастан және 8, 16 және 17-баптардың ережелерін ескере отырып, Уағдаласушы мемлекетте туындайтын техникалық қызметтер үшін алымдарға олар пайда болатын Уағдаласушы мемлекетте және осы мемлекеттің заңнамасына сәйкес салық салынуы мүмкін, бірақ егер алымдардың меншік иесі - бенефициары екінші Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылса,

осылайша алынатын салық алымдардың жалпы сомасының \_\_\_ пайызынан аспауы тиіс [пайыз екіжақты келіссөздер арқылы белгіленеді].

3. Осы бапта пайдаланылатын "техникалық қызметтер үшін сыйақы" термині, егер төлем жүргізілмесе, басқарушылық, техникалық немесе консультациялық сипаттағы кез келген қызметке ақы төлеу есебінен:

- (a) төлем жүргізетін тұлғаның қызметкеріне;
- (b) оқу орнында оқытқаны немесе оқу орнында оқығаны үшін; немесе
- (c) жеке тұлғаларға жеке пайдалануға арналған қызметтер үшін кез келген төлемді білдіреді.

4. Егер бір Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатын техникалық қызметтер үшін төлемақының меншік иесі - бенефициары осы екінші мемлекетте орналасқан тұрақты өкілдік арқылы техникалық қызметтер үшін төлем туындайтын екінші Уағдаласушы мемлекетте кәсіпкерлік қызметті жүзеге асырса немесе басқа Уағдаласушы мемлекетте осы басқа мемлекетте орналасқан тұрақты базасы бар тәуелсіз жеке қызметтер көрсетсе, 1 және 2-тармақтардың ережелері қолданылмайды және техникалық қызметтер үшін сыйақылар:

- (a) осындай тұрақты өкілдікпен немесе тұрақты базамен, немесе
- (b) 7-баптың 1-тармағының (c) тармақшасында көрсетілген кәсіпкерлік қызметпен байланысты.

Мұндай жағдайларда мән-жайларға байланысты 7-баптың немесе 14-баптың ережелері қолданылады.

5. Осы баптың мақсаттары үшін, 6-тармақты ескере отырып, егер төлеуші осы мемлекеттің резиденті болып табылса немесе осы тұлғаның Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатынына немесе табылмайтынына қарамастан, сыйақы төлеуші тұлғаның Уағдаласушы мемлекетте сыйақы төлеу бойынша міндеттеме оларға байланысты туындаған тұрақты өкілдігі немесе тұрақты базасы болса, техникалық қызметтер үшін сыйақылар Уағдаласушы мемлекетте туындайды деп есептеледі және бұл жағдайда төлем бойынша міндеттеме осы тұрақты өкілдікке немесе тұрақты базаға жүктеледі.

6. Осы баптың мақсаттары үшін, егер төлеуші осы мемлекеттің резиденті болып табылса және осы екінші мемлекетте орналасқан тұрақты өкілдік арқылы екінші Уағдаласушы мемлекетте кәсіпкерлік қызметті жүзеге асырса немесе осы екінші мемлекетте орналасқан тұрақты база арқылы тәуелсіз жеке қызметтер көрсетсе, техникалық қызметтер үшін сыйақы Уағдаласушы мемлекетте туындамайды деп есептеледі, және сыйақы төлеу жөніндегі осындай міндеттемені осы тұрақты өкілдік немесе тұрақты база жабады.

7. Егер техникалық қызметтер үшін сыйақы төлеуші мен меншік иесі - бенефициар арасындағы немесе олардың екеуі де және қандай да бір басқа тұлға арасындағы ерекше қатынастарға байланысты ол үшін төленетін қызметтерді ескергендегі сыйақы

сомасы мұндай қатынастар болмаған кезде төлеуші мен меншік иесі-бенефициар келісетін сомадан асып кетсе, осы баптың ережелері тек соңғы аталған сомаға ғана қолданылады. Бұл жағдайда сыйақының артық бөлігі осы Конвенцияның басқа ережелерін тиісті түрде ескере отырып әрбір Уағдаласушы мемлекеттің заңнамасына сәйкес салық салынатын болып қалады.

## **13-бап**

### **КАПИТАЛДЫҢ ӨСІМІ**

1. Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резиденті 6-бапта аталған және екінші Уағдаласушы мемлекеттегі жылжымайтын мүлікті иеліктен шығару жолымен өткізуден алған өсімге осы екінші мемлекетте салық салынуы мүмкін.

2. Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің кәсіпорны екінші Уағдаласушы мемлекетте иеленген тұрақты өкілдікке тиесілі кәсіпорын мүлкінің бір бөлігін құрайтын жылжымалы мүлікті немесе осындай тұрақты өкілдікті иеліктен шығарудан туындайтын өсімді қоса алғанда, тәуелсіз дербес қызметтер көрсету үшін екінші Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резидентіне берілген тұрақты базаға жататын жылжымалы мүлікті иеліктен шығарудан түсетін өсім (жалғыз немесе бүкіл кәсіпорынмен бірге) немесе осындай тұрақты база, осы басқа мемлекетте салық салынуы мүмкін.

3. Теңіз немесе әуе кемелерін халықаралық қатынаста пайдаланатын Уағдаласушы мемлекеттің кәсіпорны осындай теңіз немесе әуе кемелерін немесе осындай теңіз немесе әуе кемелерін пайдалануға жататын жылжымалы мүлікті иеліктен шығарудан алатын пайдаға тек осы мемлекетте ғана салық салынуға тиіс.

4. Бір Уағдаласушы мемлекеттің резиденті серіктестіктегі немесе трасттағы үлестер сияқты акцияларды немесе салыстырмалы мүдделерді иеліктен шығарудан алатын пайдаға, егер 365 күн ішіндегі иеліктен шығарудың алдындағы кез келген уақытта осы акциялар немесе салыстырмалы мүдделер өз құнының 50 пайызынан астамын тікелей немесе жанама түрде 6-бапта анықталғандай осы басқа мемлекетте орналасқан жылжымайтын мүліктен алса, басқа Уағдаласушы мемлекетте салық салынуы мүмкін.

5. Бір Уағдаласушы мемлекеттің резиденті 4-тармақ қолданылатынды қоспағанда, басқа Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатын серіктестіктегі немесе трасттегі үлестер сияқты компания акцияларын немесе салыстырмалы мүдделерді иеліктен шығару нәтижесінде алған пайда, егер иеліктен шығарушы тарап 365 күн ішінде мұндай иеліктен шығару алдындағы кез келген уақытта осы компанияның немесе ұйым капиталының кемінде \_\_\_ пайызын (пайыз екіжақты келіссөздер арқылы белгіленеді) тікелей немесе жанама түрде иеленсе, осы басқа мемлекетте оған салық салынуы мүмкін.

6. 1, 2, 3, 4 және 5-тармақтарда аталғаннан басқа кез келген мүлікті иеліктен шығарудан түскен пайдаға резиденті иеліктен шығарушы тұлға болып табылатын Уағдаласушы мемлекетте ғана салық салынуға тиіс.

## **14-бап**

### **ТӘУЕЛСІЗ МЕРДІГЕРЛЕРДІҢ ҚЫЗМЕТТЕРІ**

1. Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резиденті кәсіптік қызметтер көрсеткені немесе тәуелсіз сипаттағы қызметтің басқа түрлерін жүзеге асырғаны үшін алған кіріске тек осы мемлекетте ғана салық салынуға тиіс, мұндай кіріске екінші Уағдаласушы мемлекетте де салық салынуы мүмкін мынадай мән-жайларды қоспағанда:

(а) егер екінші Уағдаласушы мемлекетте оған өз қызметін жүзеге асыру мақсаттары үшін тұрақты база ұдайы берілсе; бұл жағдайда осы екінші Уағдаласушы мемлекетте осы тұрақты базаны пайдалана отырып алынған кіріске дейінгі бөлікке ғана салық салынуы мүмкін; немесе

(б) егер оның тиісті қаржы жылында басталатын немесе аяқталатын кез келген он екі айлық кезең ішінде екінші Уағдаласушы мемлекетте болу мерзімі немесе мерзімдері жиынтығында 183 күн немесе одан да көп болса; бұл жағдайда осы басқа мемлекетте осы мемлекеттегі қызметінен алынған кірістің бір бөлігіне ғана салық салынуы мүмкін.

2. "Кәсіби қызметтер" термині, атап айтқанда, тәуелсіз ғылыми, әдеби, артистік, білім беру немесе оқытушылық қызметті, сондай-ақ дәрігерлердің, заңгерлердің, инженерлердің, сәулетшілердің, стоматологтардың және бухгалтерлердің тәуелсіз қызметін қамтиды.

## **15-бап**

### **ЖАЛДАУ БОЙЫНША ЖҰМЫСТАН ТҮСЕТІН КІРІС**

1. 16, 18 және 19-баптардың ережелері сақталған жағдайда, Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резиденті жалдау бойынша жұмысына байланысты алатын жалақыға, еңбекақыға және басқа да осыған ұқсас сыйақы түрлеріне, егер жалдау бойынша жұмыс екінші Уағдаласушы мемлекетте жүзеге асырылмаса, тек осы мемлекетте ғана салық салынуға тиіс. Егер жалдау жұмысы дәл осылай жүзеге асырылса, онда ол үшін алынған сыйақыға осы басқа мемлекетте салық салынуы мүмкін.

2. 1-тармақтың ережелеріне қарамастан, Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резиденті екінші Уағдаласушы мемлекетте жүзеге асырылатын жалдау бойынша жұмысы үшін алған сыйақыға, аталған мемлекеттердің біріншісінде ғана салық салынуға тиіс, егер:



а) тиісті қаржы жылында басталатын немесе аяқталатын кез келген он екі айлық кезең ішінде алушының осы басқа мемлекетте болу мерзімі немесе мерзімдері жиынтығында 183 күннен аспаса; және

б) сыйақыны жұмыс беруші немесе басқа мемлекеттің резиденті болып табылмайтын жұмыс берушінің атынан төленсе; және

с) сыйақы жұмыс берушінің басқа мемлекеттегі тұрақты өкілдігі немесе тұрақты базасы есебінен төленбейді.

3. Осы баптың алдыңғы ережелеріне қарамастан, бір Уағдаласушы мемлекеттің резиденті екінші Уағдаласушы мемлекеттің шегінде ғана пайдаланылатын теңіз немесе әуе кемесінің бортында емес, халықаралық қатынаста пайдаланылатын теңіз немесе әуе кемесінің бортында жүзеге асырылатын теңіз немесе әуе кемесінің штаттық экипажының мүшесі ретінде жалдау жөніндегі жұмысқа қатысты алатын сыйақы тек аталған бірінші мемлекетте ғана салық салуға жатады.

## **16-бап**

### **ДИРЕКТОРЛАР МЕН ЖОҒАРЫ ЛАУАЗЫМДЫ ТҰЛҒАЛАРДЫҢ СЫЙАҚЫЛАРЫ**

1. Екінші Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатын компанияның директорлар кеңесінің мүшесі ретінде Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резиденті алатын директорлардың сыйақыларына және басқа да осыған ұқсас төлемдерге осы екінші мемлекетте салық салынуы мүмкін.

2. Екінші Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатын компанияда жоғары басшылық лауазымды атқаратын лауазымды тұлға ретінде Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резиденті алатын жалақыға, еңбекақыға және басқа да осыған ұқсас сыйақы түрлеріне осы екінші мемлекетте салық салынуы мүмкін.

## **17-бап**

### **ОЙЫН-САУЫҚ ҚЫЗМЕТКЕРЛЕРІ МЕН СПОРТШЫЛАР**

1. 14 және 15-баптардың ережелеріне қарамастан, Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резиденті орындаушылық өнердің кәсіби өкілі, мысалы, театр, кино, радио немесе теледидар әртісі, музыкант немесе спортшы ретінде екінші Уағдаласушы мемлекетте жүзеге асырылатын тиісті сападағы өзінің жеке қызметінен алатын кірістерге осы екінші мемлекетте салық салынуы мүмкін.

2. Егер орындаушылық өнердің кәсіби өкілі немесе спортшы өзінің тиісті сапасында жүзеге асыратын дербес қызметтен түсетін кірісті өзі емес, басқа адам алса, онда 7, 14 және 15-баптардың ережелеріне қарамастан, мұндай кіріске орындаушылық өнердің кәсіби өкілінің немесе спортшының қызметі жүзеге асырылатын Уағдаласушы мемлекетте салық салынуы мүмкін.

## **18-бап**

### **ЗЕЙНЕТАҚЫ ЖӘНЕ ӘЛЕУМЕТТІК САҚТАНДЫРУ ТӨЛЕМДЕРІ**

#### **18-бап (А нұсқасы)**

1. 19-баптың 2-тармағының ережелері сақталған жағдайда, бұрын еңбек қызметі үшін өтемақы тәртібімен Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резидентіне төленетін зейнетақылар мен басқа да осыған ұқсас сыйақыларға тек осы мемлекетте ғана салық салынуға тиіс.

2. 1-тармақтың ережелеріне қарамастан, Уағдаласушы мемлекеттің әлеуметтік сақтандыру жүйесінің, оның әкімшілік-аумақтық құрылымының немесе жергілікті билік органдарының бір бөлігі болып табылатын мемлекеттік бағдарлама шеңберінде төленетін зейнетақылар мен басқа да төлемдерге тек осы мемлекетте ғана салық салынады.

#### **18-бап (В нұсқасы)**

1. 19-баптың 2-тармағының ережелері сақталған жағдайда, бұрынғы еңбек қызметі үшін өтемақы төлеу тәртібімен Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резидентіне төленетін зейнетақыға және басқа да осыған ұқсас сыйақыға осы мемлекетте салық салынуы мүмкін.

2. Алайда, егер төлемді осы басқа мемлекеттің резиденті немесе ондағы тұрақты өкілдік жүргізсе, мұндай зейнетақыларға және басқа да осыған ұқсас сыйақыларға екінші Уағдаласушы мемлекетте де салық салынуы мүмкін.

3. 1 және 2-тармақтардың ережелеріне қарамастан, Уағдаласушы мемлекеттің әлеуметтік сақтандыру жүйесінің, оның әкімшілік-аумақтық құрылымының немесе жергілікті билік органдарының бір бөлігі болып табылатын мемлекеттік бағдарлама шеңберінде төленетін зейнетақылар мен басқа да төлемдерге тек осы мемлекетте ғана салық салынуға тиіс.

## **19-бап**

### **МЕМЛЕКЕТТІК ҚЫЗМЕТ**

1. а) Уағдаласушы мемлекет, оның әкімшілік-аумақтық құрылымы немесе жергілікті билік органы жеке тұлғаға осы мемлекетке, оның әкімшілік-аумақтық құрылымына немесе билік органына көрсететін қызметтері үшін төлейтін жалақы, еңбекақы және басқа да осыған ұқсас сыйақыға тек осы мемлекетте ғана салық салынуға тиіс.

б) алайда, мұндай жалақыға, еңбекақыға және басқа да осыған ұқсас сыйақыға, тек осы мемлекетте көрсетілсе, тек екінші Уағдаласушы мемлекетте ғана салық салынады, егер қызметтер:

осы басқа мемлекетте көрсетілсе, ал жеке тұлға осы мемлекеттің резиденті болып табылса, және:

- i) осы мемлекеттің азаматы болып табылса; немесе
- ii) қызмет көрсету мақсатында ғана осы мемлекеттің резиденті болмаса.

2. а) 1-тармақтың ережелеріне қарамастан, Уағдаласушы мемлекет, оның әкімшілік-аумақтық құрылымы немесе жергілікті билік органы не олар құрған қорлар есебінен жеке тұлғаға осы мемлекетке, оның әкімшілік-аумақтық құрылымына немесе билік органына көрсеткен қызметтері үшін төлейтін зейнетақылар мен басқа да осыған ұқсас сыйақыларға тек осы мемлекетте ғана салық салынуға тиіс.

б) Алайда, егер осы жеке тұлға осы басқа мемлекеттің резиденті немесе 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 құрылымы немесе жергілікті билік органы жүзеге асыратын кәсіпкерлік қызметке байланысты көрсетілген қызметтерге қатысты жалақыға, еңбекақыға, зейнетақыға және басқа да осыған ұқсас сыйақыға қолданылады.

## **20-бап**

### **ОҚУШЫЛАР**

Уағдаласушы мемлекеттердің біріне келу қарсаңында екінші Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болған және аталған мемлекеттердің біріншісінде тек оқу немесе кәсіптік даярлық мақсатында болған оқушының, тағылымдамашының немесе практиканттың тұруына, оқуына немесе кәсіптік даярлығына ақы төлеу мақсатында алынатын төлемдер осындай төлемдер осы мемлекеттен тыс көздерден жүргізілген жағдайда осы екінші мемлекетте салық салуға жатпайды.

## **21-бап**

### **ӨЗГЕ ДЕ КІРІСТЕР**

1. Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резиденті кірістерінің пайда болған жеріне қарамастан, осы Конвенцияның алдыңғы баптарында қаралмайтын баптарына тек осы мемлекетте ғана салық салынуға тиіс.

2. Егер мұндай кірісті алушы Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резиденті бола отырып, екінші Уағдаласушы мемлекетте өзінің тұрақты өкілдігі арқылы кәсіпкерлік қызметпен айналысса немесе осы екінші мемлекетте тұрақты өкілдігі бар тұрақты

базаны иеленетін тәуелсіз мердігердің қызметтерін көрсетсе онда, ал оларға қатысты кіріс төленетін құқық немесе мүлік, іс жүзінде осындай тұрақты өкілдікпен немесе осындай тұрақты базамен байланысты болса 1-тармақтың ережелері 6-баптың 2-тармағында айқындалғандай, жылжымайтын мүліктен түсетін кірістен басқа кіріске қатысты қолданылмайды. Бұл жағдайда мән-жайларға байланысты 7-баптың немесе 14-баптың ережелері қолданылады.

3. Осы Конвенцияның алдыңғы баптарында қаралмаған және екінші Уағдаласушы мемлекетте туындайтын Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резиденті кірістерінің 1 және 2-тармақтарының ережелеріне қарамастан, осы екінші мемлекетте де салық салынуы мүмкін.

## **IV тарау КАПИТАЛҒА САЛЫҚ САЛУ**

### **22-бап**

#### **КАПИТАЛ**

1. 6-бапта сөз болатын Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резидентіне тиесілі және екінші Уағдаласушы мемлекеттегі жылжымайтын мүлік түріндегі капиталға осы екінші мемлекетте салық салынуы мүмкін.

2. Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің кәсіпорны екінші Уағдаласушы мемлекетте иеленген тұрақты өкілдікке тиесілі кәсіпорын мүлкінің бір бөлігін құрайтын жылжымалы мүлік немесе тәуелсіз мердігердің қызметтерін көрсету мақсаттары үшін екінші Уағдаласушы мемлекетте Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резидентіне берілген тұрақты базаға жататын жылжымалы мүлік түріндегі капиталға осы екінші мемлекетте салық салынуы мүмкін.

3. Осындай теңіз немесе әуе кемелері және осындай теңіз немесе әуе кемелері пайдаланылуға жататын жылжымалы мүлік ұсынған теңіз немесе әуе кемелерін халықаралық қатынаста пайдаланатын бір Уағдаласушы мемлекет кәсіпорнының капиталына тек осы мемлекетте ғана салық салынуға тиіс.

[4. Бір Уағдаласушы мемлекетте резиденттігі бар тұлға капиталының барлық басқа элементтеріне тек осы мемлекетте ғана салық салынуға тиіс].

(Уағдаласушы мемлекет резиденті капиталының барлық басқа элементтеріне салық салу туралы мәселе екіжақты келіссөздер барысында шешіледі. Егер келіссөздерге қатысушы тараптар Конвенцияға капиталға салық салу туралы бапты енгізуді шешсе, көрсетілгендей олар 4-тармақтың тұжырымдамасын немесе салық салуды капитал орналасқан мемлекеттің қалауына қалдыратын тұжырымдаманы қолдану керектігін анықтауы керек).

## **V ТАРАУ ҚОСАРЛАНҒАН САЛЫҚ САЛУДЫ ЖОЮ ӘДІСТЕРІ**

## **23 А бап**

### **БОСАТУ ӘДІСІ**

1. Егер Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резиденті осы Конвенцияның ережелеріне сәйкес екінші Уағдаласушы мемлекетте салық салынуы мүмкін кірісті алса немесе капиталды иеленсе (бұл ережелер осы екінші мемлекетте салық салуға жол беретін жағдайларды қоспағанда, кіріс осы мемлекеттің резиденті алған кіріс болып табылатындықтан немесе капитал сондай-ақ осы мемлекеттің резидентіне тиесілі капитал болып табылады), 2 және 3-тармақтардың ережелері сақталған жағдайда аталған мемлекеттердің біріншісі, мұндай кірісті немесе капиталды салықтан босатады.

2. Егер Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резиденті 10, 11, 12 және 12А-баптардың ережелеріне сәйкес екінші Уағдаласушы мемлекетте салық салынуы мүмкін кіріс баптарын алса, онда аталған мемлекеттердің біріншісі осы резиденттің кірісіне салынатын салықтан осы екінші мемлекетте төленетін салық сомасына баламалы соманы шегеруге мүмкіндік береді. Алайда, мұндай шегерім сомасы шегерім жүзеге асырылғанға дейін есептелген салықтың осы басқа мемлекетте алынған кірістің баптарына жататын бөлігінен аспауға тиіс.

3. Егер осы Конвенцияның қандай да бір ережесіне сәйкес Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резиденті алған кіріс немесе оған тиесілі капитал осы мемлекетте салықтан босатылса, онда мұндай мемлекет соған қарамастан осы резиденттің кірісінің немесе капиталының қалған бөлігіне салынатын салық сомасын есептеу кезінде салықтан босатылған кірісті немесе капиталды назарға ала алады.

4. Егер екінші Уағдаласушы мемлекет осындай кірісті немесе капиталды салықтан босату үшін осы Конвенцияның ережелерін қолданса немесе мұндай кіріске 10, 11, 12 немесе 12А-баптың 2-тармағының ережелерін қолданса, 1-тармақтың ережелері Уағдаласушы мемлекеттің резиденті алған кіріске немесе оған тиесілі капиталға қолданылмайды; соңғы жағдайда аталған мемлекеттердің біріншісі 2-тармақта көзделген салықты шегеруге рұқсат береді.

## **23 В бап**

### **САЛЫҚТЫ ЕСЕПКЕ АЛУ ӘДІСІ**

1. Егер Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резиденті осы Конвенцияның ережелеріне сәйкес екінші Уағдаласушы мемлекетте салық салынуы мүмкін кіріс алса немесе капиталға иелік етсе (бұл ережелер кіріс осы мемлекеттің резиденті алған кіріс болып табылатындықтан немесе капитал да осы мемлекеттің резиденті алған кіріс болып табылатындықтан немесе капитал да осы мемлекеттің резидентіне тиесілі капитал болып табылатындықтан осы екінші мемлекетте салық салуға жол беретін жағдайларды қоспағанда), онда аталған мемлекеттердің біріншісі осы резиденттің

табыс салығынан осы басқа мемлекетте төленген табыс салығының баламалы сомасына тең соманы шегеруге; және осы резиденттің капитал салығынан осы басқа мемлекетте төленген капитал салығының сомасына баламалы соманы шегеруге мүмкіндік береді. Алайда, кез-келген жағдайда, мұндай шегерімнің сомасы мән-жайларға байланысты осы басқа мемлекетте салық салуға жататын кіріске немесе капиталға жататын шегерім жүзеге асырылғанға дейін есептелген табыс салығының немесе капиталға салынатын салықтың бір бөлігінен аспауға тиіс.

2. Егер осы Конвенцияның қандай да бір ережесіне сәйкес Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резиденті алған кіріс немесе оған тиесілі капитал осы мемлекетте салықтан босатылса, онда мұндай мемлекет, соған қарамастан, осы резиденттің кірісінің немесе капиталының қалған бөлігіне салынатын салық сомасын есептеу кезінде салықтан босатылған кіріс немесе капитал назарға алынады.

## **VI тарау ЕРЕКШЕ ЕРЕЖЕЛЕР**

### **24-бап**

#### **КЕМСІТПЕУШЛІК**

1. Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің азаматтары екінші Уағдаласушы мемлекетте салық салуға ұшырамауға тиіс немесе оларға салық салумен байланысты өзге немесе неғұрлым ауыр сипаттағы қандай да бір талаптар және осындай жағдайларда осы басқа мемлекеттің азаматтарына, атап айтқанда резиденттікке қатысты қолданылатын немесе қолданылуы мүмкін тиісті талаптар қойылмауға тиіс. 1-баптың ережелеріне қарамастан, бұл ереже Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің немесе екеуінің де резиденті болып табылмайтын адамдарға қатысты да қолданылады.

2. Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резиденті болып табылатын азаматтығы жоқ адамдар Уағдаласушы мемлекеттердің ешқайсысында салық салуға ұшырамауға тиіс немесе оларға салық салумен байланысты салық салумен салыстырғанда өзге немесе неғұрлым ауыр сипаттағы қандай да бір талаптар және осындай жағдайларда, атап айтқанда резиденттікке қатысты тиісті мемлекеттің азаматтарына қолданылатын немесе таралуы мүмкін тиісті талаптар қойылмауға тиіс.

3. Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің кәсіпорны екінші Уағдаласушы мемлекетте иеленетін тұрақты өкілдікке салық салу осы екінші мемлекетте осындай қызметті жүзеге асыратын осы екінші мемлекеттің кәсіпорындарына салық салудан кем болмауға тиіс. Бұл ереже Уағдаласушы мемлекеттердің бірі екінші Уағдаласушы мемлекеттің резиденттеріне өзінің резиденттеріне беретін азаматтық мәртебесі немесе отбасылық міндеттері негізінде салық салу мақсаттары үшін қандай да бір жеке жеңілдіктер, жәрдемақылар мен жеңілдіктер беруді міндеттейтін ретінде түсіндірілмеуге тиіс.

4. 9-баптың 1-тармағының, 11-баптың 6-тармағының немесе 12-баптың 6-тармағының ережелері қолданылатын жағдайларды қоспағанда, Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің кәсіпорны екінші Уағдаласушы мемлекеттің резидентіне жүргізетін пайыздар, роялти және басқа да төлемдер осындай кәсіпорынның салық салынатын пайдасын айқындау мақсаттары үшін олар аталған мемлекеттердің біріншісінің резидентіне төленгендей шарттарда шегерілуге тиіс. Сол сияқты Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің кәсіпорнының екінші Уағдаласушы мемлекеттің резидентіне осындай кәсіпорынның салық салынатын капиталын айқындау мақсаттары үшін кез келген берешегі аталған мемлекеттердің біріншісінің резидентіне тиесілі сияқты шарттарда шегерілуге тиіс.

5. Капиталы екінші Уағдаласушы мемлекеттің бір немесе бірнеше резидентіне толық немесе ішінара тиесілі не олар сол капиталды тікелей немесе жанама түрде бақылайтын Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің кәсіпорындары аталған мемлекеттердің біріншісінде салық салуға жатпайды немесе оларға салық салуға байланысты қандай да бір талаптар қойылмауға немесе аталған мемлекеттердің біріншісінің басқа да ұқсас кәсіпорындарына қолданылатын салық салумен және тиісті талаптармен салыстырғанда, өзге немесе неғұрлым ауыртпалықты сипаттағы талаптар қойылмауға тиіс.

6. 2-баптың ережелеріне қарамастан осы баптың ережелері кез келген түрдегі және сипаттағы салықтарға қатысты қолданылады.

## **25-бап**

### **ӨЗАРА КЕЛІСУ РӘСІМІ**

#### **25-бап (А нұсқасы)**

1. Егер қандай да бір тұлға Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің немесе екеуінің де іс-әрекеттерінің нәтижесінде осы Конвенцияның ережелеріне сәйкес келмейтін салық салынады немесе салынды деп есептесе, бұл тұлға осы мемлекеттердің ішкі құқығымен қамтамасыз етілетін құқықтық қорғау құралдарына қарамастан, өз ісін өзі резиденті болып табылатын Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органының немесе егер оның ісі 24-баптың 1-тармағының қолданысына жатса, ол азаматы болып табылатын Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органының қарауына бере алады. Іс нәтижесінде осы Конвенцияның ережелеріне сәйкес келмейтін салық салу орын алған іс-әрекеттер туралы алғашқы хабарлама жасалған сәттен бастап үш жыл ішінде қарауға ұсынылуға тиіс.

2. Құзыретті орган осы Конвенцияға сәйкес келмейтін салық салуды болдырмау мақсатында, егер оған ұсынылған қарсылықтарды негізді деп санаса және егер ол өзі қанағаттанарлық шешім қабылдауға қабілетсіз болса, істі екінші Уағдаласушы

мемлекеттің құзыретті органымен өзара келісім бойынша шешуге күш салады. Қол жеткізілген кез келген келісім Уағдаласушы мемлекеттердің ішкі құқығында көзделген мерзімдерге қарамастан іске асырылады.

3. Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдары осы Конвенцияны түсіндіруге немесе қолдануға байланысты туындайтын кез келген қиындықтарды немесе күмәндерді өзара келісім бойынша шешуге күш салады. Олар сондай-ақ осы Конвенцияда көзделмеген жағдайларда қосарланған салық салуды жоюға қатысты бір-бірімен консультация өткізе алады.

4. Алдыңғы тармақтардың рухында келісімге қол жеткізу мақсатында Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдары бір-бірімен, оның ішінде өздерінен немесе олардың өкілдерінен тұратын бірлескен Комиссия шеңберінде тікелей қарым-қатынас жасай алады. Құзыретті органдар консультациялар барысында осы бапта көзделген өзара келісу рәсімін іске асырудың тиісті екіжақты рәсімдерін, шарттарын, тәсілдері мен әдістерін әзірлейді.

## **25-бап (В нұсқасы)**

1. Егер қандай да бір тұлға Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің немесе екеуінің де іс-әрекеттерінің нәтижесінде осы Конвенцияның ережелеріне сәйкес келмейтін салық салынады немесе салынды деп есептесе, бұл тұлға осы мемлекеттердің ішкі құқығымен қамтамасыз етілетін құқықтық қорғау құралдарына қарамастан, өз ісін өзі резиденті болып табылатын Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органының немесе егер оның ісі 24-баптың 1-тармағының қолданысына жатса, ол азаматы болып табылатын Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органының қарауына бере алады. Іс нәтижесінде осы Конвенцияның ережелеріне сәйкес келмейтін салық салу орын алған іс-әрекеттер туралы алғашқы хабарлама жасалған сәттен бастап үш жыл ішінде қарауға ұсынылуға тиіс.

2. Құзыретті орган осы Конвенцияға сәйкес келмейтін салық салуды болдырмау мақсатында, егер оған ұсынылған қарсылықтарды негізді деп санаса және егер ол өзі қанағаттанарлық шешім қабылдауға қабілетсіз болса, істі екінші Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органымен өзара келісім бойынша шешуге күш салады. Қол жеткізілген кез келген келісім Уағдаласушы мемлекеттердің ішкі құқығында көзделген мерзімдерге қарамастан іске асырылады.

3. Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдары осы Конвенцияны түсіндіруге немесе қолдануға байланысты туындайтын кез келген қиындықтарды немесе күмәндерді өзара келісім бойынша шешуге күш салады. Олар сондай-ақ осы Конвенцияда көзделмеген жағдайларда қосарланған салық салуды жоюға қатысты бір-бірімен консультация өткізе алады.

4. Алдыңғы тармақтардың рухында келісімге қол жеткізу мақсатында Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдары бір-бірімен, оның ішінде өздерінен немесе



олардың өкілдерінен тұратын бірлескен Комиссия шеңберінде тікелей қарым-қатынас жасай алады. Құзыретті органдар консультациялар барысында осы бапта көзделген өзара келісу рәсімін іске асырудың тиісті екіжақты рәсімдерін, шарттарын, тәсілдері мен әдістерін әзірлейді.

## 5. Егер

а) 1-тармаққа сәйкес адам Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің немесе екеуінің де іс-әрекеттері нәтижесінде осы Конвенцияның ережелеріне сәйкес келмейтін салық салуға ұшырағаны немесе ұшырайтыны фактісі бойынша іс Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің құзыретті органының қарауына ұсынылса; және

б) құзыретті органдар осы істі екінші Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органының қарауына ұсынған кезден бастап үш жыл ішінде 2-тармаққа сәйкес осы істі шешу бойынша келісімге қол жеткізе алмаса, осы істен туындайтын кез келген реттелмеген мәселелер, егер оны құзыретті органдардың кез келгені талап етсе, төрелікке берілуі тиіс. Осы істі ұсынған адамға осындай талап туралы хабарланады. Алайда, егер осы мәселелер бойынша шешімді осы мемлекеттердің кез-келгенінің соты немесе әкімшілік соты шығарған болса, бұл реттелмеген мәселелер төрелікке берілмеуі тиіс. Төрелік шешім екі мемлекет үшін де міндетті болып табылады және осы мемлекеттердің ішкі құқығында көзделген мерзімдерге қарамастан, егер екі құзыретті орган да осындай шешім туралы хабарламаны алғаннан кейін алты ай ішінде өзге шешіммен келіспесе немесе егер осы іске тікелей әсер еткен тұлға өзара уағдаластыққа өз келісімін бермесе, осы мемлекеттердің ішкі құқығында көзделген мерзімдерге қарамастан төрелік шешім жүзеге асырылады. Осы тармақтың ережелерін қолдану тәсілін Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдары өзара уағдаластық бойынша айқындайды.

## 26-бап

### АҚПАРАТ АЛМАСУ

1. Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдары осы Конвенцияның ережелерін іске асыру үшін немесе Уағдаласушы мемлекеттердің атынан немесе олардың әкімшілік-аумақтық құрылымдарының немесе жергілікті билік органдарының атынан алынатын кез келген типтегі және түрдегі салықтарға қатысты Уағдаласушы Мемлекеттердің ішкі заңнамасын қолдану немесе орындауды қамтамасыз ету үшін пайдалы болуы мүмкін салық салу оның негізінде Конвенцияға қайшы келмейтін осындай ақпаратпен алмасады. Атап айтқанда, Уағдаласушы мемлекетке алаяқтықтың алдын алу немесе осындай салықтардан жалтару үшін немесе салықтан кетумен күресу үшін шаралар қабылдауға мүмкіндік беретін осындай ақпаратпен алмасу жүзеге асырылады. Ақпарат алмасу 1 және 2 баптармен шектелмейді.

2. Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің 1-тармақтың негізінде алынған кез келген ақпарат, сондай-ақ осы мемлекеттің ішкі заңнамасының негізінде алынған ақпарат жабық деп есептеледі және ол 1-тармақта айтылған салықтарды есептеумен немесе жинаумен айналысатын адамдарға немесе органдарға (соттар мен әкімшілік органдарды қоса алғанда), немесе осындай салық салу туралы шешімдерді орындау не осындай салықтарға байланысты апелляцияларды қарау, не көрсетілген қызметті қадағалау мақсатында орындауды немесе қудалау қамтамасыз етумен ғана жария етіледі. Мұндай тұлғалар немесе органдар бұл ақпаратты тек аталған мақсаттарда пайдаланады. Олар бұл ақпаратты ашық сот процестерінде немесе сот шешімдерінде жариялай алады. Жоғарыда айтылғандарға қарамастан, Уағдаласушы мемлекет алған ақпарат, егер екі мемлекеттің заңнамасында мұндай ақпаратты басқа мақсаттар үшін пайдалануға жол берілсе және егер осы ақпарат көзі мемлекеттің құзыретті органы осындай пайдалануға жол берсе, басқа мақсаттар үшін пайдаланылуы мүмкін.

3. 1 және 2 тармақтардың ережелері ешбір жағдайда Уағдаласушы мемлекеттердің біріне міндеттеме жүктейтін ретінде түсіндірілмеуі тиіс:

а) осы немесе басқа Уағдаласушы мемлекеттің заңнамасына және әкімшілік практикасына қайшы келетін әкімшілік шаралар қабылдау;

б) осы немесе басқа Уағдаласушы мемлекеттің заңнамасына немесе әдеттегі әкімшілік практикасына сәйкес қолжетімсіз болып табылатын ақпаратты беру;

с) қандай да бір сауда, іскерлік, өнеркәсіптік, коммерциялық немесе кәсіптік құпияны немесе сауда процесін жария ететін ақпаратты не жария етілуі мемлекеттік саясаттың мүдделеріне қайшы келетін ақпаратты (*ordre public*) беру

4. Егер Уағдаласушы мемлекеттердің бірі осы баптың негізінде ақпарат сұратса, онда, тіпті бұл басқа мемлекет өзінің салық мақсаттары үшін мұндай ақпаратқа мұқтаж болмауы мүмкін екендігіне қарамастан екінші Уағдаласушы мемлекет өзінің иелігіндегі ақпаратты жинау жөніндегі шараларды сұратылған ақпаратты алу үшін пайдаланады. Алдыңғы ұсыныста қамтылған міндеттеме 3-тармақта белгіленген шектеулердің қолданысына жатады, алайда мұндай шектеулер ешқандай жағдайда Уағдаласушы мемлекетке мұндай ақпаратқа мұқтаж емес деген негізде ғана ақпарат беруден бас тартуға мүмкіндік беретін ретінде түсіндірілмеуі тиіс.

5. 3-тармақтың ережелері ешбір жағдайда Уағдаласушы мемлекеттерге бұл ақпарат банктің, басқа қаржы мекемесінің, номиналды ұстаушының немесе агент немесе сенімгер ретінде әрекет ететін тұлғаның иелігінде болуы немесе оның меншік иесі ретінде тұлғаның мүдделерімен байланысты болуы негізінде ғана ақпарат беруден бас тартуға мүмкіндік беретін ретінде түсіндірілмеуі тиіс.

6. Құзыретті органдар консультациялар барысында 1-тармақтың негізінде ақпарат алмасу жүзеге асырылатын мәселелерге қатысты тиісті тәсілдер мен әдістерді әзірлейді

## САЛЫҚ ЖИНАУҒА КӨМЕКТЕСУ<sup>10</sup>

1. Уағдаласушы мемлекеттер салық төлемдері бойынша берешекті жинауда бір-біріне өзара көмек көрсетеді. Мұндай көмек көрсету 1 және 2-баптармен шектелмейді. Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдары өзара келісім бойынша осы бапты қолдану тәртібі туралы уағдаласа алады.

2. Осы баптың контекстіндегі "салық төлемдері бойынша берешекті өндіріп алу" термині Уағдаласушы мемлекеттердің немесе олардың әкімшілік-аумақтық құрылымдарының немесе жергілікті билік органдарының атынан алынатын, мұндай соманы жинауға немесе сақтауға арналған пайыздармен, әкімшілік айыппұлдармен және шығындармен қатар кез келген түрдегі және типтегі салықтардың кез келген тиесілі сомасын білдіреді, бірақ мұндай салықтарды алу Конвенцияға немесе Уағдаласушы мемлекеттер арасында қолданылатын басқа құжаттарға қайшы келмейді.

3. Егер Уағдаласушы мемлекеттің салық төлемдері бойынша берешекті осы мемлекеттің заңдары бойынша мәжбүрлеп өндіріп алуға болатын болса және сол кезде осы мемлекеттің заңдарына сәйкес оларды жинауға кедергі келтіре алмайтын тұлға осы мерзімі өткен салықтар бойынша борышкер болып табылса, онда осы мемлекеттің құзыретті органының өтініші бойынша мерзімі өткен салықтар бойынша берешекті мұндай өндіріп алу берешекті екінші Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органының жинауы мақсатында орындалуға қабылданады. Мұндай салық төлемдері бойынша берешекті, егер бұл салық төлемдері бойынша берешек осы басқа мемлекет алдындағы берешек болса, осы басқа мемлекет өзінің салықтарын мәжбүрлеп өндіріп алу және жинау жағдайларына қолданылатын заңдарының ережелеріне сәйкес жинайды.

---

<sup>10</sup> Кейбір елдерде осы бапта көзделген көмек түріне саяси немесе әкімшілік сипаттағы себептер бойынша ұлттық заңнамаға сәйкес тыйым салынуы немесе негізсіз деп саналуы мүмкін немесе кейбір елдер көмектің осы түрінің ауқымын шектеуді талап етуі мүмкін, мысалы, осы Конвенцияның қолданылу аясына енгізілген ұқсас салық жүйелері немесе салықтық әкімшілендіру немесе салықтары бар елдер. Осы себепті осы бап Конвенцияға егер әрбір мемлекет осы бапқа түсініктеменің 1-тармағында сипатталған факторлар негізінде олар басқа мемлекет алатын салықтарды жинауда өзара көмек көрсету туралы уағдаласса ғана енгізілуі тиіс.

4. Егер Уағдаласушы мемлекеттің салық төлемдері бойынша берешегі осы мемлекет өзінің заңына сәйкес оны жинауды қамтамасыз ету мақсатында консервациялау жөнінде шаралар қабылдай алатын берешекті білдірсе, онда осы мемлекеттің құзыретті органының сұрау салуы бойынша салық төлемдері бойынша берешекті өндіріп алу туралы талапты консервациялау жөнінде шаралар қабылдау

мақсатында екінші Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органы орындауға қабылдайды. Егер бұл салық төлемдері бойынша берешек осы басқа мемлекеттің берешегі болса, тіпті егер мұндай шаралар қабылданған кезде бұл салық төлемдері бойынша берешекті аталған бірінші мемлекетте заң бойынша мәжбүрлеп өндіріп алу мүмкін болмаса немесе олардың жиналуына кедергі келтіруге құқығы бар тұлға борышкер болып табылса да осы басқа мемлекет өзінің заңнамасының ережелеріне сәйкес осы салық төлемдері бойынша берешекті сақтау бойынша шаралар қабылдайды.

5. 3 және 4-тармақтардың ережелеріне қарамастан, Уағдаласушы мемлекет 3 немесе 4-тармақтың мақсаттары үшін өндіріп алуға шешім қабылдай отырып осы мемлекеттің заңдарына сәйкес өзінің сипатына қарай салық төлемдері бойынша ұсынылатын қандай да бір берешек осы мемлекетте уақыт бойынша шектеулерге немесе қандай да бір басымдыққа ие болмайды. Бұдан басқа, 3 немесе 4-тармақтардың мақсаттары үшін Уағдаласушы мемлекет өндіріп алуға қабылдайтын салық төлемдері бойынша берешек осы мемлекетте осы екінші Уағдаласушы мемлекеттің заңдарына сәйкес салық төлемдері бойынша осындай берешекке қолданылатын қандай да бір басымдық берілмейді.

6. Уағдаласушы мемлекеттің салықтары бойынша мерзімі өткен берешектің болу фактісіне, негізділігіне немесе сомасына қатысты істі екінші Уағдаласушы мемлекеттің сотында немесе әкімшілік органдарында қарау қозғалмайды.

7. Егер кез келген уақытта Уағдаласушы мемлекет 3 немесе 4-тармаққа сәйкес өтініш жасағаннан кейін және екінші Уағдаласушы мемлекет салық төлемдері бойынша тиісті берешекті жинауды және бірінші аталған мемлекетке аударуды жүзеге асырғанға дейін салық төлемдері бойынша тиісті берешек өмір сүруін тоқтатады:

a) осы мемлекеттің заңдарына сәйкес мәжбүрлеп өндіріп алынуы мүмкін бірінші аталған мемлекеттің салық төлемдері бойынша берешегіне қатысты 3-тармаққа сәйкес өтініш келіп түскен жағдайда және сол кезде осы мемлекеттің заңдарына сәйкес оны жинауға кедергі келтіре алмайтын тұлға борышкер болып табылса; немесе

b) осы мемлекет өзінің заңдарына сәйкес оны жинауды қамтамасыз ету мақсатында консервациялау жөнінде шаралар қабылдай алатын бірінші аталған мемлекеттің салық төлемдері бойынша берешегіне қатысты 4-тармаққа сәйкес өтініш келіп түскен жағдайда, бірінші аталған мемлекеттің құзыретті органы осы факт туралы екінші мемлекеттің құзыретті органын дереу хабардар етеді және басқа мемлекеттің қалауы бойынша бірінші аталған мемлекет өз өтінішін тоқтатады немесе кері қайтарып алады.

8. Ешқандай жағдайда осы баптың ережелері:

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

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

c) егер басқа Уағдаласушы мемлекет өзінің заңдарына немесе әкімшілік практикасына сәйкес көзделетін жинау немесе консервациялау бойынша (сөз болып

отырған нәрсеге байланысты) барлық ақылға қонымды шараларды қабылдаса, көмек көрсетуге;

d) осы мемлекеттің әкімшілік шығыстары екінші Уағдаласушы мемлекет алуға тиіс пайдадан пропорционалды емес асып түсетін жағдайларда көмек көрсетуге бұл Уағдаласушы мемлекетке міндеттеме жүктейтіндей түсіндірілмеуге тиіс.

## **28-бап**

### **ДИПЛОМАТИЯЛЫҚ МИССИЯЛАРДЫҢ МҮШЕЛЕРІ ЖӘНЕ КОНСУЛДЫҚ ҚЫЗМЕТКЕРЛЕР**

Осы Конвенцияда ештеңе де халықаралық құқықтың жалпы нормалары немесе арнайы келісімдердің ережелері негізінде дипломатиялық миссиялар мүшелерінің және консулдық қызметкерлердің салықтық артықшылықтарын қозғамайды.

## **29-бап**

### **ЖЕҢІЛДІКТЕРГЕ ҚҰҚЫҚ<sup>11</sup>**

1. Егер осы бапта өзгеше көзделмесе, мұндай резидент 2-тармақта айқындалғандай "білікті тұлға" болып табылатын жағдайларды қоспағанда, Уағдаласушы мемлекеттің резидентінің сол кезде осы жеңілдік берілетін жағдай бойынша осы Конвенцияға сәйкес өзгеше жағдайда берілетін жеңілдікке құқығы болмайды (4-баптың 3-тармағында, 9-баптың 2-тармағында немесе 25-бапта көзделген жеңілдіктен басқа).

2. Уағдаласушы мемлекеттің резиденті Конвенцияға сәйкес, егер ол кезде резидент болып табылса, оған керісінше жағдайда жеңілдік берілетін кезде білікті тұлға болып табылады:

(a) жеке тұлға;

(b) Уағдаласушы мемлекет немесе оның әкімшілік-аумақтық құрылымы немесе жергілікті билік органдары немесе осы мемлекеттің, саяси бөлімшенің немесе жергілікті биліктің агенттігі немесе органы;

(c) егер осы уақытты қамтитын салық кезеңі ішінде оның акцияларының негізгі класы (және кез-келген пропорционалды емес акциялар класы) үнемі бір немесе одан да көп танылған қор биржаларында саудаланса компания немесе басқа ұйым, және не:

(i) оның негізгі акциялар класы негізінен компания немесе ұйым резиденті болып табылатын Уағдаласушы мемлекетте орналасқан бір немесе одан да көп танылған қор биржаларында саудаланады; немесе

(ii) компанияның немесе ұйымның негізгі басқару және бақылау орны ол резиденті болып табылатын Уағдаласушы мемлекетте болады;

(d) компания, егер:

(i) жанама иелік еткен жағдайда әрбір аралық иесі осы Конвенцияға сәйкес жеңілдіктер сұралатын Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылуы немесе білікті аралық иесі болып табылуы шартымен, компанияның осы уақытты қамтитын салық кезеңі ішінде дауыстардың жиынтық санының және акциялар құнының кемінде 50 пайызы және дауыстардың жиынтық санының кемінде 50 пайызы және акциялардың кез келген пропорционалды емес санатының құны) осы тармақтың с) тармақшасына сәйкес жеңілдіктер алуға құқығы бар бес немесе одан аз компанияға немесе ұйымдарға тиесілі;

(ii) осы Конвенция бойынша жеңілдіктерге қатысты, 10-бап бойынша ұқсасты қоспағанда, осы Конвенцияда қамтылатын салықтардың мақсаттары үшін осы салық кезеңінде шегеруге жататын төлемдер нысанында осы уақытты қоса алғанда, компанияның жалпы кірісінің 50 пайызынан азы және тексерілген топтың салық кезеңіндегі жалпы кірісінің 50 пайызынан азы тікелей немесе жанама түрде компанияның резиденттігі бар Уағдаласушы мемлекетте осы Конвенцияның а), b), c) немесе e) тармақшаларына сәйкес жеңілдіктерге құқығы бар Уағдаласушы Мемлекеттердің ешқайсысының резиденті болып табылмайтын тұлғаларға (бірақ қызметтер немесе материалдық меншік үшін әдеттегі қызмет барысында нарықтық шарттардағы төлемдерді қоспағанда, ал тексерілетін топ жағдайында - топшілік операцияларды қоспағанда) төленеді немесе есептеледі;

(e) жеке тұлға болып табылмайтын тұлға

(i) [әрбір Уағдаласушы мемлекетте бар тиісті коммерциялық емес ұйымдардың келісілген сипаттамасы] болып табылады,

(ii) осы тұлғадағы бенефициарлық үлестердің 50 пайыздан астамы Уағдаласушы мемлекеттердің кез келгенінің резидент - жеке тұлғаларына тиесілі немесе осы тұлғадағы бенефициарлық үлестердің [\_\_ пайызынан] астамы жеке тұлғаларға - Уағдаласушы мемлекеттердің кез келгенінің немесе оған қатысты төмендегі шарттар орындалатын кез келген басқа Мемлекеттің резиденттеріне тиесілі болған жағдайда, 3-баптың 1-тармағында танылған зейнетақы қорын айқындаудың (i) тармақшасы қолданылатын танылған зейнетақы қоры<sup>12</sup> болып табылады

(a) осы басқа мемлекеттің резиденттері болып табылатын тұлғалардың осы басқа мемлекет пен осы Конвенцияда көзделген жеңілдіктер талап етілетін мемлекет арасындағы қосарланған салық салуды болдырмау туралы жалпыны қамтитын конвенцияда көзделген жеңілдіктерге құқығы бар, және

(b) осы Конвенцияның 10 және 11-баптарында аталған кірістерге қатысты, егер осы тұлға осы басқа конвенцияның барлық жеңілдіктеріне құқығы бар осы басқа мемлекеттің резиденті болып табылса, ол осындай конвенцияға сәйкес ең кем дегенде

осы Конвенцияға сәйкес қолданылатын мөлшерлеме сияқты төмен болатын осы Конвенцияға сәйкес оған қатысты жеңілдіктер сұралатын кірістердің нақты сыныбына қатысты салық мөлшерлемесіне құқығы болады; немесе

(iii) оның тек қана немесе тек қанаға жуық алдыңғы тармақшада аталған ұйымдардың немесе тетіктердің пайдасына қаражат инвестициялау үшін құрылған және басқарылатын болуы шартымен, ол 3-баптың 1-тармағында танылған зейнетақы қорын айқындаудың (ii) тармақшасы қолданылатын танылған зейнетақы қоры болып табылады;

(f) жеке тұлға болып табылмайтын тұлға, егер

(i) жанама иелік ету жағдайында әрбір аралық иеленуші білікті аралық иеленуші болып табылуы шартымен, осы уақытта және осы уақытты қамтитын он екі айлық кезеңнің кемінде жарты күнінде осы Уағдаласушы мемлекеттің резиденттері болып табылатын және осы Конвенцияның а), b), c) немесе e) тармақшаларына сәйкес жеңілдіктерге құқығы бар тұлғалар осы тұлғаның дауыстарының жиынтық санының және акциялар құнының кемінде 50 пайызын (және дауыстардың жиынтық санының және кез келген пропорционалды емес акциялар класы құнының кемінде 50 пайызын) білдіретін акцияларға тікелей немесе жанама иелік етеді, және

(ii) тұлғаның резиденттігі бар Уағдаласушы мемлекетте осы уақытты қамтитын салық кезеңі үшін тұлғаның жалпы кірісінің 50 пайызынан азы және тексерілетін топтың жалпы кірісінің 50 пайызынан азы осы Конвенцияда қамтылатын салықтардың мақсаттары үшін шегерілетін төлемдер нысанында осы тармақтың а), b), c) немесе e) тармақшаларына байланысты жеңілдіктер алуға құқығы бар мемлекеттердің ешқайсысының резиденті болып табылмайтын тұлғаларға (бірақ қызметтер немесе материалдық меншік үшін әдеттегі қызмет барысында нарықтық шарттардағы төлемдерді қоспағанда, ал тексерілетін топ жағдайында - топшілік операцияларды қоспағанда) тікелей немесе жанама төленді немесе есептелді; немесе

(g) [ұжымдық инвестициялық тетіктер туралы ықтимал ереже];

---

<sup>11</sup>Осы баптың тұжырымы Уағдаласушы мемлекеттердің Конвенцияның кіріспесінде көрсетілген және ЭЫДҰ-Г20 "Жекелеген елдердің салық салуды барынша азайту және пайданы шығару" жобасы шеңберінде келісілген өзінің жалпы ұмтылысын қалай іске асыратынына, салықтан жалтару немесе қашу жолымен, оның ішінде халықаралық салық келісімдерінің ережелерін теріс пайдалану жолымен салық төлемеу немесе салық салуды азайту үшін мүмкіндіктер жасамай қосарланған салық салуды жоюына байланысты болады.

12

Осы анықтаманы енгізу туралы 29-бапқа түсініктеменің 14-тармағын қар.

3.(a) Бір Уағдаласушы мемлекеттің резиденті, егер ол бірінші аталған мемлекетте белсенді кәсіпкерлік қызметпен айналысатын болса және екінші мемлекетте алынған

кіріс осы қызметтің нәтижесі болып табылса немесе оған ілесіп жүрсе (резиденттің өз шоты үшін инвестицияларды жүзеге асыру немесе басқару жөніндегі қызметтен басқа, егер бұл қызмет банк, сақтандыру қызметі немесе банк жүзеге асыратын бағалы қағаздар жөніндегі қызмет болып табылмаса немесе [Уағдаласушы мемлекеттер осындай қарауға келісетін банктерге ұқсас қаржы мекемелерін санап шығу], сақтандыру компаниясы немесе бағалы қағаздар бойынша тіркелген дилер болып табылмаса), ол білікті тұлға болып табылатынына қарамастан, екінші Уағдаласушы мемлекетте алынған кіріс бабына қатысты осы Конвенцияға сәйкес жеңілдіктер алуға құқылы. Осы баптың мақсаттары үшін "бизнесті белсенді жүргізу" термині кәсіпкерлік қызметтің мынадай түрлерін немесе олардың кез келген комбинациясын қамтымайды:

- (i) холдингтік компания ретіндегі қызмет;
- (ii) компаниялар тобын жалпы қадағалауды немесе басқаруды жүзеге асыру;
- (iii) топтық қаржыландыруды ұсыну (ақшалай қаражатты біріктіруді қоса алғанда);

немесе

- (iv) инвестицияларды жүзеге асыру немесе басқару, егер бұл қызметті банк [уағдаласушы мемлекеттер осындай ретінде қарауға келісетін банктерге ұқсас қаржы институттарын санап шығу], сақтандыру кәсіпорны немесе тіркелген бағалы қағаздар саудагері осындай қызмет барысында жүзеге асырмаса.

(b) Егер бір Уағдаласушы мемлекеттің резиденті осы резидент екінші Уағдаласушы мемлекетте жүзеге асыратын кәсіпкерлік қызметтен түсетін кіріс бабын алса немесе басқа мемлекетте туындайтын кіріс бабын байланысты адамнан алса, а) тармақшасында сипатталған шарттар резидент жүзеге асыратын кәсіпкерлік қызмет, егер осы бап байланысты болатын бірінші аталған мемлекетте резидент жүзеге асыратын кәсіпкерлік қызмет резидент немесе осындай байланысты тұлға екінші Уағдаласушы мемлекетте жүзеге асыратын сол немесе оны толықтыратын кәсіпкерлік қызметке қатысты елеулі болып табылса, осы бапқа қатысты орындалған жағдайда ғана орындалды деп есептеледі. Кәсіпкерлік қызмет осы тармақтың мақсаттары үшін маңызды болып табыла ма деген мәселе барлық фактілер мен мән-жайлар негізінде шешіледі.

(c) Осы тармақты қолдану мақсаттары үшін Уағдаласушы мемлекеттің резидентіне қатысты байланысты тұлғалар жүзеге асыратын қызметті осындай резидент жүзеге асырады деп есептеледі.

4.[ Туынды пайда деп аталатын норма. Толық нұсқадан кейін конвенциядағы туынды артықшылықтар туралы тармақты қалай тұжырымдау керектігі туралы мәселе төмендегі түсініктемеде қарастырылады].

5. Осындай компаниядан және оның тікелей және жанама еншілес компанияларынан тұратын компаниялардың көпұлтты тобы үшін бас компанияның функцияларын орындайтын Уағдаласушы мемлекеттің резидент - компаниясы резидент білікті тұлға болып табылатынына қарамастан, осы Конвенцияға сәйкес оның көпұлтты



компаниялар тобының мүшелері төлейтін дивидендтер мен пайыздарға қатысты жеңілдіктерге құқығы бар. Компания осы мақсат үшін бас компания болып саналады, егер:

(a) мұндай компанияны басқару мен бақылаудың негізгі орны ол резиденті болып табылатын Уағдаласушы мемлекетте болады;

(b) компаниялардың көпұлтты тобы кем дегенде төрт мемлекетте резидент болып табылатын және белсенді кәсіпкерлік қызметпен айналысатын компаниялардан тұрады және төрт мемлекеттің (немесе төрт мемлекет тобының) әрқайсысында жүзеге асырылатын кәсіпкерлік қызмет топтың жалпы кірісінің кем дегенде 10 пайызын құрайды;

(c) қызметі осындай компанияның Уағдаласушы резиденттік мемлекетінен басқа кез келген мемлекетте жүзеге асырылатын компаниялардың көпұлтты тобының кәсіпорындары топтың жалпы кірісінің 50 пайызынан азын әкеледі;

(d) мұндай компанияның жалпы кірісінің 25 пайызынан аспайтын бөлігі басқа Уағдаласушы мемлекеттен түседі;

(e) мұндай компанияға оның болатын Уағдаласушы мемлекетіндегі кірістерге салық салудың осы баптың 3-тармағында көрсетілген тұлғаларға қатысты бірдей қағидалары қолданылады; және

(f) осындай компанияның жалпы кірісінің 50 пайызынан азы және тексерілетін топ кірісінің 50 пайызынан азы компанияның резиденттігі бар Уағдаласушы мемлекетте осы Конвенцияның 2-тармағының a), b), c) немесе e) тармақшаларына сәйкес жеңілдіктерге құқығы бар Уағдаласушы Мемлекеттердің ешқайсысының резиденті болып табылмайтын тұлғаларға (бірақ мұндай компанияға қатысты байланысты тұлға болып табылмайтын банкке көрсетілетін қызметтер немесе материалдық меншік немесе қаржылық міндеттемелерге қатысты төлемдер үшін әдеттегі қызмет барысында нарықтық шарттардағы төлемдерді, ал тексерілетін топ жағдайында - топшілік операцияларды қоспағанда) тікелей немесе жанама түрде осы Конвенцияда қамтылатын салық мақсаттары үшін шегеруге жататын төлемдер нысанында төленеді немесе есептеледі.

Егер осы тармақтың b), c) немесе d) тармақшаларының талаптары тиісті салық кезеңіне қатысты орындалмаса, егер талап етілетін қатынастар алдыңғы төрт салық кезеңіндегі жалпы кірісті орташаландыру кезінде сақталса, олар орындалды деп есептеледі.

6. Егер Уағдаласушы мемлекеттің резиденті осы баптың 2-тармағының ережелеріне сәйкес білікті тұлға болып табылмаса және 3, 4 немесе 5-тармақтарға сәйкес жеңілдіктерге құқығы болмаса, оған осы баптың алдыңғы ережелеріне сәйкес жеңілдіктер беруден бас тартылған Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органы соған қарамастан осы Конвенцияның объектісі мен мақсатын назарға ала отырып, осы Конвенцияда көзделген жеңілдіктер немесе кірістің немесе капиталдың нақты бабына

қатысты жеңілдіктер береді. Алайда, егер мұндай резидент осындай құзыретті органға оның мекемесі де, сатып алуы да, ұстауы да, оның операцияларын жүргізуі де осы Конвенция бойынша жеңілдіктер алудың негізгі мақсаттарының бірі ретінде болмағанын дәлелдесе ғана мүмкін болады. Осы тармаққа сәйкес басқа мемлекеттің резиденті өтініш жасаған Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органы осы өтінішті қанағаттандырмас немесе қабылдамас бұрын осы басқа мемлекеттің құзыретті органымен консультация жүргізеді.

7. Осы және осы баптың алдыңғы тармақтарының мақсаттары үшін: (а) "танылған қор биржасы" термині мынаны білдіреді:

(i) [қол қою сәтінде келісілген қор биржаларының тізбесі]; және

(ii) Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдарымен келісілген кез келген басқа қор биржасы;

(b) компания болып табылмайтын ұйымдарға қатысты "акциялар" термині акциялармен салыстырылатын үлестерді білдіреді;

(c) "акциялардың негізгі класы" термині егер мұндай акциялар класы дауыстардың жиынтық санының көпшілігін және компанияның немесе ұйымның құнын білдірсе, компанияның немесе ұйымның қарапайым немесе жай акцияларын білдіреді. Егер қарапайым немесе жай акциялар кластарының ешқайсысы компанияның немесе ұйымның жиынтық дауыстары мен құнының көпшілігін білдірмесе, "негізгі акциялар класы" - бұл жиынтық дауыстар мен құнның көпшілігін білдіретін кластар;

(d) екі тұлға, егер олардың біреуі тікелей немесе жанама түрде басқа тұлғаның бенефициарлық үлесінің кемінде 50 пайызына иелік етсе (немесе компания жағдайында дауыстардың жиынтық санының және компания акцияларының құнының кемінде 50 пайызына иелік етсе) немесе басқа тұлға тікелей немесе жанама түрде әрбір тұлғаның бенефициарлық үлесінің кемінде 50 пайызына иелік етсе, "байланысты тұлғалар" болып табылады (немесе компания жағдайында, дауыстардың жиынтық санының және компания акцияларының құнының кемінде 50 пайызы). Кез келген жағдайда, егер барлық тиісті фактілер мен жағдайларға сүйене отырып, олардың біреуі екіншісін бақылайтын болса немесе екеуі де бір тұлғаның немесе тұлғалардың бақылауында болса, тұлға басқа тұлғамен байланысты болуға тиіс.

(e) "баламалы бенефициар" деген термин мыналарды білдіреді:

(i) кез келген мемлекеттің резиденті, мынадай шарттарда:

(A) резиденттің осы мемлекет пен осы Конвенцияға сәйкес жеңілдіктер сұралатын Уағдаласушы мемлекет арасындағы қосарланған салық салуды болдырмау туралы бәрін қамтитын конвенцияда көзделген барлық жеңілдіктерге мәні бойынша 2-тармақтың а), b), c) немесе e) тармақшаларына ұқсас ережелер негізінде немесе егер сұралып отырған жеңілдік пайыздарға қатысты болса, құқығы бар немесе резидент компаниялардың көпұлтты тобының мүшесі төлейтін дивидендтердің резидент осындай Конвенцияда осы баптың 5-тармағына мәні бойынша ұқсас ережелерге сәйкес

жеңілдіктерге құқығы бар, егер мұндай Конвенцияда жеңілдіктерді шектеу туралы егжей-тегжейлі бап болмаса, мұндай конвенция 2-тармақтың а), б), с) және е) тармақшаларының ережелері (осындай тармақшаларда өлшемшарттарды қолдануға қатысты анықтамаларды қоса алғанда) осындай Конвенцияда қамтылғандай қолданылады; және

(B) 1) 10, 11, 12 немесе 12A-бапта аталған кіріске қатысты, егер резидент осындай кірісті тікелей алған болса, резидент осындай Конвенцияға, ішкі заңнаманың ережесіне немесе осы Конвенцияға сәйкес жеңілдіктер сұралатын кіріске қатысты салық мөлшерлемесіне арналған кез келген ұлтаралық келісімге сай осы Конвенцияға сәйкес мөлшерлемеден аз немесе оған тең құқығы болар еді. 4-тармаққа сәйкес дивидендтерге қатысты 10-бапта көзделген жеңілдіктерге үміткер компанияға келетін болсақ, осы тармақшаның мақсаттары үшін:

(I) егер резидент жеке тұлға болып табылса, ал компания өзінің резиденттігінің Уағдаласушы мемлекетінде дивидендтер төленетін кіріс әкелген қызметке ұқсас немесе толықтыратын қызметке қатысты елеулі болып табылатын белсенді кәсіпкерлік қызметті жүргізсе, онда мұндай жеке тұлға компания ретінде қаралады. Жеңілдіктер алуға үміткер компанияға қатысты байланысты тұлға болып табылатын тұлға жүзеге асыратын қызметті осындай компания жүзеге асырады деп есептеледі. Кәсіпкерлік қызмет маңызды ма деген мәселе барлық фактілер мен жағдайлар негізінде шешіледі; 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 кіріс бабына қатысты резиденттің осындай Конвенцияға сәйкес кем дегенде осы Конвенцияға сәйкес сұралатын жеңілдіктер сияқты тиімді жеңілдіктерге құқығы бар; және

(C) резидент осы кіші бөлімнің А) және В) тармақтарының талаптарын қанағаттандыра алатынына қарамастан, егер кіріс бабы жеңілдіктер сұрайтын компания орналасқан Уағдаласушы мемлекеттің заңнамасына сәйкес фискалдық ашық болып саналатын ұйым арқылы алынған болса, егер кіріс бабы 1-баптың 2-тармағына ұқсас ережеге сәйкес резиденттің кірісі ретінде қаралмаса, егер осы баптың 4-тармағына сәйкес жеңілдіктер сұрайтын компания емес, резидент компания ол арқылы кіріс алатын ұйымға иелік етсе, онда мұндай резидент кісітердің осы бабына қатысты баламалы бенефициар болып саналмайды;

(ii) 5-тармақта сипатталған резидент жағдайында, егер резидент осындай пайыздарды немесе дивидендтерді тікелей алған болса, резиденттің осы Конвенцияға сәйкес 4-тармаққа сәйкес жеңілдіктер алуға ұмтылатын компанияға қолданылатын

мөлшерлемеден аз немесе оған тең осындай кіріске қатысты салық мөлшерлемесіне құқығы болуы шартымен 2-тармақтың а), b), c) немесе e) тармақшаларына байланысты осы Конвенция бойынша барлық жеңілдіктерге құқығы бар осы баптың 4-тармағына сәйкес жеңілдіктер алуға ұмтылатын компания сияқты Уағдаласушы Мемлекеттің резиденті немесе сұрау салынатын пайда 5-тармаққа сәйкес жеңілдіктерге құқығы бар резидент компанияларының көпұлтты тобының мүшелеріне төленетін пайыздарға немесе дивидендтерге қатысты болған кезде; немесе

(iii) осы Конвенция бойынша жеңілдіктер сұралатын Уағдаласушы мемлекеттің резиденті 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 аспауы шартымен 2-тармақтың а), b), c) немесе e) тармақшаларының негізінде осы Конвенция бойынша барлық жеңілдіктерге құқылы;

(f) "акциялардың пропорционалды емес сыныбы" термині Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резиденті болып табылатын компания немесе ұйым акцияларының кез келген сыныбын білдіреді, ол акционерге екінші Уағдаласушы мемлекеттен нақты активтермен немесе компания қызметінің салдарынан алынған кірістерді өтеу кезінде немесе өзге де жолмен дивидендтер, төлемдер түрінде пропорционалды емес көбірек қатысу құқығын береді;

g) компанияның немесе ұйымның "басқару мен бақылаудың негізгі орны" ол резиденті болып табылатын Уағдаласушы мемлекетте болады, тек 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 күн сайын жауапты болады, 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) 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, ал мұндай тұлғалардың қызметкерлері кез келген басқа компанияның немесе ұйымның лауазымды тұлғаларына немесе қызметкерлеріне қарағанда осы шешімдерді дайындау және қабылдау үшін қажетті күнделікті әрекеттерді көбірек орындайды;

h) "білікті аралық иеленуші" термині аралық иеленушіні білдіреді, ол не:

(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;

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, ол:

(i) тексерілетін резидентпен бірге топ мүшелеріне пайда немесе залалды бөлуге мүмкіндік беретін салықтық шоғырландыруға, фискалдық бірлікке немесе ұқсас режимге мүше ретінде қатысады; немесе

(ii) тексерілетін резидентпен бірге тиісті салық кезеңінде шығындарды топтық немесе басқа бөлу режиміне сәйкес шығындарды бөледі;

j) "жалпы кіріс" термині, егер тұлға тауарларды өндіруді немесе сатуды қамтитын кәсіпкерлік қызметпен айналысатын жағдайларды қоспағанда, жеңілдіктер берілетін уақытты қамтитын салық кезеңі үшін тұлғаның резиденттік Уағдаласушы мемлекетінде айқындалған жалпы кірісті білдіреді, "жалпы кіріс" сатылған тауарлардың құнына азайтылған осындай жалпы түсімді білдіреді, ал егер тұлға қаржылық емес қызметтерді ұсыну бойынша кәсіпкерлік қызметпен айналысса, "жалпы кіріс" осындай түсімді қалыптастыруға арналған тікелей шығындарға азайтылған жалпы кірісті білдіреді, ол:

(i) осы Конвенцияның 10-бабына сәйкес жеңілдіктерді айқындауға қатысы бар жағдайларды қоспағанда, жалпы кіріс шегерімдер болсын немесе өзге де жолмен болсын, адамның Уағдаласушы резиденттік мемлекетінде нақты салықтан босатылған дивидендтердің бір бөлігін қамтымайды; сондай-ақ

(ii) салық салынатын дивидендтердің бір бөлігін қоспағанда, тексерілетін топтың жалпы кірісі тексерілетін топтың ішіндегі компаниялар арасындағы операцияларды есепке алмайды;

#### 8. (a) Егер

(i) бір Уағдаласушы мемлекеттің кәсіпорны екінші Уағдаласушы мемлекеттен кіріс алады және бірінші аталған Уағдаласушы мемлекет бұл кірісті үшінші юрисдикцияда орналасқан тұрақты өкілдікке жататын пайда ретінде қарастырады, және

(ii) осы тұрақты өкілдікке қатысты пайда аталған бірінші мемлекетте салықтан босатылады,

осы Конвенцияның жеңілдіктері үшінші юрисдикциядағы салық осы кірістің осы бабы сомасының ең азынан [мөлшерлеме екі жақты негізде айқындалады] және егер бұл тұрақты өкілдік бірінші аталған мемлекетте болса, осы кірістің осы бабы бойынша

бірінші аталған мемлекетте алынатын салықтың 60 пайызынан аз кірістің кез келген бабына қолданылмайды. Бұл жағдайда осы тармақтың ережелері қолданылатын кез келген кіріс Конвенцияның кез келген басқа ережелеріне қарамастан, басқа мемлекеттің ішкі заңнамасына сәйкес салық салынатын болып қалады.

(b) Егер басқа мемлекетте алынған кіріс тұрақты өкілдік ету арқылы жүзеге асырылатын (егер бұл қызмет банктік, сақтандыру немесе бағалы қағаздар бойынша жүзеге асырылатын қызмет болып табылмаса, кәсіпорынның өз есебінен инвестицияларды жүзеге асыру, басқару немесе жай ғана сақтау жөніндегі қызметтен басқа) тиісінше банк, сақтандыру кәсіпорны немесе тіркелген бағалы қағаздар саудагері) жүзеге асыратын кәсіпкерлік қызметті белсенді жүргізудің нәтижесі немесе ілеспе нәтижесі болып табылса, осы тармақтың алдыңғы ережелері қолданылмайды.

(c) Егер осы тармақтың алдыңғы ережелеріне сәйкес бір Уағдаласушы мемлекеттің резиденті алған кіріс бабына қатысты осы Конвенция бойынша жеңілдіктер беруден бас тартылса, екінші Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органы, егер осындай резиденттің өтінішіне жауап ретінде осындай құзыретті орган кірістің осы бабына қатысты осы жеңілдіктерді бере алады мұндай жеңілдіктер осындай резиденттің осы тармақтың талаптарын қанағаттандырмауының себептері (мысалы, шығындардың болуы) тұрғысынан негізделген. Алдыңғы ұсынысқа сәйкес сұрау салу жіберілген Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органы сұрау салуды қанағаттандырмаc немесе қабылдамас бұрын екінші Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органымен консультация жүргізеді.

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

## **VII тарау ҚОРЫТЫНДЫ ЕРЕЖЕЛЕР**

### **30-бап**

#### **КҮШНЕ ЕНУ**

1. Осы Конвенция ратификацияланады, және ратификациялық грамоталармен алмасу \_\_\_\_\_ қысқа мерзімде жүргізіледі.

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

a) (А мемлекетінде): .....

b) (Б мемлекетінде): .....

## 31-бап

### ҚОЛДАНЫСЫН ТОҚТАТУ

Осы Конвенция Уағдаласушы Мемлекеттердің бірі оны бұзғанға дейін күшін сақтайды. Уағдаласушы Мемлекеттердің кез келгені осы Конвенцияны \_\_\_ жылдан кейінгі күнтізбелік жыл өткенге дейін кемінде алты ай бұрын бұзу туралы хабарлама жіберу арқылы дипломатиялық арналар арқылы бұза алады. Бұл жағдайда Конвенция қолданысын тоқтатады:

a) (А мемлекетінде): .....

b) (Б мемлекетінде): .....

#### ҚОРЫТЫНДЫ ЕСКЕРТПЕ

*Ескертпе:* Күшіне еруге және қолданысын тоқтатуға қатысты ережелер, сондай-ақ Конвенцияға қол қоюға қатысты қорытынды ереже екі Уағдаласушы мемлекеттің конституциялық рәсімдеріне сәйкес әзірленеді.

#### Екінші бөлік

### БІРІККЕН ҰЛТТАР ҰЙЫМЫНЫҢ ДАМЫҒАН ЖӘНЕ ДАМУШЫ ЕЛДЕР АРАСЫНДАҒЫ ҚАТЫНАСТАРДА ҚОСАРЛАНҒАН САЛЫҚ САЛУДЫ БОЛДЫРМАУ ТУРАЛЫ ҮЛГІ КОНВЕНЦИЯСЫНЫҢ БАПТАРЫНА ТҮСІНІКТЕМЕЛЕР

#### КОНВЕНЦИЯНЫҢ ҚОЛДАНЫЛУ САЛАСЫ ДЕГЕН І ТАРАУҒА ТҮСІНІКТЕМЕЛЕР

#### 1-бап ҚАМТЫЛАТЫН ТҰЛҒАЛАР

##### А. ЖАЛПЫ ПАЙЫМДАУЛАР

1. Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясының 1-бабында ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 1-бабы көшіріледі.

2. 1999 жылы 1-баптың атауы "Жеке қамтудан" "Қамтылатын тұлғаларға" өзгертілді. Конвенцияның 1-бабында әдетте Конвенция қолданылатын адамдардың немесе салық төлеушілердің санаттары көрсетіледі. "Жеке қамту" атауы Конвенцияның қолданылу аясын көрсетпеді. Сондықтан Конвенцияның нақты қолданылу аясын көрсету үшін 1-баптың атауы тиісінше "Қамтылатын тұлғалар" болып өзгертілді.

##### В. 1-БАПТЫҢ ТАРМАҚТАРЫНА ТҮСІНІКТЕМЕЛЕР

###### 1-тармақ

3. ЭЫДҰ Үлгі конвенциясындағыдай, Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясы "Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің немесе екеуінің де резиденттері" болып табылатын тұлғаларға қолданылады. Бұрынғы конвенциялардың көпшілігінің жеке қамтуы шектеулі болды, өйткені олар Уағдаласушы мемлекеттердің "азаматтарын" қамтыды. Алайда кейбір бұрынғы конвенциялардың қолданылу саласы кең болды,

өйткені олар Уағдаласушы мемлекеттердің "салық төлеушілерін" қамтыды, олар бір де бір мемлекетте тұрмаса да, олардың әрқайсысында кірістердің немесе капиталдың бір бөлігіне қатысты салық салуға жатқызылды. Кейбір баптарда осы қағидалардан ерекшеліктер, мысалы, 24-баптың 1-тармағында, 25-баптың 1-тармағында және 26-баптың 1-тармағында қарастырылған.

## 2-тармақ

4. 2-тармақта серіктестіктер мен трасттар сияқты толық немесе ішінара фискалдық мөлдір болып табылатын ұйымдарға төлемдер кезінде туындайтын ерекше мәселелер қаралады. 1999 жылы ЭЫДҰ бюджеттік-салық мәселелері жөніндегі комитеті "ЭЫДҰ-ның серіктестіктерге қатысты үлгілік салық конвенциясын қолдану" атты жұмыс тобының баяндамасын бекітті. Баяндамада ЭЫДҰ үлгілік салық Конвенциясының ережелерін қолдану туралы айтылады және осы Үлгі конвенцияға негізделген серіктестіктерге қатысты екіжақты салық конвенцияларын қолдану мәселелері жанама түрде қозғалады.

Алайда, Комитет бұл есепте қарастырылған көптеген принциптерді *mutatis mutandis* басқа корпорацияланбаған ұйымдарға қатысты да қолдануға болатындығын мойындайды. Бұл есепте "серіктестіктерге" сілтемелер салық құқығынан айырмашылығы азаматтық немесе коммерциялық құқыққа сәйкес жіктелетін ұйымдарды қамтиды. ЭЫДҰ-ға мүше елдер арасындағы пікірлердегі елеулі алшақтықтар олардың ішкі заңнамасына сәйкес серіктестіктерге әртүрлі режимдер қолданылатындығынан туындайды. ЭЫДҰ-ның кейбір елдерінде серіктестіктер салық салынатын бірліктер, кейде тіпті компаниялар болып саналады, ал ЭЫДҰ басқа елдерінде серіктестік емес, серіктестіктің кірісіндегі серіктестіктің жекелеген қатысушыларының үлесіне ғана салық салынады. Дамушы елдерде серіктестіктердің салық режимі саласында да осындай келіспеушіліктер бар. 2-тармақтың мақсаты есепте баяндалған қағидаттарды іске асыру болып табылады.

5. Маңызды мәселе - серіктестікке Конвенцияда көзделген артықшылықтарды беру керек пе, жоқ па. Егер Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің заңнамасы негізінде серіктестіктер салық салынатын ұйымдар болып табылса, онда 4-баптың 1-тармағына сәйкес серіктестік осы Уағдаласушы мемлекеттің резиденті ретінде саралануы мүмкін және осылайша Конвенцияда көзделген артықшылықтарға құқығы болады. Алайда, егер серіктестік резиденттік мемлекетінің заңнамасына сәйкес фискалдық тұрғыдан ашық болып саналса және тиісінше серіктестерге серіктестіктің кірісіне салық салынатын болса, 2-тармақта Конвенцияның ережелері серіктестер деңгейінде қолданылуы тиіс деп көзделеді.

6. Конвенцияның артықшылықтарын қолданудағы алғашқы қадам ретінде 2-тармақта шарт бойынша жеңілдіктер сұратылатын кіріс бабын алатын Уағдаласушы мемлекеттің резиденті көрсетіледі. Осындай жеңілдіктерге құқылы болу үшін мұндай резидент сондай-ақ көз мемлекетінің салық нормаларына сәйкес кіріс бабын



бенефициарлық иелену, иеленудің кез келген қолданылатын қажетті шекті мәндері (мысалы, 10-баптың 2(а) тармақшасында көрсетілген дивидендтер), сондай-ақ, негізгі мақсатты тексеру немесе жеңілдіктерді шектеу туралы ереже сияқты қолданылатын ережеде белгіленген кез келген қосымша талаптарды қанағаттандыруға тиіс.

7. Бұл жалпы нормалар 2017 жылғы ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 1-бабына түсініктеменің 2-16-тармақтарында дамиды:

Осы тармақта Уағдаласушы мемлекеттердің біреуі немесе екеуі де салық салу мақсаттары үшін толық немесе ішінара фискалдық тұрғыдан ашық деп қарайтын ұйымдардың немесе келісімдердің кірістеріне қатысты жағдай қаралады. Осы тармақтың ережелері осындай ұйымдардың немесе келісімдердің кірісі Конвенцияның мақсаттары үшін 1999 жылғы салық мәселелері жөніндегі комитеттің "ЭЫДҰ-ның серіктестіктерге қатысты үлгі салық конвенциясын қолдану"<sup>13</sup> баяндамасында көрсетілген қағидаттарға сәйкес қаралуын қамтамасыз етеді. Осылайша, бұл баяндамада осы Ережені әртүрлі жағдайларда қалай түсіндіру және қолдану керектігі туралы нұсқаулық пен мысалдар келтірілген

---

13

ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының толық нұсқасының II томында R(15)-1 бетінде көшірілді.

Алайда, есеп тек серіктестіктер туралы болды және Комитет баяндамаға енгізілген көптеген принциптер басқа корпоративті емес ұйымдарға қатысты қолданылуы мүмкін екенін мойындағанымен, ол кейінгі кезеңде осы басқа ұйымдарға үлгілік салық конвенциясын қолдану мәселесін қарастыруға ниет білдірді. Баяндаманың 37-тармағында көрсетілгендей, Комитет "ішкі салық заңнамасы серіктестік ішінара салық салынатын бірлік ретінде қарастырылатын және салық салу мақсатында ішінара еленбейтін аралық жағдайларды тудыратын жағдайларға" ерекше алаңдады. Есепке сәйкес:

Бұл жағдай серіктестіктердің өте шектеулі санына қатысты практикалық қиындықтар тудыруы мүмкін болса да, бұл сенімдер сияқты басқа заңды тұлғалар үшін маңызды мәселе болып табылады. Осы себепті Комитет бұл мәселені осы баяндамадағы кейінгі жұмыс контекстінде қарастыруға шешім қабылдады.

4.2-тармақта дәл осы жағдай қарастырылады, өйткені біз "толығымен немесе ішінара" фискалдық тұрғыдан ашық деп саналатын ұйымдар туралы айтып отырмыз. Осылайша, бұл тармақ серіктестіктерге қатысты баяндаманың қорытындыларын растап қана қоймай, осы тұжырымдардың қолданылуын баяндамамен тікелей қамтылмаған жағдайларға да таратады [...].

5. Осы тармақ тиісті жағдайларда Конвенцияда көзделген жеңілдіктердің берілуін қамтамасыз етіп қана қоймайды, сондай-ақ Уағдаласушы мемлекеттердің ешқайсысы өзінің ішкі заңнамасына сәйкес заңды тұлғаның кірісін немесе уағдаластықты өзінің резиденттерінің бірінің кірісі ретінде қарастырмаған жағдайларда бұл жеңілдіктердің

берілмейтініне кепілдік береді. Осылайша, бұл тармақ мұндай жағдайда Баяндаманың қорытындыларын растайды(3-мысалды қараңыз). Сонымен қатар, Баяндамада атап өтілгендей, мемлекеттер екіжақты салық Конвенциясының артықшылықтарын тұлғаның осы жеңілдіктерге шынымен құқығы бар-жоғын тексере алмайтын жағдайларда береді деп күтуге болмайды. Осылайша, егер ұйым Уағдаласушы мемлекет салық ақпаратын ала алмайтын юрисдикцияда құрылса, онда бұл мемлекетке Конвенцияда көзделген жеңілдіктерді ұсына алатындай барлық қажетті ақпарат берілуі керек. Мұндай жағдайда Уағдаласушы мемлекет Конвенция бойынша жеңілдіктерді қолдану мақсаттары үшін өтеу тетігін пайдалануды әбден шеше алады, тіпті егер ол әдетте тиісті кірісті төлеу кезінде осы жеңілдіктерді қолданса да. Алайда, көп жағдайда кірістерге салық салу кезінде тиісті ақпарат алуға және Конвенцияның жеңілдіктерін қолдануға болады (мысалы, төмендегі 43-45-тармақтарды қараңыз, онда ұжымдық инвестициялау қорлары контекстінде ұқсас мәселе талқыланады).

6. Келесі мысал осы тармақтың қолданылуын көрсетеді:

Мысал: А мемлекеті мен Б мемлекеті типтік кірістер мен капиталға қосарланған салық салуды болдырмау туралы конвенциямен бірдей шарт жасасты. А мемлекеті Б мемлекетінде құрылған заңды тұлға компания болып табылады және осы заңды тұлғаға А мемлекетіндегі резидент борышкерден алатын пайыздарына салық салады деп санайды, алайда Б мемлекетінің ішкі заңнамасына сәйкес заңды тұлға серіктестік ретінде қарастырылады және оның барлық кірісін тең бөлетін осы ұйымның екі мүшесіне жарты пайызға салық салынады. Мүшелердің бірі-Б мемлекетінің резиденті, ал екіншісі - А және Б мемлекеттерінің онымен шарты жоқ елдің резиденті. Осы тармақ мұндай жағдайда 11-баптың мақсаттары үшін пайыздың жартысы Б мемлекеті резидентінің кірісі болып есептелетінін көздейді.

7. "Ұйым немесе бірлестік алған немесе олар арқылы алынған кіріске" сілтеме кең мағынаға ие және ұйым немесе бірлестік алған кез келген кірісті немесе олар арқылы, әрбір Уағдаласушы мемлекеттің салық салудың ішкі мақсаттары үшін осы кірісті кім алатынына және осы ұйым немесе бірлестік болып табылатынына көзқарасына қарамастан қамтиды заңды тұлға немесе 3-баптың 1-тармағының а) тармақшасында айқындалғандай тұлғаны білдіреді. Ол, мысалы, Уағдаласушы мемлекеттердің біреуі немесе екеуі де қаржылық тұрғыдан толық немесе ішінара ашық деп санайтын кез келген серіктестіктің немесе трасттың кірісін қамтиды. Сонымен қатар, Баяндаманың 2-мысалында көрсетілгендей, ұйымның немесе бірлестіктің қай жерде құрылғаны маңызды емес: бұл тармақ үшінші мемлекетте құрылған ұйымға Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің ішкі салық заңнамасына сәйкес кәсіпорын қаржылық тұрғыдан толық немесе ішінара ашық болып саналатындай шамада қолданылады және бұл кәсіпорынның кірісі осы мемлекеттің резидентіне жатады.

8. "Кіріс" сөзі Конвенцияның мақсаттары үшін кең мағынаға ие болуы керек, сондықтан, мысалы, кәсіпорынның кірісі мен капитал өсімін қоса алғанда,

Конвенцияның III тарауында қамтылған әр түрлі кіріс баптарына (Кірістерге салық салу) қолданылады.

9. Осы тармақта пайдаланылатын "салық салу мақсаттары үшін ашық" ұғымы Уағдаласушы мемлекеттің ішкі заңнамасына сәйкес кәсіпорынның немесе ұйымның кірісіне (немесе оның бір бөлігіне) ұйым немесе бірлестік деңгейінде емес, осы ұйымға немесе бірлестікке мүдделі тұлғалар деңгейінде салық салынатын жағдайларға жатады.

Бұл, әдетте, ұйымның немесе бірлестіктің кіріс үлесі бойынша төленетін салық сомасы осы үлеске құқығы бар тұлғаның жеке сипаттамаларына байланысты бөлек анықталған жағдайда орын алады, нәтижесінде салық тұлғаның оны алуға құқығы бар алуға жеке жәрдемақысынан басқа кіріске және осы тұлғаға қолданылатын салық мөлшерлемесі бойынша салық салынатын-салынбайтындығына байланысты болады; бұдан басқа, салық салу мақсатында кірісті жүзеге асырудың сипаты мен көзі, сондай-ақ мерзімі оның оны ұйым немесе бірлестік арқылы алуы фактісіне байланысты болмайды. Кірістің кәсіпорын немесе ұйым деңгейінде есептелуі фактісі, акция жеке тұлғаға берілгенге дейін, бұл нәтижеге әсер етпейді<sup>14</sup>. Өзінің екіжақты конвенцияларында "салық салу мақсаттары үшін ашық" анықтамасын нақтылағысы келетін мемлекеттер жоғарыда келтірілген түсініктемелер негізінде осы терминнің анықтамасын өз қалауы бойынша енгізе алады

10. Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің ішкі заңнамасына сәйкес салық салу мақсаттары үшін ішінара ашық деп қаралатын ұйым немесе құрылым болған жағдайда, заңды тұлға немесе келісім кірісінің бір бөлігіне ғана осындай кәсіпорында немесе құрылымда алдыңғы тармақта сипатталғандай үлесі бар тұлғалар деңгейінде салық салынуы мүмкін, ал қалған бөлігі - бұрынғысынша ұйым немесе құрылым деңгейінде салық салу мақсаттары үшін ішінара ашық болып саналады. Мәселен, мысалы, кейбір елдерде кейбір трестер мен жауапкершілігі шектеулі серіктестіктер қарастырылады (яғни, кейбір елдерде бенефициарлар арасында бөлінетін траст арқылы алынған кірістің бір бөлігіне осы бенефициарлардан салық салынады, ал осы кірістің бір бөлігіне траст немесе қамқоршылардан салық салынады; сол сияқты, кейбір елдерде сенімгерлік серіктестік арқылы алынған кіріске осы серіктестің осы кірісіндегі үлесіне қатысты толық серіктестен салық салынады, бірақ шектеулі серіктестің кірісіндегі үлесіне қатысты сенімгерлік серіктестіктің кірісі болып саналады). Ұйым немесе құрылым Уағдаласушы мемлекеттің резиденті ретінде сараланатын дәрежеде бұл тармақ шарттың артықшылықтары осы мемлекеттің ішкі заңнамасына сәйкес ұйымға немесе құрылымға жатқызылатын кіріс үлесіне де қолданылуын қамтамасыз етеді (теріс пайдаланумен күрес туралы кез келген ережелер, мысалы, жеңілдіктерді шектеу ережесі ескеріле отырып).

11. Конвенцияның басқа ережелері сияқты, бұл ереже ұйым немесе құрылым кірісінің әрбір бабына жеке қолданылады. Мысалы, сенімгерлікті белгілейтін құжат

сенімгерлікпен алынған барлық дивидендтер бенефициар арасында оның өмір сүру кезеңінде бөлінуі керек, бірақ кейіннен жинақталуы керек деп есептейік. Егер Уағдаласушы мемлекеттердің бірі мұндай жағдайда бенефициарға осы бенефициарға бөлінген дивидендтерге салық салынады, бірақ қамқоршыларға жинақталатын дивидендтерге салық салынады деп есептесе, дивидендтердің екі түрі де бір ай ішінде алынған болса да, бұл тармақ дивидендтердің осы екі санатына әр түрлі қолданылады.

12. Ол қолданылатын кіріс Конвенцияның мақсаттары үшін Уағдаласушы мемлекет резидентінің кірісі болып есептелетінін көздей отырып, бұл тармақ Конвенцияның әртүрлі бөлу қағидаларын қолдану мақсаттары үшін тиісті кірістің осы резидентке жататынына кепілдік береді. Осылайша, кірістің сипатына байланысты бұл кірісті, мысалы, 6, 13 және 17-баптардың мақсаттары үшін "алынған кіріс", 7, 8 және 9-баптардың мақсаттары үшін "кәсіпорынның пайдасы" (3-бапқа түсініктеменің 4-тармағын қараңыз) немесе 10 және 11-баптардың мақсаттары үшін "төленген" дивидендтер немесе пайыздар ретінде қарастыруға мүмкіндік береді. Кірістің Уағдаласушы мемлекеттің резиденті Конвенцияның мақсаттары үшін алған деп есептелуі, егер кіріс осы резидент қатысатын кәсіпорын кірісінің үлесін құраса, мұндай кіріс осы резидент жүзеге асыратын кәсіпорынның кірісі болып есептелуге тиіс (мысалы, Уағдаласушы мемлекеттің кәсіпорынын айқындау мақсаттары үшін 21-баптың 3-бабында және 2-тармағында).

---

14

"Әріптестік туралы есептің" 37-40 тармағын қар.

13. Бұл тармақ Конвенцияның әртүрлі бөлу ережелерінің ішкі заңнамаға сәйкес салық салу мақсаттары үшін ашық субъектілердің кірісі Уағдаласушы мемлекет резидентінің кірісі ретінде қаралатын шамада қолданылуын қамтамасыз ететініне қарамастан, бұл тармақ алушының тиісті кірістің меншік иесі - бенефициары болып табылатындығы туралы мәселені шешпейді. Егер, мысалы, салық салу мақсаттары үшін ашық әріптестік серіктес болып табылмайтын тұлғаның агенті немесе номиналды ұстаушысы ретінде дивидендтер алса, дивидендтердің осы мемлекеттің ішкі заңнамасына сәйкес Уағдаласушы мемлекет резидентінің кірісі ретінде қаралуы дерек көзінің мемлекетіне серіктестік те, серіктестер де меншік иелері - дивидендтер бенефициарлары болып табылмайды деп есептеуге кедергі келтірмейді.

14. Бұл тармақ Конвенцияның мақсаттары үшін ғана қолданылады, сондықтан Уағдаласушы мемлекеттен оның кірісті бөлу тәсілін өзгертуді немесе өзінің ішкі заңнамасының мақсаттары үшін ұйымдарды сипаттауды талап етпейді. Жоғарыдағы 6-тармақта келтірілген мысалда, 2-тармақта 11-баптың мақсаттары үшін пайыздың жартысы Б мемлекетінің резидентінің кірісі ретінде қарастырылуы керек деп көзделгеніне қарамастан, бұл А мемлекеті пайызбен өндіріп алатын салықтың максималды сомасына ғана әсер етеді және А мемлекетінің салығын ұйым

төлейтіндігін өзгертпейді. Осылайша, А мемлекетінің ішкі заңнамасында 30 пайыздық ұсталатын пайыздық салық қарастырылған деп есептесек, 2-тармақтың әсері А мемлекеті пайыздан алатын салық сомасын жай ғана азайту болады (осылайша пайыздың жартысына 30 пайыздық мөлшерлеме бойынша салық салынады, ал А және В мемлекеттері арасындағы келісімге сәйкес 10 пайыздық мөлшерлеме бойынша жартысына салық салынады) және ұйымның А мемлекетінің ішкі заңнамасының мақсаттары үшін тиісті салық төлеуші болып табылатындығын өзгертпейді. Бұдан басқа, бұл ереже белгілі бір субъектілер мен уағдаластықтардың құқықтық сипатына байланысты туындауы мүмкін барлық шарттық мәселелерді толық қарастырмайды, сондықтан мұндай мәселелерді шешу үшін басқа ережелерді толықтыру қажет болуы мүмкін (мысалы, көптеген елдердің траст туралы заңнамасына сәйкес траст "тұлға" болып табылмайтындығына қарамастан траст Уағдаласушы мемлекеттің резиденті ретінде сыныпталатынын растайтын ереже).

15. Осы тармақтың соңғы сөйлемінде тармақ мемлекеттің өз резиденттеріне салық салу құқығын қандай да бір жолмен шектемейтіні түсіндіріледі. Бұл тұжырым серіктестіктерге қатысты қосарланған салық салуды болдырмау туралы келісімдердің қалай түсіндірілгеніне сәйкес келеді (осы түсініктеменің 6.1-тармағын 2000 жылдан кейін және 2017 жылы 3-тармақ енгізілгенге дейін қолданылған редакциядан қараңыз).

16. Алайда, 2 және 3-тармақтар Уағдаласушы мемлекеттердің осы мемлекеттің резидентінің кірісіне Конвенцияға сәйкес басқа мемлекет салық салуы мүмкін болған кезде 23 А және 23 В баптарына сәйкес қосарланған салық салудан босату жөніндегі міндеттемесін шектемейді. Алайда, әрбір Уағдаласушы мемлекет оның резиденттерінің бірінің кірісі ретінде бірдей кіріске салық салатын және басқа тұлға төлеген салыққа қатысты қосарланған салық салудан босату талап етілетін жағдайлар болуы мүмкін. Егер, мысалы, Уағдаласушы мемлекеттердің бірі осы мемлекеттің резиденті болып табылатын ұйымның жаһандық кірісіне салық салса, ал екінші мемлекет бұл заңды тұлғаны салық салу мақсаттары үшін ашық деп санаса және осы басқа мемлекеттің резиденттері болып табылатын осы ұйымның мүшелеріне кірістің тиісті үлесіне салық салса, қосарланған салық салудан босатуды оны екі мемлекетте әртүрлі салық төлеушілер төлейтін салық ескеруі керек. Мұндай жағдайда, алайда, бір Уағдаласушы мемлекет резидентінің кірісі "осы Конвенцияның ережелеріне сәйкес екінші Уағдаласушы мемлекетте қандай дәрежеде салық салынуы мүмкін екенін (осы ережелер осы екінші мемлекетте салық салуға рұқсат беретін жағдайларды қоспағанда) 23 А және 23 В баптарына сәйкес айқындау маңызды болады. бұл кіріс сондай-ақ осы мемлекеттің резиденті алған кіріс болғандықтан [...]". Тұтастай алғанда, бұл талап бір мемлекетке қосарланған салық салудан босатуды тек Конвенцияның ережелері басқа мемлекетке тиісті кіріске бастапқы мемлекет ретінде немесе осы кіріске тиесілі

тұрақты өкілдігі бар мемлекет ретінде салық салуға мүмкіндік беретін дәрежеде ғана ұсынуға мәжбүр етеді (23 А және 23 В баптарға түсініктемелердің 11.1 және 11.2-тармақтарды қараңыз).

Комитет тұтастай алғанда ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының жоғарыда келтірілген 1-бабына түсініктеменің 2-16-тармақтарымен келіскеніне қарамастан, комитеттің кейбір мүшелері ұйым немесе үшінші мемлекеттің Резидентімен келісім немесе олар арқылы кіріс алған, ал үлестерді ұстаушылар Уағдаласушы Мемлекеттің резиденттері болып табылатын жағдайларда осы тармақты қолдануға алаңдаушылық білдірді, салық заңнамасына сәйкес ұйым кіріске қатысты қаржылық тұрғыдан ашық болып саналады. Мұндай жағдайда ұйымның резиденттік елдерінің де, келісімдердің де, үлесті ұстаушылардың резиденттік елдерінің де салық келісімдері қолданылуы мүмкін, бұл кірістің бір бабына қатысты әртүрлі салық келісімдері бойынша жеңілдіктер беру туралы талаптардың қайталану қаупін тудырады. Алайда, мұндай тәуекелдер азаяды, өйткені бұл жағдайда бірнеше адамды кіріс бабын алатын адамдар ретінде қарастыруға болатындығына қарамастан, тек бір төлем көзі мемлекеттен жүзеге асырылады, бұл осы елге кіріс бабы бойынша жеңілдіктерді қамтамасыз етуге бір ғана мүмкіндік береді.

Оның үстіне, 2-тармаққа ұқсас ережелерді қолданатын елдердің тәжірибесінде келісім бойынша жеңілдіктер беру туралы талаптардың қайталануымен проблемалар туындаған жоқ. Осы елдердің тәжірибесі бойынша ұйым және оның үлестік иелері әдетте кеңес алады және салық агентіне төлем келісімі бойынша жеңілдіктерге бірыңғай талап қояды. Сонымен қатар, 2-тармаққа сәйкес кіріс бабын алатын адам келісімде көрсетілген барлық қолданыстағы талаптарды қанағаттандыруы керек деген талап жеңілдіктерге қайта шағымдану жағдайларының санын азайтуы керек. Егер Уағдаласушы мемлекет жеңілдіктерге қайта шағымдану жағдайына тап болса, ол келісім бойынша қандай жеңілдіктерге шағымды қанағаттандыру керектігін дұрыс анықтау үшін қажетті қосымша ақпаратты алу үшін өзара келісу рәсіміне жүгінуі мүмкін.

7.1 Келісім бойынша өз әріптестері үшін де, салық төлеушілер үшін де айқындық енгізгісі келетін Уағдаласушы мемлекеттер 25-баптың 3-тармағына (өзара келісімдердің рәсімі) сәйкес 2-тармақты қолдануға қатысты құзыретті жалпы қолданылатын органдардың келісімдерін жасасып, жариялай алады.

### *3-тармақ*

8. 2017 жылғы жаңартылған нұсқада Комитет "алып тастау ескертпесін" 3-тармақ ретінде 1-бапқа енгізу туралы шешім қабылдады. Бұл ЭЫДҰ/Г20 ұсынымдарына сәйкес ЭЫДҰ үлгі конвенциясына енгізілген 6-іс-қимыл бойынша қорытынды баяндамада (халықаралық шарттарда көзделген жеңілдіктерді тиісті емес жағдайларда беруді болдырмау) АҚШ моделіне енгізілген ұқсас ережеге негізделген жаңа ережеге сәйкес келеді. Алып тастау ескертпесінің мәні резидент резидент еместерге салық

салуға бағытталған кейбір ережелер Уағдаласушы мемлекеттің өз резиденттеріне салық салу құқығын шектейтін ретінде түсіндірілуі мүмкін деген күмәнді жою болып табылады. Мұндай түсіндірулер қабылданбағанымен, Комитет Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясындағы ескерту Уағдаласушы мемлекеттің тиісті екіжақты келісімнің кез келген басқа ережелеріне қарамастан өз резиденттеріне салық салуы мүмкін екендігіне күмән келтіреді деп санайды.

9. Бұл мәселе бойынша ЭЫДҰ-ның 2017 жылғы түсініктемесінде мыналар көрсетілген: 17. Конвенцияның кейбір ережелері (мысалы, 23 А және 23 В баптары) уағдаласушы мемлекеттің өз резиденттеріне салық салуына әсер етуге нақты бағытталғанына қарамастан, Конвенцияның көптеген ережелерінің мақсаты Уағдаласушы мемлекеттің екінші Уағдаласушы мемлекеттің резиденттеріне салық салу құқығын шектеу болып табылады. Алайда, кейбір шектеулі жағдайларда кейбір ережелер Уағдаласушы мемлекеттің жоспарланбаған жағдайларда өз резиденттеріне салық салу құқығын шектейтін деп түсіндірілуі мүмкін деп тұжырымдалды (мысалы, бақыланатын шетелдік компаниялардың жағдайына қатысты төмендегі 81-тармақты қараңыз).

18. 3-тармақ Конвенция Уағдаласушы мемлекеттің көзделген жағдайларды қоспағанда, өз резиденттеріне салық салу құқығын шектемейтін жалпы қағидатты растайды және оған қатысты осы қағида қолданылмайтын ережелерді санамалайды.

19. Осылайша санамаланған ерекшеліктер Конвенцияда Уағдаласушы мемлекет өзінің резиденттеріне шарт бойынша жеңілдіктер беруге мәжбүр болуы мүмкін (осы немесе осыған ұқсас жеңілдіктер осы мемлекеттің ішкі заңнамасына сәйкес беріле ме) көзделген барлық жағдайларды қамтуға арналған. Бұл ережелер мыналарды қамтиды:

- 7-баптың 3-тармағы, ол Уағдаласушы мемлекеттен осы мемлекеттің кәсіпорнына 7-баптың 2-тармағына сәйкес екінші Уағдаласушы мемлекет жүргізген бастапқы түзетуден кейін кәсіпорынның тұрақты өкілдігінің пайдасынан алынатын салық сомасына тиісті түзету беруді талап етеді.

- 9-баптың 2-тармағы, ол Уағдаласушы мемлекеттен осы мемлекеттің кәсіпорнына 9-баптың 1-тармағына сәйкес екінші Уағдаласушы мемлекет жүргізген бастапқы түзетуден кейін қауымдастырылған кәсіпорынның пайдасынан алынатын салық мөлшерінде тиісті түзету беруді талап етеді.

- 19-бап, егер бұл жеке тұлға екінші Уағдаласушы мемлекетке немесе оның саяси бөлімшесіне немесе жергілікті билік органына көрсетілген қызметтерден кіріс алса, Уағдаласушы мемлекеттің осы мемлекеттің резиденті болып табылатын жеке тұлғаға қалай салық салатынына әсер етуі мүмкін.

- Уағдаласушы мемлекеттің осы мемлекетте тұратын жеке тұлғаға салық салуына әсер етуі мүмкін 20-бап, егер бұл тұлға да осы Баптың талаптарына сай келетін студент болса.

- Конвенцияға сәйкес басқа мемлекет салық салуы мүмкін кіріске (7-баптың 2-тармағына сәйкес екінші Уағдаласушы мемлекетте орналасқан тұрақты өкілдікке жататын пайданы қоса алғанда) қатысты Уағдаласушы мемлекеттен өз резиденттері үшін қосарланған салық салудан босатуды талап ететін 23 А және 23 В баптары.

- Уағдаласушы мемлекеттің резиденттерін осы мемлекет тарапынан салық салудың белгілі бір кемсітушілік тәжірибелерінен қорғайтын 24-бап (мысалы, екі адамның азаматтығы негізінде олардың арасындағы айырмашылықтарды жүргізетін қағидалар).

- Уағдаласушы мемлекеттің резиденттеріне осы мемлекеттің құзыретті органынан Конвенцияға сәйкес емес салық салу жағдайларын қарауды талап етуге мүмкіндік беретін 25-бап.

- 28-бап, егер бұл тұлға екінші Уағдаласушы мемлекеттің дипломатиялық өкілдігінің немесе консулдық мекемесінің мүшесі болып табылса, Уағдаласушы мемлекеттің осы мемлекетте тұратын жеке тұлғаға салық салуына әсер етуі мүмкін.

20. 3-тармаққа енгізілген ерекшеліктер тізімі, егер бұл ереже Уағдаласушы мемлекеттің өз резиденттеріне салық салуға әсер етеді деп болжанса, Уағдаласушы мемлекеттер өздерінің екіжақты конвенциясына енгізуге келісе алатын кез келген басқа ережені қамтуға тиіс. Мысалы, егер Уағдаласушы мемлекеттер 18-бапқа 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 салуға жататын ережені енгізуге келіссе, олар осы ережеге сілтемені Уағдаласушы мемлекеттің әлеуметтік қамсыздандыру туралы заңнамасына сәйкес 3-тармаққа енгізілген ерекшеліктер тізіміне енгізуге тиіс. Басқа мысалдарға 18-бапқа түсініктеменің 23, 30, 37, 38 және 68-тармақтарындағы балама ережелер жатады, өйткені бұл ережелер әдетте Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болғанға дейін шетелдік зейнетақы схемасына қатысқан жеке тұлғаға беруге арналған жеңілдіктер береді.

21. 3-тармақта және бүкіл Конвенцияда қолданылатын "резидент" термині 4-бапта айқындалған. Егер 4-баптың 1-тармағына сәйкес тұлға осы мемлекеттердің ішкі заңнамасы негізінде екі Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып есептелсе, осы баптың 2 және 3-тармақтары әдетте Конвенцияның мақсаттары үшін бір резиденттік 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.

### **Салық келісімдерін тиісінше пайдаланбау**

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



келісімдерінің ережелері жалпы түрде тұжырымдалған және салық төлеушілер уағдаласушы мемлекеттер мұндай жеңілдіктер беруді көздемеген жағдайларда жеңілдіктер алу мақсатында келісім жасасуға азғырылуы мүмкін. Салық келісімдерін мұндай теріс пайдалану барлық елдерде, әсіресе салық төлеуден жалтарудың күрделі стратегияларымен күресуде тәжірибесі шектеулі елдерде алаңдаушылық туғызады.

11. Осыған байланысты Комитет осы стратегиялармен күресуге болатын әртүрлі тәсілдерді қарастыруды және осы тәсілдерді қолданудың нақты мысалдарын келтіруді орынды деп тапты. Бұл мәселені қарау кезінде Комитет салық келісімдерін орындау үшін салық әкімшіліктерінің салық түсімдерін салық келісімдерінің ережелерін заңсыз пайдаланудан қорғау қажеттілігі мен салық төлеушілердің заңды сенімділігі мен заңды үміттерін қорғау қажеттілігі арасындағы тепе-теңдікті сақтау маңызды екенін мойындады.

12. 2017 жылғы жаңартылған нұсқада Комитет Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясына шарттық жеңілдіктер алу үшін салық төлеушілердің Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясына негізделген екіжақты салық келісімдерінің ережелерін заңсыз пайдалануына жол бермеу үшін бірқатар өзгерістер енгізді. Біріншіден, Конвенцияның атауына "салық төлеуден жалтару мен жалтарудың алдын алуды" тікелей көрсететін түзету енгізілді. Екіншіден, жаңа кіріспе қосылды, онда салық келісімдері сауда келісімдерін жасау арқылы салық төлеуден жалтаруды қоса алғанда, салық төлеуден қашу немесе жалтару мүмкіндіктерін жасауға арналмағанын түсіндіреді. Үшіншіден, Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясының 29-бабының 9-тармағына теріс пайдалануға қарсы тұруға бағытталған жаңа жалпы норма енгізілген. Салық келісімдеріне енгізілген теріс қылықтарға қарсы осы жалпы норма мен арнайы нормалар мұндай жеңілдіктер беру Конвенцияның міндеттері мен мақсаттарына қайшы келген кезде белгілі бір операциялар мен уағдаластықтарға қатысты салықтық жеңілдіктерге жол бермеуге бағытталған.

13. Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясына бұл толықтырулар Конвенцияның ережелерін салық келісімдерін теріс пайдаланудың алдын алу тұрғысынан тиімдірек етеді. Алайда, көптеген елдерде осы жаңа ережелерді, атап айтқанда 29-баптың 9-тармағында көрсетілген теріс пайдалануға қарсы іс-қимылға бағытталған жалпы норманы қамтымайтын қолданыстағы екіжақты салық келісімдері болуы мүмкін. Салық келісімдерін орынсыз пайдалану арқылы салық төлеуден жалтарумен күресу үшін елдер қолдана алатын әртүрлі тәсілдерді сипаттайтын түсініктеменің бұл бөлігі олардың келісімдері 29-баптың 9-тармағын қамтымайтын жағдайларда өте маңызды.

14. Төмендегі 15-55-тармақтар ЭЫДҰ-ның 2017 жылғы 1-бапқа тиісті өзгерістермен берген түсініктемесіне негізделген. Тұтастай алғанда, салық келісімдерін теріс пайдаланудың алдын алудың төменде сипатталған негізгі тәсілдері ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 1-бабына түсініктеме ережелеріне сәйкес келуге бағытталған.

15. Салық келісімдерін теріс пайдалану мәселесін болдырмау және шешу үшін елдер қолданатын бірқатар әртүрлі тәсілдер бар. Әдетте, бұл тәсілдер Келісім ережелерін түсіндіруді және қолдануды немесе ішкі заңнаманы түсіндіруді және қолдануды қамтиды. Ішкі заңнама арқылы салық төлеуден жалтаруға қарсы күрес ықтимал қолдануды болжайды:

- a. ішкі заңнамадағы теріс пайдалануға қарсы арнайы нормалар
- b. теріс пайдалануға қарсы бағытталған ішкі заңнаманың жалпы нормалары, және
- c. ішкі заңнаманың бөлігі болып табылатын сот доктриналары мен түсіндіру қағидаттары.

Бұл ішкі құқықтық тәсілдер тұтастай алғанда төмендегі 16 және 17-тармақтарда және 31-47-тармақтарда толығырақ жеке қаралады. Салық келісімдері арқылы салық төлеуден жалтарумен күресу ықтимал қолдануды қамтиды:

- a. теріс пайдалануларға қарсы тұруға бағытталған салық келісімдеріндегі арнайы нормалар
- b. салық келісімдеріндегі теріс пайдалануға қарсы тұруға бағытталған жалпы нормалар, және
- c. салық келісімдерінің ережелерін түсіндіру.

Келісімдерге негізделген бұл тәсілдемелер жалпы төмендегі 18-30-тармақтарда және 48-56-тармақтарда толығырақ қарастырылады.

## **1. Салық келісімдерін заңсыз пайдаланудың алдын алу тәсілдері**

### **Салық төлеуден жалтаруға қарсы ішкі ережелер мен сот доктриналары арқылы салық төлеуден жалтару проблемаларын шешу**

16. Салық төлеуден жалтаруға қарсы ішкі ережелер мен сот доктриналары қолайсыз жағдайларда шарт 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.

17. Осы себептерге байланысты салық төлеуден жалтаруға қарсы ішкі ережелер мен сот доктриналары қолайсыз жағдайларда шарт 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 қолданылған кезде (мысалы, шарттың ережелері салық төлеушіні салық төлеуден жалтаруға қарсы бағытталған белгілі бір ішкі ережелерді қолданудан қорғайды деп айтылған кезде) ықтимал қақтығыстар туралы мәселені көтереді. Бұл

мәселе төменде салық төлеуден жалтаруға қарсы нақты заңнамалық ережелерге, салық төлеуден жалтаруға қарсы жалпы заңнамалық ережелерге және сот доктриналарына қатысты талқыланады.

### **Салық келісімдері арқылы салық төлеуден жалтарудың алдын алу**

18. 29-баптың 9-тармағы және салық конвенцияларына енгізілген теріс пайдалануға қарсы іс-қимылға бағытталған арнайы нормалар тиісті емес жағдайларда салық жеңілдіктерін алу мақсатында жасалған мәмілелер мен уағдаластықтарға қарсы бағытталған. Алайда, егер салық келісінде мұндай нормалар болмаса, осы Келісімнің ережелерін теріс пайдалану болып табылатын мәмілелер жасасу кезінде салықтық жеңілдіктер беру керек пе деген сұрақ туындауы мүмкін.

19. Көптеген мемлекеттер бұл мәселені салықтардың салық келісімдерінің ережелерімен шектелген (және кейбір сирек жағдайларда кеңейтілген) ішкі заңнаманың ережелері негізінде белгіленетінін ескере отырып шешеді. Осылайша, салық келісімдерінің ережелерін кез келген теріс пайдалану салық салынатын ішкі заңнаманың ережелерін теріс пайдалану ретінде де сыныпталуы мүмкін. Бұл мемлекеттер үшін салық келісімдерінің ережелері теріс пайдалануға қарсы тұруға бағытталған ішкі заңнама ережелерін қолдануға кедергі келтіруі мүмкін бе деген сұрақ туындайды және дәл осы мәселе төмендегі 35-44-тармақтарда қарастырылады. Осы тармақтарда түсіндірілгендей, әдетте, мұндай ережелер мен салық келісімдерінің ережелері арасында қайшылықтар болмайды.

20. Басқа мемлекеттер кейбір келісімдерді ішкі заңнаманы теріс пайдалану ретінде емес, салық келісімінің өзін теріс пайдалану ретінде қарастыруды жөн көреді. Алайда, бұл мемлекеттер салық келісімдерін дұрыс түсіндіру оларға заңсыз мәмілелер мен келісімдерді елемеуге мүмкіндік береді деп санайды, мысалы, осы келісімдердің ережелеріне сәйкес көзделмеген жеңілдіктер алу мақсатында жасалған келісімдер. Мұндай түсіндіру салық келісімдерінің міндеттері мен мақсаттарынан, сондай-ақ оларды адал ниетпен түсіндіру міндеттемесінен туындайды (қараңыз: халықаралық шарттар құқығы туралы Вена конвенциясының 31-бабы).

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

22. 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.

23. Жоғарыда 22-тармақта баяндалған басшылық қағидатты ЭЫДҰ 2017 жылғы ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 1-бабына түсініктеменің 61-тармағында мақұлдады (2014 жылғы ЭЫДҰ Үлгі Конвенциясының 1-бабына түсініктеменің 9.5-тармағы). Комитет мүшелері бұл қағиданы 2011 жылы Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясын жаңарту кезінде мақұлдады және оны ұстануды жалғастыруда. Олар келісім ережелерін теріс пайдалану деген не деген сұрақтың жауабы басшылық маңызды мақсатқа қызмет етеді деп санайды, өйткені ол Келісім ережелерін теріс пайдаланудың алдын алу қажеттілігін елдердің шарттық міндеттемелерін орындауын қамтамасыз ету және салық төлеушілерге заңды сенімділік беру қажеттілігімен теңестіруге тырысады. Елдер өздерінің шарттық міндеттемелерінен заңды операцияларды теріс пайдалану деп дәлелдеу арқылы құтыла алмауы керек, ал бұл операцияларға Келісім ережелеріне қайшы келетін ішкі салық ережелері қиянатқа қарсы тұруға бағытталған нормалар болып табылады.

24. Жоғарыда көрсетілген нұсқаулыққа сәйкес салық келісімінің ережелерін теріс пайдалану арқылы белгілі бір мәмілелерді немесе келісімдерді тану үшін мынадай екі элементтің болуы қажет:

- мұндай мәмілелерді немесе уағдаластықтарды жасасудың негізгі мақсаты неғұрлым қолайлы салық жағдайын қамтамасыз ету болды, және

- мұндай қолайлы режимді алу тиісті ережелердің міндеттері мен мақсаттарына қайшы келеді.

25. Бұл екі элемент әртүрлі елдерде жасалған жалпы ережелер мен антиуклондық нормалар доктриналарында жиі айқын немесе жасырын түрде кездеседі.

26. Мұндай тәсілді қолдану нәтижесінде туындауы мүмкін белгісіздікті азайту үшін бұл нұсқаулықтың тараптардың болжамды ниеттері ғана емес, объективті фактілер негізінде қолданылуы маңызды. Осылайша, мәмілелерді немесе уағдаластықтарды жасасудың негізгі мақсаты салықтық артықшылықтарды алу болып табылатындығын анықтау, егер ақылға қонымды салық төлеуші сол мәмілелерді немесе келісімдерді осы салықтық артықшылықтарсыз жасаса, барлық тиісті фактілер мен жағдайларға негізделген объективті анықтамаға негізделуі керек.

27. Осы қағидаттарды ықтимал қолдану немесе 29-баптың 9-тармағын қолдану салық төлеуден жалтарудың белгілі бір нысандарын болдырмауға бағытталған арнайы ережелерді салық келісімдеріне енгізу артық дегенді білдірмейді. Егер белгілі бір жалтару әдістері анықталса немесе мұндай әдістерді қолдану ерекше қиындықтар туғызса, конвенцияға тиісті жалтару стратегиясының алдын алуға бағытталған ережелерді енгізген жөн. Бұдан басқа, бұл жоғарыда 20-тармақта сипатталған ұстанымды ұстанатын мемлекет өзінің ішкі заңнамасында мұндай стратегияға тиісті түрде қарсы тұру үшін қажетті жалтаруға қарсы күрес нормалары немесе қағидаттары жоқ деп есептейтін жағдайларда қажет болады.

28. Мысалы, салық төлеуден жалтарудың кейбір нысандары Конвенцияның ережелерімен, атап айтқанда "меншік иесі-бенефициар" ұғымын (10, 11, 12 және 12А баптарында) және 17-баптың 2-тармағы сияқты "өнер компаниялары" (artiste-companies) деп аталатындарға қатысты арнайы ережелерді енгізу арқылы тікелей реттелді. Мұндай проблемалар 10-бапқа (2014 жылғы ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 10-бабына 17 және 22-тармақтарға сілтеме жасай отырып 13-тармақ) және 11-бапқа (2014 жылғы ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 11-бабына түсініктеменің 12-тармағына сілтеме жасай отырып, 18-тармақ) түсініктемелерде де айтылады.

29. Бұдан басқа, кейбір жағдайларда, егер фактілерді және істің мән-жайларын мұқият қарау еншілес компанияның тұрақты жұмыс істейтін атқарушы органының орналасқан жері оның болжамды Резиденттік мемлекетінде емес, негізгі компанияның Резиденттік мемлекетінде екенін көрсетсе, оны ішкі заңнама мен шарттық мақсаттар үшін осы соңғы Мемлекеттің резиденті етуге еншілес компаниялардың, атап айтқанда, оффшорлық аймақтарда құрылған немесе зиянды преференциялық режимдерді пайдаланатын компаниялардың тарапынан шарт бойынша жеңілдіктерге қарсылықтарда бас тартылауы мүмкін (егер Мемлекеттің ішкі құқығы заңды тұлғаны басқару орнын немесе оның тұрғылықты/болу жерін анықтау үшін ұқсас критерийлерді пайдаланса, бұл өзекті болады).

30. Фактілер мен істің мән-жайларын мұқият қарау сонымен қатар еншілес компания өзінің негізгі 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.

### **Ішкі құқықта белгіленген салық шарттарын теріс пайдалануға қарсы күрес жөніндегі арнайы заңнамалық нормалар**

31. Салық шарттарын тиісінше пайдаланбау мәселесін шешуге ұмтылатын салық органдары, ең алдымен, ішкі құқықта белгіленген салық шарттарын теріс пайдалануға қарсы күрес жөніндегі арнайы заңнамалық нормаларды қолдану туралы мәселені қарастыруы мүмкін.

32. Бұл мәселені шешу үшін көптеген ішкі нормалар өзекті болуы мүмкін. Мысалы, бақыланатын шетелдік корпорацияларға (БШК) қатысты нормалар шарттарға қатысушы елдердің резиденттері болып табылатын базалық немесе бөгде компаниялардың резиденттерінің пайдалануына байланысты белгілі бір тетіктердің қолданылуын болдырмау үшін қолданылуы мүмкін; жеткіліксіз капиталдандыруға қатысты нормалар шарттарға қатысушы елдердің резиденттеріне пайыздарды төлеудің салық базасын көмескілеп шегеру үшін қолданылуы мүмкін; трансферттік баға белгілеуге қатысты нормалар (егер олар бірінші кезекте салық төлеуден жалтаруға қарсы бағытталған нормалар функциясын орындауға арналмаса да) резидент

кәсіпорыннан кірістердің шартқа қатысушы елдің резиденті болып табылатын кәсіпорынға жасанды түрде ауысуына жол бермеуі мүмкін; шығу салықтарына немесе отырғызу салықтарына қатысты нормалар шартқа қатысушы елдің резиденті болып табылатын кәсіпорынға шарттың қолданылу аясынан шығарылған капитал өсімін пайдаланғанға дейін тұрғылықты жерін ауыстыру арқылы капитал өсіміне салынатын салықтан жалтаруға жол бермеуі мүмкін; ал дивидендтердің мөлшерін төмендетуге қатысты нормалар дивидендтерді шарттың қолданылу аясынан шығарылған капитал өсіміне айналдыру мақсатында операциялар арқылы ішкі ұсталатын дивидендтерге салынатын салықтардан жалтаруға жол бермеуі мүмкін.

33. Салық шарттарын пайдалану тетіктеріне қатысты шарттарды теріс пайдалануға қарсы күрес жөніндегі осы және басқа да арнайы нормалардың көпшілігін қолдану нәтижесінде осындай нормалардың салық шарттарының ережелерімен қайшылықтарының туындау мүмкіндігі болып табылатын бір жалпы проблема туындайды. Егер екі Уағдаласушы мемлекет салық шартының ережелеріне осы мемлекеттердің бірінің ішкі заңнамасында қолданылып жүрген салық шарттарын теріс пайдалануға қарсы күрес жөніндегі белгілі бір арнайы норманың қайшы келетіндігіне қатысты әртүрлі ұстанымдарды ұстанатын болса, мәселе мынадай қағидаттарды ескере отырып, өзара келісу рәсімі шеңберінде шешілуі мүмкін.

34. Әдетте, ұлттық заңнаманың ережелерін және салық келісімдерінің ережелерін қолдану даулы жағдайларды тудырған кезде, салық шарттарының ережелері басым болады. Бұл халықаралық шарттар құқығы туралы 1969 жылғы Вена Конвенциясының 26-бабында белгіленген шарттарды орындау міндеттілігі қағидатының (*pacta sunt servanda*) қисынды салдары болып табылады. Осылайша, егер осы қағидаларды қолдану салық төлеушінің салық шартында рұқсат етілген шеңбердегі салық міндеттемелерінің ұлғаюына әкелсе, онда бұл шарттың ережелеріне қайшы келеді және бұл ережелер халықаралық жария құқық нормаларына сәйкес басым күшке ие болуы тиіс.

35. Алайда, төменде түсіндірілгендей, мұндай қақтығыстарды жиі болдырмауға болады және мұндай жағдайлардың әрқайсысы өз еліндегі нақты жағдайға байланысты талдануы тиіс.

36. Біріншіден, шарт салық шарттарын теріс пайдаланумен күресу үшін белгілі бір ішкі нормалар мен ережелердің кейбір түрлерін қолдануға арнайы рұқсат бере алады. Мысалы, Конвенцияның 9-бабы осы бапта көзделген жағдайларда трансферттік баға белгілеуге қатысты ішкі нормаларды қолдануға нақты рұқсат береді. Сонымен қатар, көптеген шарттарда, мысалы, капиталдандырудың жеткіліксіздігіне қатысты нормаларға, ҚИК-ке қатысты нормаларға немесе шығуға салынатын салықтарға қатысты нормаларға қатысты, немесе, неғұрлым жалпылама түрде салық төлеуден

жалтарудың алдын алуға бағытталған ішкі нормалар мен қағидаларды, ішкі нормаларды қолдануға рұқсат беретін ешқандай жанжал (немесе мұндай жанжал болған кезде де) жоқ екенін түсіндіретін нақты ережелер бар.

37. Екіншіден, салық шартының көптеген ережелері Ішкі заңнаманы қолдануға байланысты. Бұл, мысалы, адамның тұрақты тұрғылықты жерін анықтауға, жылжымайтын мүлік ұғымын анықтауға, сондай-ақ корпоративтік құқықтардан түсетін кірістерді дивиденд ретінде қарастыруға қатысты. Жалпы алғанда, 3-баптың 2-тармағы ішкі нормаларды шартта айқындалмаған терминдердің мағынасын айқындау мақсаттары үшін өзекті етеді. Демек, көптеген жағдайларда салық шарттарын теріс пайдаланумен күресудің ішкі нормаларын қолдану қайшылықты нәтижелердің қалыптасуына емес, шарттың ережелерін қолдану әдістеріне әсер етеді. Мысалы, егер ішкі заңнамаға сәйкес компанияның өз акцияларының бір бөлігін сатып алуы кезінде акционерлер алған пайда дивиденд ретінде қарастырылса, онда мұндай сатып алу 13-баптың 5-тармағының мақсаттары үшін иеліктен шығару ретінде қарастырылуы мүмкін. Алайда, 10-бапқа түсініктеменің 14-тармағында (2014 жылғы ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 10-бабына түсініктеменің 14-тармағына сілтеме жасай отырып), егер пайда ішкі заңнамаға сәйкес дивиденд ретінде қарастырылса, мұндай пайда 10-баптың мақсаттары үшін дивидендтер болады деп танылады.

38. Үшіншіден, осы ережелерді теріс пайдаланған жағдайда салық келісімінің ережелерін қолданудан 29-баптың 9-тармағында аталған теріс пайдаланудың алдын алу жөніндегі жалпы норма негізінде немесе осы бапты қамтымайтын келісім жағдайында төмендегі 54-56-тармақтарда жазылған қағидаттарға сәйкес келісімді тиісті түсіндіру негізінде бас тартылуы мүмкін. Мұндай жағдайда, егер шарттан пайда алуға шарттың да, салық шарттарын теріс пайдаланумен күрес жөніндегі арнайы ішкі нормалардың да түсіндірмелеріне сәйкес тыйым салынса, шарттың ережелерімен жанжал туындамайды. Бұл ретте, салық шарттарын теріс пайдаланумен күрес жөніндегі арнайы ішкі нормалар көбінесе үлестік қатысудың белгілі бір деңгейінің немесе меншікті капитал мен қарыз капиталының арақатынасының белгілі бір көрсеткішінің болуы сияқты объективті фактілерді ескере отырып жасалады. Бұл әдіс оларды қолдануды едәуір жеңілдетсе де, кейде бұл ережелерді бұзушылық болып табылмайтын операцияларға қатысты қолдануға әкелуі мүмкін. Мұндай жағдайларда Конвенция ішкі нормаларды оған қайшы келетін шамада қолдануға жол бермейді. Мысалы, А мемлекеті салық салу мақсаттары үшін резиденттіктің уақытша өзгеруіне жол бермеу үшін ішкі норманы қабылдады делік, оған сәйкес, егер бұл тұлға мүлікті сатып алу кезінде А мемлекетінің резиденті болса және иеліктен шығарылғанға дейінгі он жыл ішінде А мемлекетінің резиденті болса, Б мемлекетінің резиденті болып табылатын жеке тұлғаға А мемлекетінде үшінші мемлекеттегі мүлікті иеліктен шығарудан түскен кірістерге салық салынады. Мұндай жағдайда, 13-баптың 6-тармағы осы тұлғаға мемлекет салық салуға кедергі келтіретін шамада а мүлікті иеліктен шығару кезінде, Конвенция осы нақты

жағдайда 13-баптың 6-тармағының артықшылықтарынан 29-баптың 9-тармағы немесе төмендегі 54-56 тармақтарда баяндалған қағидаттар негізінде бас тартылуы мүмкін жағдайларды қоспағанда, А мемлекетінің ішкі нормасын қолдануға кедергі келтіреді.

39. Төртіншіден, салық шартының ережелерін қолданудан құқықтық доктриналар немесе шартты түсіндіруге қолданылатын қағидаттар негізінде бас тартылуы мүмкін (төмендегі 43-47 және 54-56-тармақтарды қараңыз). Мұндай жағдайда, егер шарттың артықшылықтары шартты тиісті түсіндіру кезінде де, теріс пайдаланудың алдын алу жөніндегі ішкі арнайы нормаларды қолдану нәтижесінде де жоққа шығарылса, шарттың ережелерімен ешқандай қайшылық болмайды. Мысалы, А мемлекетінің ішкі заңнамасы ұлттық компанияның акцияларын иеліктен шығарудан алынған пайдаға салық салуды қарастырады делік, егер иеліктен шығарушы адам иеліктен шығарылғанға дейінгі 10 жылдың кем дегенде жетеуі ішінде А мемлекетінің резиденті болса, иеліктен шығарушы тұлға капиталдың 25 пайызынан астамын иеленеді. Екінші жылы А мемлекетінің резиденті болып табылатын жеке тұлға алдыңғы 10 жыл ішінде В мемлекетінің резиденті болады. Б мемлекетінің резиденті мәртебесін алғаннан кейін көп ұзамай жеке тұлға А мемлекетінде бұрын құрылған шағын компанияның барлық акцияларын сатады, алайда фактілер сатудың барлық элементтері 1 жылы аяқталғанын, акциялар 2-ші жылы сатып алушыға сатылған кезде және сатып алушы 1-ші жылдан бастап компанияны нақты бақылауды жүзеге асырған кезде сату бағасына сәйкес келетін пайызсыз "несиені" сатып алушы сатушыға сол кезде бергенін, сатып алушы қарызды жойғанын көрсетеді. Әйтсе де, акцияларды сатудан түскен кіріс А мемлекеті мен В мемлекеті арасындағы шарттың 13-бабының 6-тармағының күшіне енуі мүмкін болса да, акцияларды беру жағдайлары олардың 2-ші жылы иеліктен шығарылуы А мемлекетінің соттары осы терминге беретін мағынада алдамшы болып табылады. Бұл жағдайда А мемлекетінің соттары халықаралық шарттарды түсіндіру ережелеріне қайшы келмейтін А мемлекетінің соттары жасаған жалған мәмілелер туралы доктринаның шамасы бойынша А мемлекеті мен В мемлекеті арасындағы шарттың 13-бабының 6-тармағын түсіндіру кезінде осы доктринаны қолдануға болады, бұл А мемлекетіне оның ішкі заңнамасының нормаларына сәйкес тиісті пайдаға салық салуға мүмкіндік береді

40. Осыған ұқсас талдау бақыланатын шетелдік корпорациялар (БШК) туралы ережелерге де қолданылады. Көптеген елдер шетелде орналасқан компанияларды пайдалануға байланысты мәселелерді шешу үшін БШК ережелерін қабылдады. Елдер арасындағы айтарлықтай айырмашылықтарға қарамастан, бүгінде халықаралық деңгейде ұлттық салық базасын қорғаудың заңды құралы ретінде танылған осы ережелердің жалпы ерекшелігі - бұл Уағдаласушы мемлекеттердің өз резиденттеріне олардың белгілі бір шетелдік компанияларға қатысуына байланысты кіріске салық салуына әкеледі. Кейде Конвенцияның 7-баптың 1-тармағы және 10-баптың 5-тармағы сияқты ережелерін белгілі бір түсіндіруге сүйене отырып, БШК туралы заңнаманың



бұл жалпы ерекшелігі осы ережелерге қайшы келеді деп бекітілді. БШК заңнамасы мемлекеттің өз резиденттеріне салық салуына әкеп соқтыратындықтан, Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясына 2017 жылғы жаңартылған нұсқа [1-баптың 3-тармағы] ретінде қосылған үнемдеу туралы жаңа ереже оның салық конвенцияларына қайшы келмейтінін растайды. Осындай қорытындыға [1-баптың 3-тармағына] ұқсас ережені қамтымайтын конвенциялар болған жағдайда да келу керек. 10-бапқа түсініктеменің 7 және 16-баптарына түсініктеменің 8-тармақтарында түсіндірілген себептер бойынша осы баптар БШК туралы ережелерді қолдануға кедергі келтіретін түсіндірме 7-баптың 1-тармағының және 10-баптың 5-тармағының мәтінімен үйлеспейді. Егер бұл ережелер олардың контекстінде қарастырылса, бұл да шындыққа жанаспайды. Осылайша, кейбір елдер өздерінің конвенцияларында өздерінің БШК заңнамасы Конвенцияға қайшы келмейтінін тікелей көрсетуді орынды деп санаса да, мұндай түсіндіру қажет емес. Осылайша тұжырымдалған БШК туралы заң Конвенцияның ережелеріне қайшы келмейді деп саналады.

### **Ішкі құқықта белгіленген салық шарттарын теріс пайдалануға қарсы күрес жөніндегі жалпы заңнамалық нормалар**

41. Кейбір елдер өздерінің ішкі құқықтарына арнайы нормалар немесе құқықтық доктриналар тиісті түрде шеше алмайтын заңсыз механизмдерді пайдалануды болдырмауға арналған салық шарттарын теріс пайдаланумен күресудің жалпы заңнамалық нормасын енгізді.

42. Салық төлеуден жалтаруға қарсы осындай жалпы нормаларды қолдану қосарланған салық салуды болдырмау туралы келісімнің ережелерімен ықтимал қақтығыс туралы мәселені көтереді. Алайда, жағдайлардың басым көпшілігінде мұндай қақтығыс болмайды. Біріншіден, қақтығыстардың жоғарыдағы 39 және 40-тармақтардағы себептерге ұқсас себептермен алдын алады. Сонымен қатар, егер салық төлеуден жалтаруға қарсы осы жалпы ішкі нормалардың негізгі аспектілері жоғарыдағы 22-тармақтың қағидатына сәйкес келсе, демек, осы нұсқаулықты қамтитын 29-баптың 9-тармағының негізгі аспектілеріне ұқсас болса, қақтығыс мүмкін болмайтыны анық, өйткені салық төлеуден жалтаруға қарсы тиісті ішкі жалпы норма жоғарыда көрсетілген 22-тармақтың басшылық қағидатына сәйкес 29-баптың 9-тармағына сәйкес Конвенцияның жеңілдіктерінен бас тартылатын жағдайларда немесе осы тармақты қамтымайтын шарт жағдайында қолданылатын болады. ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 1-бабына түсініктеменің 77-тармағында көрсетілген ЭЫДҰ осындай жалпы қорытындыға келді.

### **Ішкі құқықтың ажырамас бөлігі болып табылатын құқықтық доктриналар және түсіндіру принциптері**

43. Салық төлеуден жалтаруға қатысты істердегі салық заңнамасын түсіндіру барысында көптеген елдердің соттары бірқатар сот доктриналарын немесе түсіндіру принциптерін әзірледі. Оларға алдау, іскерлік мақсат, мазмұнның формадан басым болуы, экономикалық мағына, қадамдық мәміле, заңды теріс пайдалану және *fraus legis* сияқты доктриналар жатады. Әр елде әр түрлі болатын және кейінгі сот шешімдерінен туындайтын нақтылау немесе өзгерістер негізінде уақыт өте келе дамиды бұл доктриналар мен түсіндіру принциптері және негізінен соттардың салық заңнамасын қалай түсіндіру керектігі туралы пікірлері болып табылады.

44. Бұл доктриналар соттардың салық заңнамасын қалай түсіндіру керектігі туралы айтқан пікірлерін білдіреді және әдетте ішкі салық заңнамасының бір бөлігі болады.

45. 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 сот доктриналары мен принциптерін 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. Бұл жоғарыдағы 40 тармақтағы мысалмен расталады.

46. Жалпы ереже бойынша және 22-тармақты ескере отырып, алдыңғы талдау салық конвенциялары мен салық төлеуден жалтаруға қарсы бағытталған сот доктриналары немесе салық төлеуден жалтаруға қарсы бағытталған жалпы ішкі нормалар арасында қақтығыс болмайды деген қорытындыға әкеледі. Мысалы, салық төлеуден жалтаруға қарсы жалпы ішкі норманы немесе "мазмұнның формадан басым болуы" немесе "экономикалық мағына" сияқты сот доктринасын қолдану кірісті қайта бағалауға немесе осындай кіріс алушы болып саналатын салық төлеушіні қайта анықтауға әкелетін дәрежеде конвенцияның ережелері осы өзгерістерді ескере отырып қолданылатын болады.

47. 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.

### **Салық шарттарына енгізілген салық шарттарын теріс пайдалануға қарсы күрес жөніндегі арнайы заңнамалық нормалар**

48. Шарттарды теріс пайдаланудың кейбір түрлерін арнайы шарттық ережелер арқылы жоюға болады. Осындай бірқатар нормалар Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясына енгізілген, оларға мыналар жатады: жеткізу үшін тауарлар қоры бар

агентке сілтеме (5-баптың 5-тармағының b тармақшасы); "меншік иесі-бенефициар" тұжырымдамасы (10, 11 және 12-баптар); проценттер мен роялтиге қолданылатын "ерекше қатынастар" қағидасы (11-баптың 6-тармағы және 12-баптың 6-тармағы); жылжымайтын мүлікке жататын компаниялардың акцияларын иеліктен шығаруға қатысты қағида (13-баптың 4-тармағы); сондай-ақ "жұлдызды" компанияларға қатысты қағида (17-баптың 2-тармағы). Шарттарды теріс пайдалануды жоятын ереженің тағы бір мысалы ретінде кейбір салық шарттарында кездесетін және салықтан жалтару жағдайларына ғана қолданылатын 7-баптың 1-тармағында баяндалған "тарту орталығы" ережесінің өзгертілген нұсқасы қарастырылуы мүмкін.

49. Шарттарды теріс пайдаланумен күресудің мұндай нақты нормалары салық төлеушілер үшін кеңірек жалпы тиісті ережелерге немесе доктриналарға қарағанда көбірек сенімділікті қамтамасыз ететіні анық. Бұл 22-тармақта және 2017 жылғы 1-бапқа ЭЫДҰ түсініктемесінің 62-тармағында (1-бапқа ЭЫДҰ түсініктемесінің 9.6-тармағы) танылады, ол мұндай ережелер шарттардың ережелерін теріс пайдаланумен күрес жөніндегі жалпы нормалар мен сот тәсілдерін пайдамен толықтыра алатынын түсіндіреді.

50. Алайда, салық шартының ережелерін сақтаудан жалтару стратегияларымен байланысты проблемаларды шешу мәселелерінде теріс пайдаланушылыққа қарсы күрес жөніндегі арнайы нормаларды ғана пайдалануға баса назар аудару тәуекелдерін жете бағаламау керек. Біріншіден, шарттарды теріс пайдаланумен күресудің арнайы нормалары көбінесе салық шарттарын орындаудан жалтарудың белгілі бір стратегиясы анықталғаннан кейін жасалады. Екіншіден, теріс пайдалануға қарсы күрес жөніндегі белгілі бір нақты ережені енгізу шарттарды теріс пайдаланудың басқа нысандарына қатысты теріс пайдалануға қарсы күрес жөніндегі жалпы шараларды немесе доктриналарды қолдануға қатысты дәлелді әлсіретуі мүмкін. Салық шартына оның ережелерін теріс пайдаланумен күрес жөніндегі арнайы нормаларды қосу шарттың ережелерін орындаудан жалтарудың қандай да бір қолайсыз стратегиясына ұқсас, бірақ теріс пайдаланумен күрес жөніндегі осы норма бағытталған стратегиядан біршама өзгеше деген болжам ретінде қате түсіндірілуі мүмкін, өйткені ол шешіледі және оны теріс пайдалану шарттарына қарсы күрестің жалпы нормаларына сәйкес наразылық білдіру мүмкін болмайды. Үшіншіден, шарттарды орындаудан жалтарудың күрделі стратегияларына нақты қарсы тұру үшін біз күрделі ережелер мен нормаларды талап етуіміз мүмкін. Бұл, әсіресе, бұл ережелер мәміленің немесе келісімнің мақсаты сияқты икемді критерийлер арқылы емес, түсіндіруге аз орын қалдыратын критерийлерді қолдану арқылы берілген мәселені шешуге бағытталған кезде дұрыс. Осы себептерге байланысты салық шарттарын теріс пайдаланумен күресудің арнайы ережелерін енгізу белгілі бір жағдайлар үшін ең оңтайлы тәсіл болғанымен, мұндай тәсіл салық шарттарын теріс пайдалану мәселесін кешенді шешуді қамтамасыз ете алмайды.

## **Салық шарттарына енгізілген салық шарттарын теріс пайдалануға қарсы күрес жөніндегі жалпы заңнамалық нормалар**

51. Біріккен Ұлттар Ұйымының 2017 жылғы Үлгі конвенциясының жаңартылған нұсқасында конвенцияға 29-баптың 9-тармағы түріндегі теріс пайдалануларға қарсы жалпы норма қосылды. 29-баптың 9-тармағы, егер мәміленің немесе уағдаластықтың негізгі мақсаты осындай жеңілдіктер алу болса және ол мұндай жеңілдіктер беру келісімнің тиісті ережелерінің міндеттері мен мақсаттарына қайшы келсе, салық жеңілдіктерін алудан бас тарту арқылы салық келісімдерін заңсыз пайдаланудың алдын алуға арналған.

52. Жоғарыда 22-тармақта түсіндірілгендей, 29-баптың 9-тармағы шарттар бойынша салық жеңілдіктерін берудің басшылық қағидатымен келіседі және оны растайды. Осылайша, көптеген елдер өздерінің шарттарына 29-баптың 9-тармағы сияқты теріс қылықтарға қарсы жалпы норманы енгізбестен теріс пайдалану жағдайында салық жеңілдіктерін беруден бас тартуы мүмкін. Ол үшін бұл елдер ішкі заңнамада қамтылған теріс пайдалануларға қарсы жалпы норманы, ішкі заңнамада қамтылған құқықтық доктриналарды немесе түсіндіру қағидаттарын қолдана алады немесе теріс пайдалану жағдайларында шарт бойынша жеңілдіктерден бас тарту үшін өздерінің салық келісімдерінің ережелерін түсіндіре алады.

53. Кейбір елдер өздерінің ішкі заңнамасы мен салық келісімдерін түсіндіруге деген көзқарасы олардың салық келісімдерін заңсыз пайдаланумен барабар күресуге мүмкіндік беретініне сенімді болмауы мүмкін. Мұндай елдер өз шарттарына 29-баптың 9-тармағына ұқсас теріс пайдалануға қарсы жалпы норманы енгізу мүмкіндігін қарастыруы мүмкін. Өз шарттарына теріс пайдалануға қарсы жалпы норманы енгізгісі келетін елге, әсіресе оның соттары салық төлеуден жалтаруға қатысты қабылдаған тәсілге қатысты, тұжырымдаманы өз шарттарына бейімдеу қажет болуы мүмкін. Атап айтқанда, ішкі заңнамада теріс пайдаланушылыққа қарсы жалпы нормасы бар ел, мүмкіндігінше, осы ішкі норма мен оның шарттарына енгізілген теріс пайдалануларға қарсы жалпы норма арасындағы кез келген сәйкессіздіктерді болдырмауға тиіс.

### **Салық шарттарының ережелерін түсіндіру**

54. Шарттарды тиісінше пайдаланбауға қарсы тұру үшін қолданылған тағы бір тәсіл шарттың өзін бұзуы мүмкін мүмкіндіктерді есепке алу, сондай-ақ шарттың тиісті ережелерін олардың мәнмәтінін, шарттың мәні мен мақсатын, халықаралық шарттар құқығы туралы Вена конвенциясының 31-бабына сәйкес осы ережелерді адал ниетпен түсіндіру, сондай-ақ міндеттемелерді ескере отырып, тиісті түсіндіруге сәйкес заңсыз мәмілелерге назар аудармау болды. Жоғарыда айтылғандай, жоғарыда 20-тармақта бірқатар елдер ұзақ уақыт бойы ішкі салық заңнамасының ережелерін теріс пайдалануға қарсы тұру үшін құқықтық түсіндіру әдісін қолданып келеді және салық

шартының бұзылуына қарсы тұру үшін салық заңнамасының ережелерін дәл осылай түсіндіру толығымен қолайлы болып көрінеді. Жоғарыда 22-тармақта баяндалған басшылық қағидат келісімді теріс пайдаланудың алдын алу мақсатында келісім ережелерін түсіндіру мақсаттары үшін де, келісім ережелері ішкі заңнамада қамтылған теріс пайдалануға қарсы нақты немесе жалпы нормаларды қолдануға кедергі келтіретінін айқындау мақсаттары үшін де бірдей қолданылады.

55. Жоғарыдағы 22-24-тармақтарда салық шартын теріс пайдалану деп санауға қатысты директивалық нұсқаулар бар. Мұндай директивалар осы тәсілді қолдану мақсаттары үшін өте маңызды екені анық.

56. 2017 жылы қайта қарау шеңберінде Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясының атауына Конвенцияның мақсаттарының бірі ретінде салық төлеуден жалтару және болдырмау ескертуіне тікелей сілтеме жасауды қамтитын өзгерістер енгізілді. Бұдан басқа, Конвенцияға жаңа кіріспе қосылды, онда Уағдаласушы мемлекеттер Конвенцияның ережелері салықтарды төлемеу немесе салық төлеуден жалтару жолымен, оның ішінде халықаралық салық келісімдерінің ережелерін теріс пайдалану жолымен салық төлемеу немесе салық салуды азайту үшін мүмкіндіктер туғызады деп болжамайтыны түсіндіріледі. Халықаралық салық келісімдерінің ережелерін теріс пайдалану салық келісімдерін дұрыс пайдаланбаудың бір ғана мысалы болып табылады; басқа мысалдар төмендегі 58-117-тармақтарда келтірілген. Атауы мен кіріспесі Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясы контекстінің бөлігі болғандықтан, олар келісімдерді теріс пайдаланудың алдын алу мақсатында Конвенцияның ережелерін түсіндіруде маңызды рөл атқаруы тиіс.

### **Салық шарттарын дұрыс пайдаланбау мысалдары**

57. Төмендегі тармақтар салық шартының ережелерін тиісінше пайдаланбауға байланысты әртүрлі жағдайларда жоғарыда сипатталған тәсілдерді қолдануды көрсетеді (бұл мысалдар, алайда, ұлттық заңнамадағы немесе нақты шарттар шеңберіндегі осындай мәмілелердің құқықтық режимі туралы асығыс пікір қалыптастыруға арналмаған).

### **Қос резиденттік және резиденттікті өзгерту**

58. Салық төлеушілер салық резиденттігін негізінен салық келісімдері бойынша жеңілдіктер алу мақсатында өзгерткен жағдайлар болды. Осы жағдайлардың кейбірін келесі мысалдармен көрсетуге болады:

- *1-мысал:* X мырза - А мемлекетінің резиденті осы елде айтарлықтай зейнетақы құқықтарын жинады. А мемлекеті мен В мемлекеті арасындағы шартқа сәйкес зейнетақыларға және басқа да осындай төлемдерге олардың алушысы тұратын мемлекетте ғана салық салынады. Зейнеткерлікке шыққанға дейін X мырза екі жыл

ішінде мемлекетке көшіп, сол елдің ұлттық салық заңнамасына сәйкес оның резиденті болады. X мырза осы шарттың мақсаттары үшін осы елдің резиденті екендігіне кепілдік беру үшін шарттың 4-бабы 2-тармағының ережелерін мұқият сақтайды. Осы кезеңде оның есептелген зейнетақы құқықтары оған в мемлекетінің ішкі заңнамасына сәйкес салық салынбайтын біржолғы сома түрінде төленеді.

— *2-мысал:* X компаниясы - А мемлекетінің резиденті А мемлекетінің резиденттері болып табылатын компаниялардың акцияларын сату мүмкіндігін қарастырады, мұндай сату А мемлекетінің ішкі заңнамасына сәйкес салық салынатын капиталдың өсуіне әкеледі. Осы сатылымға дейін X компаниясы өзінің директорлар кеңесінің отырыстарын Б мемлекетінде — компаниялардың акцияларына капитал өсімінен түсетін кірістерге салық салмайтын елде өткізуді ұйымдастырады, бұл ел үшін директорлар кеңесінің отырыстарын өткізу орны әдетте салық салу мақсатында компанияның резиденттігін анықтайтын фактор болып табылады. X компаниясы Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясының тармағына ұқсас болып табылатын осы шарттың 4-бабының 3-тармағына сәйкес А және Б мемлекеттер арасындағы салық шартының қолданылу саласына түсу мақсатында Б мемлекетінің резиденті болғанын мәлімдейді. Содан кейін бұл компания акцияларды сатады және шарттың 13-бабының 6-тармағына сәйкес А мемлекетінде капитал өсіміне салық салынбайды деп мәлімдейді (осы баптың 5-тармағын қолдану мүмкін емес, өйткені X компаниясы қарастырылып отырған компанияларда айтарлықтай үлестік қатысуға ие емес).

— *3-мысал:* X ханым, А мемлекетінің резиденті, А мемлекетінің резиденті болып табылатын компанияның барлық акцияларына иелік етеді. А мемлекеті де, В мемлекеті де акциялар бойынша капитал өсіміне салық салады; алайда, Б мемлекетінің ішкі заңнамасы осы мемлекетте тұрақты тұрғылықты жері (домицилі) жоқ резиденттерге осы кірістер іс жүзінде репатриацияланған жағдайда мемлекеттен тыс көздерден алынған кірістер бойынша ғана салық салынатынын көздейді немесе осындай резидентке ауыстырылады. Осы акцияларды сату процедурасы аясында X ханым екі жылға В мемлекетіне көшеді және осы мемлекетте тұрақты тұрғылықты жері (домицил) жоқ резидент болады. Содан кейін ол акцияларды сатады және шарттың 13-бабының 6-тармағына сәйкес А мемлекетінде капитал өсіміне салық салынбайтынын мәлімдейді (тиісті шартта Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясының 5-тармағына ұқсас ереже жоқ).

59. Нақты істің мән-жайына байланысты, бірінші кезекте салық шарты бойынша жеңілдіктер алу болып табылатын резиденттікті ауыстыру салық шартын теріс пайдалану болып табылады деп айтуға болады. Осыған қарамастан, жоғарыда келтірілген үш мысалға ұқсас жағдайларда, резиденттікті ауыстыру, ең алдымен, шарт бойынша жеңілдіктер алу үшін жүзеге асырылғанын көрсететін фактілерді, әсіресе салық төлеуші тұрақты баспанаға ие болған кезде немесе ұзақ уақыт бойы басқа мемлекетте болған кезде табу өте қиын болуы мүмкін. Нәтижесінде көптеген елдер

арнайы нормалар мұндай жағдайларды реттеудің ең жақсы тәсілі деген қорытындыға келді.

60. Кейбір елдер қолданатын тәсілдердің бірі - салық шарттарына осы немесе басқа салық төлеуші бұрын резиденті болған мемлекетке кірістердің кейбір түрлеріне, мысалы, компанияларға қомақты үлестік қатысуға немесе зейнетақы құқықтары бойынша жүзеге асырылатын біржолғы төлемдерге капитал өсімінен түсетін кірістер резиденттік ауысқаннан кейін белгілі бір кезең ішінде салық салуға мүмкіндік беретін ережелерді енгізу. Мұндай ереженің мысалын 2002 жылы Нидерланды мен Польша арасында жасалған шарттың 13-бабының 5-тармағынан табуға болады, онда былай делінеді:

4-тармақтың ережелері Уағдаласушы мемлекеттердің әрқайсысының өз заңнамасына сәйкес капиталы акцияларға толық немесе ішінара бөлінген және осы мемлекеттің заңнамасына сәйкес осы мемлекеттің резиденті болып табылатын компанияға акцияларды немесе пайдаланушы акцияларын ("жуиссанс") иеліктен шығарудан түскен кірістерге өз заңнамасына сәйкес салық алу құқығын қозғамайды, соңғы он жыл ішінде акцияларды немесе пайдаланушы акцияларын иеліктен шығарудың алдында ("жуиссанс") екінші Уағдаласушы мемлекеттің резиденті және аталған бірінші мемлекеттің резиденті болған.

61. Сондай-ақ, елдер мұндай жағдайларды "шығу салығы" немесе "шығу төлемдері" деп аталатын ережелер арқылы реттейді, оған сәйкес резидентураның өзгеруі кірістің белгілі бір түрлерінің, мысалы, капитал өсімі және зейнетақы өсімінің пайда болуына әкеледі. Мұндай салықты төлеу жөніндегі міндеттеме тұлға әлі де салықты қолданатын мемлекеттің резиденті болған кезде туындайтын шамада болады және резиденттік тоқтатылғаннан кейін есептелетін кіріске қолданылмайды, Конвенцияда, атап айтқанда 13 және 18-баптарда ештеңе де салық салудың осы нысанын қолдануға кедергі келтірмейді. Осылайша, салық келісімдері жеке тұлға резидент болуды тоқтатқанға дейін капитал өсіміне салық салу мақсатында зейнетақы кірісін алды немесе мүлікті иеліктен шығарды деп есептелетін ішкі салық нормаларын қолдануға кедергі келтірмейді.

62. 4-баптың 2 және 3-тармақтарының ережелерін дұрыс түсіндіру осы мысалдарға ұқсас жағдайларды реттеуде де пайдалы болуы мүмкін. "Өмірлік мүдделер орталығы" және "нақты басқару органы" сияқты ұғымдар салық төлеуші мен ел арасындағы берік қарым-қатынасты талап етеді. Салық төлеушінің өзі жиі тұратын елде баспанасы бар екендігі фактісі көбінесе бұл ел оның өмірлік мүдделерінің орталығы деп айтуға жеткіліксіз; сол сияқты, компанияның директорлар кеңесінің отырыстары бір елде немесе басқа елде өтіп жатқандығы дәл осы елде компанияның нақты басқару органы орналасқаны туралы қорытынды жасау үшін жеткіліксіз. Сонымен қатар, кейбір елдер 4-баптың 3-тармағын ауыстырды, ол заңды тұлғалардың қос резиденттік жағдайларына қатысты, олардың нақты басқару органының орналасқан жеріне сүйене отырып,

осындай қос резиденттік жағдайларын өзара келісу рәсімі шеңберіндегі шешімге қалдыратын нормаға ауыстырады.

63. 3-мысалда ақша аударымдары негізінде салық салу кезінде туындайтын салық төлеуден жалтару мүмкіндігі туралы мәселе көтеріледі. Бұл мәселе 2017 жылғы ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 1 бабына түсініктеменің 108 тармағына сілтеме жасай отырып төмендегі 118 тармақта қаралады.

### **Ыңғайлы шарттық режимді іздеу**

64. "Ыңғайлы шарттық режимді іздеу" - салық шартының жеңілдіктеріне құқығы жоқ адамдар осындай жеңілдіктерге жанама қол жеткізу үшін осындай жеңілдіктерге құқығы бар басқа адамдарды пайдаланатын уағдаластықтарға қол жеткізуден тұратын салық шарттарын тиісінше пайдаланбау нысандарының бірі. Мысалы, шарт жасасқан елдің резиденті болып табылатын компания салық шарты бойынша жеңілдіктерді заңсыз алу мақсатында осы елдің резиденті болып табылмайтын тұлғаға кәсіпкерлік қызмет нәтижелері бойынша есептелуге жататын кірістерді ауыстыру үшін алдыңғы компания ретінде әрекет етеді. Әдетте компания заңды тұлға ретінде әрекет етеді, бірақ бұл серіктестік, сенім немесе шарт бойынша жеңілдіктерге құқығы бар ұқсас экономикалық субъект болуы мүмкін. Осы жағдайларда шартта көзделген жеңілдіктерді беру кіріс көзінің мемлекеті үшін зиянды салдарға әкеп соғады, өйткені шарт бойынша жеңілдіктер мұндай артықшылықтарды алуға арналмаған тұлғаларға қолданылатын болады.

65. Төменде көрсетілгендей, ыңғайлы шарттық режимді іздеу "тікелей алдыңғы компания" немесе "сатылы алдыңғы компания" схемасы бойынша жүзеге асырылуы мүмкін<sup>15</sup>.

66. X компаниясы А мемлекетінің резиденті В мемлекетінің Y — резиденті компаниясынан дивидендтер, пайыздар және роялти алады. X компаниясы А және В мемлекеттері арасындағы салық шартына сәйкес оның В мемлекетінің салық заңнамасында көзделген ішкі ұсталатын салықтардан толық немесе ішінара босатуға құқығы бар екенін мәлімдейді. X компаниясы А және В мемлекеттері арасындағы шарт бойынша жеңілдіктерге құқығы болмайтын үшінші С мемлекетінің резидентіне толық тиесілі болады. X компаниясы А және В мемлекеттері арасындағы шарт бойынша жеңілдіктер алу мақсатында құрылды және дәл осы мақсатта оған дивидендтер, пайыздар немесе роялти үшін негіз болған активтер мен құқықтар берілді. Бұл кірістер мысалы, дивидендтер жағдайында — акционер А мемлекетінің ішкі заңнамасында көзделген немесе А және В мемлекеттері арасындағы шартқа сәйкес еншілес компанияның дивидендтеріне салық төлеуден босатылғандықтан А мемлекетінде салық салудан босатылады. Бұл жағдайда X компаниясы с мемлекетінің резиденті болып табылатын өз акционерінің тікелей алдыңғы компаниясы болып табылады.



---

<sup>15</sup>ЭЫДҰ баяндамасының 4 тармағының R(6)-4 бетін, қараңыз. Double Taxation Conventions and the use of Conduit Companies. R(6)-1 бетіндегі ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының толық нұсқасының II томына енгізілген.

67. Сатылы алдыңғы компанияны пайдалану ұқсас негізгі схеманы ұсынады. Алайда, бұл жағдайда X компаниясының кірісіне А мемлекетінде толығымен салық салынады және осы елде төленетін салықтан бас жалтару мақсатында X компаниясы туыстас жалған компания – Z компаниясына, D мемлекетінің резидентіне қызметтер үшін немесе соған ұқсас салық салынатын шығыс базасынан жоғары пайыздар, комиссиялар, қызмет ақылары немесе салық салынатын базадан шегерілетін ұқсас шығындар төлейді. А мемлекетіндегі салық салынатын базадан шегерімге қабылданатын бұл төлемдер онда қолданылатын арнайы салық режиміне байланысты D мемлекетінде салық салуға жатпайды<sup>16</sup>. Осылайша, С мемлекетінің резиденті болып табылатын акционер X компаниясының көмегімен А және В мемлекеттері арасындағы салық шарты бойынша жеңілдіктерге "баспалдақ" ретінде қол жеткізуге тырысады.

---

<sup>16</sup>

Сонда.

68. Мұндай жағдайларды жою үшін салық органдары алдыңғы бөлімдерде сипатталған әртүрлі тәсілдерді қолданады.

69. Мысалы, мұндай схемаларға қарсы тұру үшін бірқатар елдердің ұлттық заңнамасына шарттарды теріс пайдаланумен күресудің арнайы нормалары енгізілді. Бір мысал - Америка Құрама Штаттарының қаржылық схемаларға қатысты нормативтік-құқықтық реттеуі. Осы нормалардың мақсаттары үшін қаржылық схема - бұл егер мұндай ақша қаражаты немесе мүлік бір немесе бірнеше аралық субъектілер арқылы өтсе, қаржыландырушы субъект қаржыландырылатын субъектіге ақша қаражатын немесе басқа мүлікті беретін операциялар сериясы. Аралық субъект "бөгде компания" ретінде қаралады және оның қаржы схемаларына қатысуын салық органдары назарға алмайды, егер: i) аралық субъектінің болуы салдарынан салық сомасы азаятын болса; ii) салық төлеуден кету жоспары болса; және iii) егер аралық субъект операцияға қатыспайтыны анықталса мұндай субъект қаржыландырушы субъектінің байланысты компаниясы болып табылмайды. Мұндай жағдайларда тиісті кірістер олардың экономикалық мағынасына қарай қайта жіктелуге жатады.

70. Басқа елдер салық шартының ережелерін түсіндіру арқылы ыңғайлы шарттық режимді табу мәселесін шешеді. Швейцария Федералдық Кеңесінің 1962 жылы қабылданған Швейцария Федералдық Кеңесінің тиісті шарттардың бөлігі ретінде осы елдер жинайтын ұсталатын салықтан босатуды ұсынатын елдермен жасалған шарттарына қатысты қабылдаған қаулысына сәйкес, егер мұндай талап нәтижесінде салық жеңілдіктерінің едәуір бөлігі тиісті салық келісімі бойынша оларға құқығы жоқ

жеке тұлғаларға пайда әкелсе, мұндай жеңілдікті беру туралы талап теріс пайдалану болып саналады. Салық жеңілдіктерін беру: а) салық келісінде көрсетілген талаптарды орындамаған жағдайда (мысалы, резиденттік, сенімгерлік басқару, салық міндеттемесі және т.б.); және б) егер ол теріс пайдалану болса заңсыз болып саналады. Швейцария салық органдары егер салық жеңілдіктері заңсыз сұратылған деп есептесе, келесі шараларды қолдана алады: а) сұрау формулярын сертификаттаудан бас тарту; б) сұрау формулярын жіберуден бас тарту; с) берілген сертификаттың күшін жою; д) салық жеңілдіктері берілген жағдайда кіріс көзі мемлекет атынан ұсталатын салықты өндіріп алу сондай-ақ е) кіріс көзі мемлекетінің салық органдарын салықтық жеңілдіктердің заңсыз берілгені туралы хабардар ету.

71. Кейбір елдер ыңғайлы шарттық режимді іздеу фактілері бойынша шешім қабылдағанда өздерінің ішкі заңнамалық нормаларына теріс пайдалануға қарсы күрес бойынша жалпы іс қимылдарға дауларға немесе құқықтық доктриналарға сүйенеді. Осыған қарамастан, жоғарыда айтылғандай, заңнамада белгіленген шарттарды теріс пайдаланумен күрес жөніндегі жалпы нормалар мен құқықтық доктриналар, әдетте, белгілі бір операциялар салық шарты ережелерінің мәні мен мақсатын айналып өтуге бағытталған жағдайларда тиімді болады.

72. Сонымен қатар, ыңғайлы шарттық режимді табу мәселесін белгілі бір дәрежеде салық шарттарының көпшілігінде, мысалы, "бенефициарлық меншік" ұғымы сияқты заң бұзушылықтарға қарсы нормалар арқылы шешуге болады.

73. Алайда, кейбір елдер ыңғайлы шарттық режимді іздеу мәселесін шешудің ең тиімді тәсілі 2017 жылы Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясына қосылған 29-баптың 1-7-тармақтарында қамтылған нормалар сияқты осы мәселе бойынша теріс пайдалануға қарсы күрес жөніндегі арнайы нормаларды өздерінің салық шарттарына енгізу болып табылады деп санайды.

74. "Қолайлы шарттық режимді іздеумен" күресудің әртүрлі тәсілдерін қарастырған кезде елдер осы тәсілдерді қолдану жөніндегі өз мүмкіндіктерін назарға алуы тиіс. Көптеген дамушы елдер үшін шетелдік заңды тұлғалар туралы кең ақпаратқа қол жеткізуді талап ететін өте егжей-тегжейлі нормаларды қолдану қиын болуы мүмкін. Мүмкін, бұл елдер Конвенцияның нақты баптарында көзделген жеңілдіктерден бас тартуды көздейтін неғұрлым шектеулі тәсіл, егер мәмілелер осындай жеңілдіктерді алудың негізгі мақсатымен жасалған болса, олардың шарттарында неғұрлым қолайлы болуы мүмкін деп санайтын шығар. Біз 10, 11, 12 және 21-баптар туралы айтып отырмыз; ереже төменде көрсетілгендей сәл өзгертілуі керек, бұл осы баптардың әрқайсысында қамтылған кірістің нақты түріне қатысты:

Осы баптың ережелері, егер кез келген мүдделі тұлғаның басты мақсаты немесе басты мақсаттарының бірі [10-бап: "акциялар немесе басқа құқықтар"; 11-бап: "

борыштық талап"; 12 және 21-баптар: "құқықтар"], олар бойынша [10-бап: "Дивидендтер" төленеді; 11-бап: "Пайыздар"; 12-бап "роялти" және 21-бап: "кіріс"], осындай құру немесе басқаға беру арқылы осы бап бойынша жеңілдіктер алудан тұрды.

75. 2017 жылғы жаңартылған редакцияда конвенцияға жаңа кіріспе қосылды, онда Конвенция салық төлеуден жалтару үшін, оның ішінде ыңғайлы шарттық режимді іздеу туралы келісімдер жасау арқылы мүмкіндіктер туғызбайды деп нақты айтылған. Сонымен қатар, Конвенцияның атауына өзгерістер енгізілді, оған сәйкес Конвенцияның мақсаттары салық төлеуден жалтару мен жалтарудың алдын алуды қамтиды. Бұл өзгерістер салық келісімдерін жасасу кезінде теріс пайдаланудың алдын алу үшін Конвенция ережелерін дұрыс түсіндіру мен қолдануды қамтамасыз етуде маңызды рөл атқаруы тиіс.

76. Конвенцияға 2017 жылғы жаңартылған редакцияда қосылған 29-баптың 9-тармағындағы теріс пайдаланудың алдын алу жөніндегі жалпы норма салық келісімдерінің ережелерін теріс пайдаланудың алдын алуда да тиімді болуы мүмкін.

### **Үшжақты схемалар**

77. Салық шарттарына қатысты "үш жақты схемалар" (triangular cases) тіркесі схемаға үш мемлекет қатысқан жағдайларда салық шарттарын қолдануды білдіреді. Салық шартын дұрыс пайдаланбауды білдіретін әдеттегі үш жақты схема мыналарды қарастыруы мүмкін, ол:

— дивидендтерді, пайыздарды немесе роялтиді S мемлекетінен салықтан босату режимі қолданылатын R — ел мемлекетінің резиденті шығарады;

— бұл кіріс салық салынбайтын салық мөлшерлемесі төмен P — юрисдикция мемлекетінде құрылған тұрақты өкілдікке жатады<sup>17</sup>.

78. R және S мемлекеттері арасындағы салық шартына сәйкес, S мемлекеті осындай дивидендтер, пайыздар немесе роялти бойынша шарттық жеңілдіктер беруі керек, өйткені оларды, тіпті егер олар осы мемлекетте қолданылатын салықтан босату жүйесіне байланысты осы мемлекетте салық салынбаса да R мемлекетінің резиденті алады.

---

<sup>17</sup>ЭЫДҰ баяндамасының R(11)-3, 53-тармағын қараңыз: Triangular Cases. R(11)-1 бетіндегі ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының толық нұсқасының II томына енгізілген.

79. 2017 жылғы жаңартылған редакцияда конвенцияға "үшжақты схемалар" жағдайларын қарау үшін 29-баптың 8-тармағы қосылды. Осы ережеге сәйкес, егер үшінші мемлекеттегі тұрақты өкілдік орналасқан мемлекеттің кірісіне салық салынатын салық осы мемлекеттің резидент-мемлекеті енгізген және оған жатқызылмаған салықтың 60 пайызынан азын құраса, Конвенцияны қабылдаудан бас тартылады. Қараңыз 29-баптың 8-тармағына қатысты 29-бапқа түсініктеменің 35-

тармағы (2017 жылғы 29-бапқа түсініктеменің 161-168-тармақтарына сілтеме жасай отырып).

80. Егер осыған ұқсас ережелер салықтан босату жүйесі бар елдермен осындай дивидендтер, пайыздар, роялти немесе техникалық қызметтер үшін төлемақы көзі-мемлекетпен келісім мемлекет жасасатын келісімдерге жүйелі түрде енгізілмесе, тиісті активтердің берілу қаупі бар немесе тиісті қызметтерді мұндай ережесі жоқ елдердің резиденттері болып табылатын қауымдастырылған кәсіпорындар көрсететін болады.

### **Пайданы немесе кірісті арнайы жеке немесе заңды тұлғаға жатқызу**

81. Ол үшін қол жетімді болмайтын шарттық жеңілдіктерді алу үшін салық төлеуші, әдетте, осы салық төлеушіге есептелетін кірістер туыстас жеке немесе заңды тұлғаның пайдасына есептелуі үшін мәмілелер немесе келісімдер жасай алады. Мұндай схеманы жүзеге асырудың кейбір тәсілдері (мысалы, ыңғайлы шарттық режимді іздеу және салығы төмен елдерде тұрақты өкілдіктерді пайдалану) қазірдің өзінде талқыланды. Төменде кірістерді ауыстырудың басқа сценарийлері қарастырылған.

i) "Қол созым жердегі қашықтықта" қағидатын бұзатын, трансферттік бағалар

82. Пайда "қол созым жердегі қашықтықта" қағидатын бұза отырып, бағаны пайдалану арқылы қауымдастырылған кәсіпорындар арасында қайта бөлінуі мүмкін екендігі бұрыннан белгілі болды және қазіргі уақытта көптеген елдердің салық заңнамасында осындай жағдайларды реттеу үшін трансферттік баға белгілеуге қатысты нормалар бар. Бұл нормалар Біріккен Ұлттар Ұйымы мен ЭЫДҰ Үлгі конвенцияларының 9-бабымен нақты санкцияланған. Дегенмен, бұл өте күрделі сала, оны ЭЫДҰ әзірлеген<sup>18</sup> осы нормалар мен ережелердің қалай әрекет ету керектігі туралы егжей-тегжейлі ұсыныстар<sup>19</sup> растайды.

ii) Жеткіліксіз капитализация

83. Барлық дерлік елдерде пайыздар салық салынатын базадан шегерілетін шығыстар болып табылады, ал дивидендтер пайданы бөлу бола отырып, мұндай шегерімге жатпайды. Осының салдарынан толық меншіктегі еншілес компанияны қаржыландыруды ұсынғысы келетін шетелдік компания жалпы пайыздық салыққа байланысты өзінің акционерлік капиталы есебінен емес, қарыз қаражаты есебінен осындай қаржыландыруды салық салу тұрғысынан тиімді деп санауы мүмкін. Сондықтан еншілес компания қаржыландырудың барлық көлемін акционерлік капиталдан гөрі левередж түрінде ала алады; мұндай тәжірибе "жеткіліксіз (немесе "жұқа") капиталдандыру" деп аталады немесе ол "табыс салығын оңтайландыру" деп аталатын кірістеріне қатысты шамадан тыс пайыздарды шегеруді талап етуі мүмкін.

---

<sup>18</sup>OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 1995 (as updated) ["Трансұлттық корпорациялар мен салық органдары

үшін трансферттік баға белгілеу саласындағы ЭЫДҰ нұсқаулықтары", 1995 жыл (соңғы редакцияда)]. 2012 жылғы жағдай бойынша Біріккен Ұлттар Ұйымының Сарапшылар комитеті дамушы елдердің алдында тұрған мәселелерге баса назар аударатын трансферттік бағаның практикалық аспектілері бойынша нұсқаулық жасау бойынша жұмысты жалғастыруда.

<sup>19</sup>United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, Біріккен Ұлттар Ұйымының дамушы елдерге арналған трансферттік баға бойынша практикалық нұсқаулығы, Біріккен Ұлттар Ұйымы, Нью-Йорк, 2013 ж. (өзгерістерімен)

84. ЭЫДҰ-ның капиталдандырудың жеткіліксіздігі<sup>20</sup> мәселесі жөніндегі баяндамасына сәйкес, елдер бұл мәселені шешудің түрлі тәсілдерін әзірледі. Бұл тәсілдерді шартты түрде теріс пайдаланумен күресудің жалпы нормаларын немесе "қол созым жердегі қашықтықта" қағидатын қолдануға негізделген және бекітілген "қамту коэффициенттерін" — меншікті және қарыз қаражаттарының арақатынасын пайдалануды көздейтіндерге бөлуге болады.

85. Бірінші санатқа нақты қаржыландыру қарыз немесе акционерлік капитал арқылы жүзеге асырылатындығын анықтау үшін әр жағдайда фактілер мен жағдайларды зерттеуді қажет ететін ережелер мен ережелер кіреді. Мұны арнайы заңнамалық нормалар, теріс қылықтарға қарсы жалпы нормалар, құқықтық доктриналар және "қол созым жердегі қашықтықта" қағидаты негізінде трансферттік бағаны реттейтін заңнаманы қолдану арқылы жүзеге асыруға болады.

86. Белгіленген коэффициенттерге негізделген тәсіл, әдетте, теріс пайдалануға қарсы арнайы заңнамалық нормалар арқылы жүзеге асырылады; осы тәсілге сәйкес, егер белгілі бір компанияның жалпы қарыз/меншікті капитал коэффициенті белгіленген коэффициенттен асып кетсе, артық қарызға пайыздар қабылданбауы, кейінге қалдырылуы немесе дивиденд ретінде жіктелуі мүмкін.

87. Елде қолданылып жүрген капиталдандырудың жеткіліксіздігіне қатысты ережелер резидент еместерге проценттік пайыз төлемдеріне қолданылатын, бірақ резиденттердің пайдасына ұқсас төлемдерге қолданылмайтын шамада, бұл "Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің кәсіпорны екінші Уағдаласушы мемлекеттің резидентіне жүргізетін пайыздар, роялти және басқа да төлемдерді" көздейтін 24-баптың 4-тармағын бұзу болуы мүмкін, мұндай кәсіпорынның салық салынатын пайдасын айқындау мақсаттары үшін мемлекеттер аталған мемлекеттердің біріншісінің резидентіне төленгендей шарттармен шегерілуге жатады". Алайда, трансферттік бағаларды түзету мәселелерін реттейтін 9-баптың 1-тармағы қолданылған кезде бұл қағидаларда ерекше ерекшелік бар. Осы себепті, ЭЫДҰ-ның 24-бапқа түсініктемесінің 74-тармағында көрсетілгендей<sup>21</sup>:

4-тармақ қарыз алушы елге 9-баптың 1-тармағымен немесе 11-баптың 6-тармағымен үйлесімді шамада капиталдандырудың жеткіліксіздігі туралы өзінің ішкі нормаларын қолдануға тыйым салмайды. Алайда, егер мұндай режим көрсетілген баптармен үйлеспейтін нормаларға негізделсе және тек резидент емес кредиторларға (резидент кредиторларды қоспағанда) қолданылатын болса, онда бұл режимге 4-тармақта тыйым салынады.

88. ЭЫДҰ-ның осы Үлгі конвенциядағы сол ережеге түсініктеменің 5-тармағында жаңғыртылатын 9-бапқа түсініктемесінің 3-тармағы 9-баптың 1-тармағы қарыз алушының пайдасын "қол созым жердегідей қашықтықта" алынатын тиісті пайданың сомасына теңестіретін шамада жеткіліксіз капиталдандыру бойынша ішкі нормаларды қолдануға жол беретінін нақтылайды. Бұл әдетте "қол созым жердегідей қашықтыққа" негізделген капиталдандырудың жеткіліксіздігі ережесін қолдану жағдайы болса да, белгіленген қамту коэффициентіне негізделген капиталдандырудың жеткіліксіздігі ережелерін қабылдаған ел, әдетте, тәуелсіз тараптардың әрекеттерін қамтымайтын капиталдандырудың жеткіліксіздігі ережелерінің талаптарын қанағаттандыратынын анықтауда қиындықтарға тап болады.

---

<sup>20</sup>Thin Capitalisation. Баяндама ЭЫДҰ үлгілік Конвенциясының R(4)-1 бетіндегі толық нұсқасының II томына енгізілген. Мына веб-сайтты қараңыз: [www.oecd.org/dataoecd/42/20/42649592.pdf](http://www.oecd.org/dataoecd/42/20/42649592.pdf).

<sup>21</sup>ЭЫДҰ-ның 24 бабына түсініктемесінің 74 тармағы осы Үлгі конвенцияның 24 бабына түсініктемеде көрсетіледі.

89. Осы себепті, белгіленген қамту коэффициентіне негізделген капиталдандырудың жеткіліксіздігі ережелерін қабылдаған елдер көбінесе өз шарттарына осы ережелерді қолдануға мүмкіндік беретін ережелерді енгізу керек деп санайды. Мысалы, Франция мен Эстония арасындағы келісімге хаттаманың 13-бабында мыналар көрсетілген:

Конвенцияның ережелері қандай да бір жағдайда Францияны оның салық кодексінің 212-бабының (code général de impôts) жеткіліксіз капиталдандыруға қатысты ережелерін немесе осы баптың ережелерін өзгертуі немесе ауыстыруы мүмкін кез келген айтарлықтай ұқсас ережелерді қолданумен шектемейді.

*iii) Базалық компанияларды пайдалану*

90. Салықтары төмен юрисдикцияларда орналасқан базалық компаниялар, егер кірісті сол компанияның акционерлері тікелей алған болса, төленуге жататындарға қарағанда, бұл кіріске айтарлықтай төмен салықтар салынатын елге кірістерді шығару үшін пайдаланылуы мүмкін.

91. Мұндай схемаларға қарсы тұру үшін әртүрлі тәсілдер қолданылады. Мысалы, жұмысшылары жоқ және нақты экономикалық қызмет жүргізбейтін "қабық" болып

табылатын компания кейбір елдерде теріс пайдалану немесе құқықтық доктриналарға қарсы жалпы нормаларға сәйкес салық салу мақсатында есепке алынбауы мүмкін. Сондай-ақ, басқа мемлекеттің резидент акционерлерінің нақты басқаруындағы базалық компанияны резидент немесе сол мемлекеттегі тұрақты өкілдік ретінде қарастыру мүмкіндігі бар. Бірінші тәсіл жоғарыдағы 41-47 тармақтарда сипатталған. Екінші тәсіл жоғарыдағы 29-30 тармақтарда сипатталған.

92. Алайда, бұл тәсілдер тіркеу елдерінде көлемдері бойынша айтарлықтай басқарушылық және экономикалық қызметті жүргізетін компаниялар қатысатын схемаларға қатысты нәтиже бермеуі мүмкін. Мұндай жағдайларды реттеудің ең тиімді тәсілдерінің бірі ұлттық заңнамаға бақыланатын шетелдік корпорация (БШК) туралы ережелерді енгізу болып табылады. Кейде мұндай заң салық шарттарының бірқатар ережелерін бұзуы мүмкін деген пікірді естуге болады, бірақ Комитет бұл жоғарыдағы 40-тармақта көрсетілгендей БШК-ға қатысты типтік қағидаларға қолданылмайды деп санайды.

*iv) Директорлар мен жоғары лауазымды тұлғалардың сыйақылары*

93. 16-бапқа сәйкес (директорлар мен жоғары лауазымды тұлғалардың сыйақылары) директорлардың ақысы мен компанияның жоғары басқару буынының лауазымды тұлғаларының сыйақысына директорлар мен жоғары лауазымды тұлғалардың осы қызметтері қай жерде көрсетілетініне қарамастан, компания резиденті болып табылатын мемлекетте салық салынуы мүмкін. Осы бапқа сәйкес осы мемлекетте төленетін салықтарды азайту үшін "жалақыны бөлу" схемасы қолданылуы мүмкін. Мысалы, А компаниясының А мемлекетінің резиденті екі еншілес компаниясы бар делік — В және С, олар сәйкесінше Х және Y мемлекеттерінің резиденттері болып табылады. Х мемлекетінің D-резиденті мырза в еншілес компаниясының жоғары басқару буынының директоры және лауазымды тұлғасы болып табылады. Y мемлекетінде кірістерге салық салу жүйесі ұқсас, бірақ салық мөлшерлемесі өте төмен. Х және Y елдерінде салық келісімі бар, онда Х мемлекеті Y мемлекетінде салық салынуы мүмкін кірістерді салықтан босату әдісін қолданады, D мырзаның салық ауыртпалығын азайту мақсатында А компаниясы оны С компаниясының директоры және жоғары лауазымды тұлғасы етіп тағайындауы мүмкін және оның осы лауазымдарға сыйақысының негізгі бөлігін есептеуді қамтамасыз етеді.

94. 16-баптың 1-тармағы адам "өз лауазымына сәйкес" алатын компания директорының директорлық сыйақыға қолданылады, ал 2-тармақ компанияның жоғары басқару буынының лауазымды адамының "өз лауазымына сәйкес" алатын жалақысына, еңбекақысына және басқа да осыған ұқсас сыйақыларға қатысты қолданылады. Осылайша, мұндай схемаға, мүмкін, теріс пайдалану немесе құқықтық доктриналарға қарсы күрестің жалпы нормаларына сәйкес сәтті наразылық білдіруге болады, сонымен қатар D мырзаның өз кірісін алатын компаниялардың әрқайсысының қызметтерін тиісті талдау, сондай-ақ роялти мен сыйақыларды талдау арқылы дауласуға болады. С

компаниясының басқа директорлары мен жоғары лауазымды тұлғаларына осы компаниядан D мырза алатын директорлық алымдар мен сыйақылардың қаншалықты дәрежеде екенін анықтау үшін төленеді, осы компанияның директоры немесе жоғары лауазымды тұлғасы ретінде жүзеге асырылатын қызмет үшін негізді түрде қарыз болып саналуы мүмкін.

v) *Пайыздарды салықтан босатылған заңды тұлғаларға немесе мемлекеттік ұйымдарға жатқызу*

95. 11 бапқа түсініктеменің 12 тармағына сәйкес елдер екіжақты келіссөздер барысында салық салудан мынадай санаттағы пайыздарды алып тастау туралы ережелерді өз шарттарына енгізуге уағдаласа алады<sup>22</sup>:

- үкімет немесе мемлекеттік органдар төлейтін пайыздар;
- үкіметтер немесе мемлекеттік органдар кепілдік беретін пайыздар;
- орталық банктерге төленетін пайыздар;
- банктерге немесе басқа қаржы институттарына төленетін пайыздар;
- ұзақ мерзімді несиелер бойынша пайыздар;
- арнайы жабдықты немесе қоғамдық жұмыстарды қаржыландыру үшін қарыздар бойынша пайыздар; немесе
- үкімет бекіткен инвестициялардың басқа түрлері бойынша пайыздар (мысалы, экспорттық қаржыландыру).

96. Егер салық шарты осы ережелердің біреуін немесе бірнешеуін қамтыса, онда мұндай босатуға құқығы бар ұйымда осындай босатуға құқығы жоқ басқа ұйымдармен немесе шарт салықтардан босатылмайтын (мысалы, роялти) пайыздар мен басқа да кіріс түрлерін төлеуді, пайыздарды төлеуге сыйақының (өтемақының) жалпы сомасының негізгі үлесіне жатқызуды көздейтін "өтемақылық" (back-to back) схемаларын қалыптастыру мүмкіндігін алады. Мұндай схемалар осы салық салудан осы ерекшеліктерді тиісті түрде пайдаланбауды білдіреді.

97. Салық шартына осындай босату нысандарын енгізуден аулақ болу оңай шешім деп айтуға болады, бірақ мұндай санаттар шарттарға саяси мақсаттар үшін енгізілетінін ескеру қажет, ал жалпы пайыздық төлем көзіне салық салу көбінесе қарыз алушының шотына қатысты тариф ретінде әрекет етеді. Сонымен қатар, егер бір немесе басқа ел осындай босатуларды өз шарттарының біріне қосуға келіссе, басқа ұқсас елдермен жасалған шарттарда бұл жеңілдіктерді беруден бас тарту қиынға соғады.

98. Ыңғайлы шарттық режимді табу мәселесіне қатысты жоғарыда аталған тәсілдердің көпшілігі осындай салықтан босатудың пайдасына қол жеткізуге бағытталған өтемақы схемаларына қарсы тұру үшін маңызды болуы мүмкін. Бұдан басқа, аралас шарт бойынша көзделген сыйақы пайыздық төлемдерге тиісінше жатқызылмаған жағдайларда ішкі заңнамада көзделген осындай жағдайларға қолданылатын теріс пайдалануларға қарсы күрес жөніндегі арнайы нормалардың, теріс



пайдалануларға қарсы күрес жөніндегі жалпы ішкі нормалардың немесе құқықтық доктриналардың көмегімен немесе шарттардың ережелерін тиісінше түсіндірудің көмегімен дауласуға болады. Егер шартта көзделген жалпы сыйақы байланысты тараптар арасында бөлінген жағдайда, салық шартында көзделген босатудан түсетін пайда пайыздардың тиісті сомасына ғана қолданылуын қамтамасыз ету үшін 11-баптың 6-тармағын және 9-баптың 1-тармағын қолдануға болады. Ақырында, кейбір елдер өздерінің шарттарына осындай өтемақы (back-to-back) схемаларына қарсы тұру үшін теріс пайдалануға қарсы арнайы нормаларды енгізді. Мұндай ереженің мысалы ретінде 2002 жылы Австралия мен Мексика арасында жасалған шартқа Хаттаманың 7-бабының b-тармағын келтіруге болады, онда былай делінеді:

[11-баптың 2-тармағының] [...] ережелері өтемақы несиелерінен алынған пайыздарға қолданылмайды. Мұндай жағдайда пайыздар олар есептелетін мемлекеттің ішкі заңнамасына сәйкес салық салуға жатады.

---

<sup>22</sup>Көптеген шарттарда қаржы институттарына төленетін пайыздар, несиелік сатылымдар бойынша пайыздар көзден қосымша босатылады (11-баптың 12 және 13-тармақтарын қараңыз)

### **Жұмыс күшін жалға беру**

99. 15-бапқа түсініктеме ЭЫДҰ-ның Үлгі конвенциясына, атап айтқанда, "Халықаралық жұмыс күшін жалға беру" деп аталатын схемаларды реттейтін түсініктеменің бір бөлігін қайталайды. Бұл шетелдік жұмысшыны қысқа мерзімге жалдағысы келетін жергілікті кәсіпорын ресми жұмыс беруші ретінде әрекет ететін резидент емес делдалмен келісімге келген жағдайларды білдіреді. Осылайша, қызметкер еңбек қызметі жүзеге асырылатын мемлекетте салықтан босатуды талап ету үшін 15-баптың 2-тармағының үш шартын орындайтын сияқты көрінеді. 15-бапқа түсініктемеде мұндай схемаларға қарсы тұру тәсілдері теріс пайдалану мен құқықтық доктриналарға қарсы ішкі нормалармен, сондай-ақ шарттың дұрыс құрылуымен ұсынылатындығын ескере отырып, бұл мәселені қалай шешуге болатындығы туралы нұсқаулар бар.

### **Әртістер мен спортшылар**

100. Бұрынғы бірқатар салық шарттарында "жұлдызды" компаниялардың қолданылуын реттейтін 17-баптың 2-тармағы (әртістер мен спортшылар) болған жоқ. Осы баптың 1-тармағы негізінде ережелерді ықтимал қолдануды болдырмау үшін осындай шарттар жасасқан елдердің резиденттері өздерінің әртістер немесе спортшылар ретіндегі қызметінен немесе оның бір бөлігінен осы мақсат үшін құрылған компанияның пайдасына алынған кірісті төлеуді ұйымдастыруға азғырылуы мүмкін.

101. ЭЫДҰ-ның осы бап бойынша түсініктемесінің 11-тармағын қайталайтын 17-бапқа түсініктемеде көрсетілгендей, мұндай схемаларға мұндай кірістерді суретшілер мен спортшылардың пайдасына жатқызатын ішкі заңнама ережелерінің көмегімен қарсы тұруға болады:

[...] Үшінші жағдай суретшінің немесе спортшының өнімділігі үшін сыйақы суретшінің өзіне немесе спортшыға емес, басқа тұлғаға, мысалы, өнер компаниясы деп аталатын тұлғаға төленетін жағдайлар да салықтан жалтарудың кейбір әдістерімен байланысты, осылайша, қызмет жүзеге асырылатын мемлекетте әртістің немесе спортшының жеке қызметтерінен түскен кіріс ретінде де, тұрақты өкілдіктің болмауына байланысты кәсіпорынның пайдасы ретінде де табыс салығы салынбайды, Тұрақты өкілдіктің болмауына байланысты кәсіпорынның пайдасы ретінде емес. Кейбір елдер өздерінің ішкі заңнамаларында мұндай схемаларды ескермейді және кірісті суретші немесе спортшы алған деп санайды; бұл жағдайда 1-тармақ оларға өз аумағындағы қызметтен алынған кіріске салық салуға мүмкіндік береді [...].

102. 2003 жылы қосылған ЭЫДҰ түсініктемесінің 11.2-тармағы мемлекет "жұлдызды" компаниялардың қатысуымен заңсыз схемаларға қарсы тұру үшін теріс қылықтарға қарсы күрес жөніндегі өзінің жалпы нормаларына және құқықтық доктриналарына сүйене алатынын нақтылайды:

11.2. Жалпы ереже ретінде, 17-бапқа қарамастан, Конвенция ішкі заңнамада көз мемлекетінің салықтан жалтаруына қарсы күрес жөніндегі жалпы нормаларды қолдануға кедергі келтірмейтінін атап өткен жөн, бұл 1-бапқа түсініктеменің 24-тармағында мойындалғандай, мемлекетке орындаушылық өнердің кәсіби өкіліне/спортшыға немесе заңсыз жағдайларда "жұлдызды" компанияға салық салуға мүмкіндік береді.

103. Ақырында, 17-баптың 2-тармағында қамтылған теріс пайдалану нормасына келетін болсақ, салық органдары бұл ереже "жұлдызды" компания суретші немесе спортшы резиденті болып табылатын сол елдің резиденті болғанына қарамастан қолданылатынын ескеруі керек. Бұл түсініктеме ЭЫДҰ-ның 2003 жылғы түсініктемесіне де қосылды:

11.1. 2-тармақты қолдану орындаушылық өнердің кәсіби өкілі де, спортшы да, пайдасына кіріс есептелетін басқа да тұлға, мысалы, "жұлдызды" компания да бір Уағдаласушы мемлекеттің резиденттері болып табылатын жағдайлармен шектелмейді. Бұл тармақ әртістің немесе спортшының қызметі жүзеге асырылатын мемлекетке осы қызмет түрлерінен алынған және Конвенцияның басқа ережелеріне қарамастан басқа тұлғаның пайдасына есептелген, өзге негіздерде қолданылуы мүмкін кірістерге салық салуға мүмкіндік береді. Осылайша, 7- баптың ережелеріне қарамастан, бұл тармақ осы мемлекетке суретші немесе спортшы осы басқа мемлекеттің резиденті болып табылмайтын жағдайларда да екінші Уағдаласушы мемлекеттің резиденті - "жұлдызды" компаниясы алған кірістерге салық салуға мүмкіндік береді. Және керісінше, егер

Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резидент — әртісінің кірісі белгілі бір тұлғаның пайдасына есептелсе, мысалы, көз мемлекетінде салық конвенциясы жоқ қандай да бір үшінші мемлекеттің резиденті болып табылатын "жұлдызды" компания болса, бұл Уағдаласушы мемлекетке өзінің ішкі құқығына сәйкес осы тұлғаға салық салуға ештеңе кедергі болмайды.

### **Шартта белгіленген кіріс жіктемесін өзгертетін мәмілелер**

104. 6-21-баптар кіріс сипатына байланысты салық құқықтарын әртүрлі тәсілдермен бөледі. Осы Қағидалардың мақсаттары үшін кірістердің белгілі бір бабын жіктеу шарттардағы ішкі заңнаманың анықтамалары мен нормаларының жиынтығына негізделеді. Ішкі заңнаманың мақсаттары мен салық шартының ережелері үшін жіктелуге негізделетін шарттардың мазмұнын салық төлеушілер анықтайтындықтан, олар кейбір жағдайларда олар үшін тағайындалмаған шарттық жеңілдіктерді алу үшін осы жіктеуге әсер етуге тырысуы мүмкін.

105. Төмендегі тармақтарда шартқа енгізілген кірістер жіктемесін өзгертуге бағытталған схемалардың кейбір мысалдары келтірілген. Жағдайларға байланысты мұндай схемаларға теріс пайдалануға қарсы арнайы ішкі немесе шарттық нормалар арқылы немесе теріс пайдалануға қарсы немесе құқықтық доктриналарға қарсы жалпы нормалар арқылы қарсы тұруға болады. Осыған қарамастан, практикалық сипаттағы мәселе жиі туындайды, өйткені осы жағдайлардың кейбірінде осындай шарттық жіктеуді өзгерту мақсатында жасалатын әртүрлі мәмілелер арасында байланыс орнату және анықтау қиынға соғады.

#### *і) Дивидендтерді пайыздарға түрлендіру*

106. Дивидендтерді пайызбен түрлендіру дивидендтерді төлеу көзінен салық салуды көздейтін шарт шеңберінде пайда әкеледі, бірақ пайыз емес. R мемлекетінің X — резиденті S мемлекетінің резиденті болып табылатын A компаниясының барлық акцияларының иесі болып табылады делік. Маңызды дивидендтерді төлеуді жоспарлай отырып, X холдингтік B компаниясын құруды ұйымдастырады, ол сонымен бірге S мемлекетінің резиденті болып табылады, B компаниясының жалғыз акционері X болып табылады. X содан кейін A компаниясының акцияларын B компаниясына пайыздық вексельдердің орнына сатады (R және S мемлекеттері мұндай конверсияға салықсыз рұқсат береді). B компаниясының пайыздарын X пайдасына төлеу A компаниясының дивидендтерін B компаниясының пайдасына төлеу арқылы мүмкін болады, ол S мемлекетінде салықты үлестік қатысу салығынан босату режимі немесе берілген X вексельдер бойынша пайыздық төлемдердің салық салынатын базасынан шегерілуіне байланысты осыған ұқсас режим шеңберінде төлеуден аулақ болады. Осылайша, X жанама түрде A компаниясы B компаниясы шығарған вексельдер бойынша пайыздық төлемдер түрінде төлеген дивидендтерді алады және S мемлекетіндегі көзден салық төлеуден жалтарады.

## *ii) Аралас келісімшарт шеңберінде құнды бөлу*

107. Аралас шарт тауарларды, қызметтерді, ноу-хауды жеткізу және материалдық емес активтерді лицензиялау сияқты әртүрлі сыйақы түрлерін қамтиды. Нәтижесінде салық шартының мақсаттары үшін кірістердің әртүрлі түрлері пайда болады. Көптеген жағдайларда сатып алушы бағаны анықтайтын құнды сыйақының әртүрлі түрлері арасында бөлуге немқұрайлы қарайды, сондықтан жеткізуші тиісті шартта құнның пропорционалды емес үлкен үлесін бастапқы мемлекетте салықтан босатылған кіріс түрлеріне жатқыза алады. Мысалы, франшиз туралы шарт тауарларды сатуға беруді, әртүрлі қызметтерді көрсетуді, зияткерлік меншікті пайдаланғаны үшін ноу-хауды және роялтиді (мысалы, сауда белгілері мен фирмалық атаулар) қамтамасыз етуді қамтуы мүмкін. Егер резидент болып табылмайтын франшиз беруші франшиза ұстаушының тұрақты орналасқан мемлекетінде тұрақты өкілдігі болмаса, 7-бап бұл мемлекетке тауарлық-материалдық қорлар мен қызметтерді қамтамасыз етуге жататын коммерциялық пайдаға салық салуға мүмкіндік бермейді, бірақ бұл ретте 12-бап ноу-хау-мен байланысты роялти мен төлемдерге салық салуға мүмкіндік береді. Франшиз ұстаушы үшін бұл төлемдердің барлығы әдетте салық салынатын базадан шегерілетіндіктен, олар үшін жалпы құнның қалай бөлінетіндігінде ешқандай айырмашылық жоқ. Сондықтан келісімшарт тауарлар мен қызметтерді ұсыну құнын арттырып, роялти мен ноу-хауды ұсыну бағасын төмендететін етіп жасалуы мүмкін.

108. Келісімшарт тараптары тәуелсіз тұлғалар болғандықтан, трансферттік баға белгілеу саласындағы ішкі заңнама және Конвенцияның 9-бабы, әдетте, мұндай операцияларға қолданылмайды. Дамушы елдер кедендік баждардың біртіндеп қысқаруына байланысты мұндай операцияларға әсіресе осал болуы мүмкін, бұл, әдетте, тауарларды беру үшін құнды бөлудің тартымдылығын төмендетеді, ал материалдық емес активтер үшін сыйақының тиісті санатын анықтау көбінесе салық әкімшіліктерінің күрделі салық режимдерінде жұмыс істейтіндер үшін де қиын міндет болып табылады.

## *iii) Роялтиді капитал өсіміне айналдыру*

109. Белгілі бір әдеби шығармаға авторлық құқықты иеленетін резидент емес S мемлекетінің резидентіне аударылған туындыны сату көлемі негізінде роялти төлеу түріндегі сыйақымен осы мемлекетте осы туындыны аудару және жариялау құқығын бергісі келеді. Резидентке лицензия берудің орнына аталған резидент емес "сатып алу-сату" келісімін жасасады, оған сәйкес S мемлекетінде осы туындының аударылған нұсқасына байланысты барлық құқықтарды резидент емес иеліктен шығарады және резидент сатып алады. Мұндай "сату" үшін сыйақы аударылған туындының жалпы сату көлемінің пайызы болып табылады. Бұл келісімшарт сонымен қатар бейрезиденттің бес жыл өткеннен кейін осы құқықтарды қайтарып алу мүмкіндігін қарастыратын болады.

110. Кейбір елдер дәл осындай жағдайлармен күресу үшін "роялти" терминінің анықтамасына өзгерістер енгізді. Мысалы, Америка Құрама Штаттары мен Үндістан

арасындағы шарттың 12 - бабы 3-тармағының а тармақшасында осы бапта қолданылатын "роялти" термині мынаны білдіреді:

а) авторлық құқықты пайдаланғаны үшін немесе пайдалану құқығын бергені үшін сыйақы ретінде алынған кез келген түрдегі төлемдер[...], оның ішінде олардың өнімділігіне, пайдаланылуына немесе билік етуіне байланысты кез келген осындай құқықты немесе мүлікті иеліктен шығарудан түскен кірістер [...].

*(iv) Қайталама бағалы қағаздармен мәмілелерді пайдалану*

111. Қайталама бағалы қағаздармен жасалатын операциялар салық төлеушілерге әртүрлі құқықтық нысандарда жүзеге асырылатын белгілі бір қаржылық операциялардан экономикалық нәтиже алуға мүмкіндік береді. Мысалы, салық шартының ережелеріне және әр елдің ішкі заңнамасына байланысты салық төлеуші жергілікті компанияның акцияларына инвестиция салатын шетелдік инвестор сияқты экономикалық жағдайда болған кезде салық салудың болмауы немесе төмендеуі сияқты жеңілдіктерге ие бола алады. Мысалы, Х компаниясы - А мемлекетінің резиденті Б мемлекетінің резидент компаниясының акцияларына ірі портфельдік инвестициялар салғысы келеді делік, ал Y компаниясы - Б мемлекетінің резиденті - А мемлекетінің мемлекеттік облигацияларын сатып алғысы келеді. Салықты ұстап қалуға әкеп соқтыратын дивидендтер мен пайыздардың халықаралық төлемдерін жүзеге асырмау үшін Х компаниясы өз елінде шығарылған облигацияларды сатып ала алады, ал Y компаниясы өз елінің резидент компаниясының акцияларын сатып ала алады, оны Х компаниясы сатып алғысы келеді, олар жыл сайын алатын дивидендтер мен пайыздардың ақша ағындары арасындағы айырмашылыққа сүйене отырып, өзара төлемдер алмасуға келіседі; олар сондай-ақ болашақта болашақта бір-бірінің акциялары мен облигацияларын сатып алуға келісімшарттар жасауды жоспарлап отыр. Осы мәмілелер арқылы салық төлеушілер акциялар мен облигациялардағы ұлттық шекараларды кесіп өтетін инвестициялардың экономикалық жағдайын ұсталатын салықтарды төлеу бойынша міндеттемелерді туғызбай "айна" етіп көрсетті (тек дивидендтер мен пайыздардың ақша ағындары арасындағы айырмашылықты білдіретін төлемдерді айырбастау (своп) 21-бапқа және әр елдің ішкі заңнамасына сәйкес осындай салықтарға салынатын жағдайларды қоспағанда).

**Өзінің мақсаты салық шарттарында көрсетілген шекті деңгейлерден асып түсетін мәмілелер**

112. Салық шартының ережелерінде кейде белгілі бір елдің салық салу құқығын анықтау үшін шекті деңгейлер қолданылады. Бір мысал, дивидендтердің иесі-бенефициары Компания капиталының кемінде 25 пайызына тікелей иелік ететін компания болған жағдайда ғана қолданылатын 10-баптың 2-тармағының а тармақшасында көрсетілген дивидендтер көзінен алынатын салықтың төменгі шегі болып табылады.

113. Салық төлеушілер мұндай ережелерден күтпеген жағдайларда пайда алу мақсатында келісімдер жасай алады. Мысалы, резидент емес акционер дивидендтер төлеу рәсімі шеңберінде өз акцияларын резидент компанияға немесе дивидендтер салықтан босатылатын немесе төмен мөлшерлеме бойынша салық салынатын резидент емес компанияға уақытша беруді ұйымдастыра алады. Мұндай аударым күтілетін дивидендтердің құны бастапқы мемлекетте салық салудан босатылған капитал өсіміне айналатындай құрылымдалуы мүмкін. 10-баптың 2-тармағы 2017 жылғы жаңартылған редакцияда өзгертілгеніне қарамастан, акциялар берілетін компания дивидендтер төлейтін компания акцияларының 25 пайызынан астамына 365 күн немесе одан да көп уақыт ішінде иелік еткен жағдайда, 365 күндік иелену кезеңі туралы талапты қоса отырып, 10-баптың 2-тармағында көзделген төмендетілген мөлшерлеме қолданылады. ЭЫДҰ-ның 2014 жылғы редакциясындағы 17-тармағын осы бапқа көшіретін 10-бапқа түсініктемеде атап өтілгендей:

2-тармақтың а) тармақшасында көзделген төмендету осы ережені теріс пайдаланған жағдайларда, мысалы, дивидендтер төлегенге дейін 25 пайыздан аз компания өзінің пакетін, ең алдымен, жоғарыда көрсетілген ереже бойынша жеңілдіктерді қамтамасыз ету мақсатында ұлғайтқан кезде немесе білікті пакет бірінші кезекте осындай төмендетуді сәулелендіру үшін жасалған кезде берілмеуге тиіс. Мұндай құлықтарға қарсы іс-қимыл жасау мақсатында Уағдаласушы мемлекеттер а) тармақшаны мынадай ережемен толықтыруды қажет деп санауы мүмкін:

бұл пакет негізінен осы ережемен берілген артықшылықтарды пайдалану мақсатында сатып алынбаған жағдайда.

Төменде Конвенцияда қамтылған әртүрлі шекті деңгейлерді айналып өтуге бағытталған схемалардың басқа мысалдары келтірілген.

### **Кейбір тұрақты өкілдіктер үшін мерзімдерді шектеу**

114. Конвенцияның 5-бабының 3-тармағында белгілі бір жағдайларда қандай да бір мемлекетте шетелдік кәсіпорын тарапынан 183 күннен артық қызмет көрсету тұрақты өкілдік болып есептелетін ереже қамтылады. Салық төлеуші бір жобаны қауымдастырылған кәсіпорындар арасында бөлу арқылы немесе бір келісімшартты бірнеше жеке келісімшарттарға бөлу арқылы осы ереженің қолданылуын айналып өтуге азғырылуы мүмкін, бұл келісімшарттар әртүрлі жобаларды қамтиды деп айтуға негіз болады. Мұндай схемалар бойынша түсініктемелер 5-бапқа 11 және 12-тармақтарда беріледі.

### **Акциялар бойынша капитал өсімі көзінен салық салуға арналған шекті деңгейлер**

115. 13-баптың 4-тармағы, егер акциялар тікелей немесе жанама түрде өз құнының 50 пайызынан астамы осы мемлекеттегі жылжымайтын мүліктен акцияларды иеліктен

шығарар алдындағы 365 күн ішінде алынған болса, мемлекетке компанияның акциялары бойынша (және кейбір басқа ұйымдардағы үлестер бойынша) капитал өсіміне салық салуға мүмкіндік береді. Компанияның немесе басқа ұйымның акциялары құнының 50 пайыздан астамы жылжымайтын мүліктен алынғанын тексеру үшін осы 365 күндік кезең 2017 жылы конвенцияны жаңарту шеңберінде Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясының 13-бабының 4-тармағына қосылды.

116. 365 күндік сынақ мерзімі 13-баптың 4-тармағына енгізілгенге дейін осы кәсіпорындағы акциялардың немесе үлестердің иеліктен шығарылуына байланысты осы мемлекетте орналасқан жылжымайтын мүлік есебінен қалыптасатын кәсіпорын құнының үлесін азайту арқылы осы ережені айналып өтуге әрекет жасалды. Компания жағдайында мұны облигацияларға немесе артықшылықты акцияларға айырбастау үшін компанияға қомақты қолма-қол ақша құю арқылы жасауға болады, оның шарттары мұндай облигациялар немесе акциялар үлестер немесе акциялар иеліктен шығарылғаннан кейін көп ұзамай сатып алынады.

117. Егер келісімде Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясының 13-бабының 4-тармағындағы 365 күндік кезең сияқты бақылау кезеңі болмаса, ал фактілер активтердің ұйымға 13-баптың 4-тармағын қолданудан жалтару мақсатында осы ұйымның акцияларын немесе үлестерін иеліктен шығарудан жалтару мақсатында берілгені туралы куәлік етеді, оған елдің теріс пайдаланумен күрес жөніндегі жалпы нормалары немесе құқықтық доктриналары немесе Келісімде қамтылған теріс пайдаланумен күрес жөніндегі жалпы норма қолданылуы әбден мүмкін. Алайда кейбір елдер осы жағдайларда қолдану туралы келісімдерінде 4-тармақты нақты түрде көрсете алады. Ол үшін 13 бапқа келесі мазмұндағы ережені қосуға болады:

4-тармақтың мақсаттары үшін компанияға, серіктестікке, трастқа немесе мүлдік қорға тиесілі барлық активтердің жиынтық құнын айқындау кезінде осы тармақты қолдануды болдырмау үшін бірінші кезекте осы заңды тұлғаға берілген активтер назарға алынбауға тиіс.

*Басқа мемлекеттің салық жүйесінің белгілі бір ерекшеліктері қолданылатын кіріске қатысты шарт бойынша жеңілдіктерді шектеу*

118. 17.2-тармақта көрсетілгендей Кіріспе (2017 жылғы ЭЫДҰ үлгі конвенциясына енгізудің 15.2-тармағынан дәйексөз):

...Мемлекет өзінің кіріс элементтеріне салық салу құқығын шектейтін келісімнің ережелерін қабылдаған кезде, әдетте, бұл кіріс элементтері басқа мемлекетте салық салынатындығын түсінген кезде жасайды деп болжанады. Егер мемлекет кіріс салығын төлемесе немесе төмен салық төлемесе, басқа мемлекеттер қосарланған салық салуды болдырмау туралы келісімді өз бетінше ақтайтын қосарланған салық салу тәуекелдерінің 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. Осыған байланысты Комитет 2017 жылы осы Конвенцияны жаңарту шеңберінде қосылған ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 1-бабына түсініктеменің мынадай ережелері Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясының мақсаттары үшін де өзекті деп шешті:

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 кіріске қолданылуын болдырмауды қалауы мүмкін. Егер шарт бойынша келіссөздер кезінде басқа мемлекеттің салық жүйесінің тиісті ерекшеліктері белгілі болса, онда осы сипаттамалардан пайда көретін кірістерге қатысты шарт 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 құрамына кіруі мүмкін салық жүйесінің ерекшеліктеріне алаңдауы мүмкін. Бақыланатын шетелдік компаниялар туралы ережелер (жоғарыдағы [32] тармақты қараңыз) және алдыңғы "Конвенцияны дұрыс пайдаланбау" бөлімінде талқыланған басқа тәсілдер осы ерекшеліктердің кейбірін шешуге көмектесуі мүмкін, бірақ бұл сипаттамалардан туындаған қиындықтар салық төлеушілер немесе олардың кеңесшілері әзірлеген салық төлемдерінен жалтару стратегиясынан гөрі шарт бойынша серіктестердің салық заңнамасының құрылымынан 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 айқындау критерийлерін қанағаттандыратын режимдерден алынатын кіріске 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 режимінде олардың меншік иесінің-бенефициарының резиденттік мемлекетінде тиімді болып табылса, байланысты тұлғадан алынатын пайыздар мен роялтиге қатысты бас тартылуы мүмкін; мұны мынадай мазмұндағы ережелерді 11 және 12-баптарға қосу арқылы жасауға болады (ол Уағдаласушы мемлекеттердің мән-жайларын ескере отырып немесе Конвенцияның басқа баптарына енгізу үшін өзгертілуі мүмкін):



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] осы бап, [пайыздар] [роялти], бір Уағдаласушы мемлекетте туындайтын және резидентке іс жүзінде тиесілі төлеушімен байланысты екінші Уағдаласушы мемлекетке, егер мұндай резидент мемлекеттегі [проценттерге] [роялтиге] қатысты арнаулы салық режимінен пайда алса, ішкі заңнамаға сәйкес ол резиденті болуы мүмкін бірінші Уағдаласушы мемлекетте салық салынуы мүмкін.

Жоғарыда көрсетілген ереженің мақсаттары үшін төлеушімен "байланысты" резидентке сілтеме 29-баптың 7-тармағына 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, ал басты айырмашылығы - "байланысты тұлға" анықтамасынан айырмашылығы, 5-баптың 8-тармағында қамтылған "тығыз байланысты" тұлғаның анықтамасы, егер тұлға тікелей немесе жанама түрде басқа тұлғаның жалпы дауысы мен құндылығының дәл 50 пайызын иеленсе (егер "тығыз байланысты" тұлғаның анықтамасы жоғарыда аталған Ереженің мақсаттары үшін пайдаланылса) қолданылмайды, бұл анықтаманы 3-баптың 1-тармағына енгізген дұрыс болар еді).

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 практиканы білдіреді:

(i) келесі нәтижелердің біреуіне немесе бірнешеуіне әкеледі:

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

В) пайыздарға, роялтиге немесе олардың кез келген комбинациясына қатысты салық базасын тауарлар мен қызметтерді сатудан түсетін кірісті салыстырмалы түрде төмендетпей, рұқсат беру арқылы тұрақты қысқарту:

1) жалпы түсімнен алып тастау;

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

3) төленген немесе есептелген дивидендтерді ұстап қалу; немесе;

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

С) осы Уағдаласушы мемлекетте белсенді қызмет жүргізбейтін компаниялар үшін компанияның іс жүзінде барлық кірісіне немесе компанияның шетелдік көздерден іс жүзінде барлық кірісіне 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 мөлшерлемесі немесе роялти үшін салық базасы үнемі төмендеген жағдайда мұндай жеңілдіктерді алуға негіз болмайды

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

В) 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 мөлшерлемесі келесі мәндерден төмен болады деп күтілуде:

А) [мөлшерлеме екі жақты негізде айқындалуға тиіс]; немесе

В) Екінші Уағдаласушы мемлекетте қолданылатын компанияларға салынатын салықтың жалпы белгіленген мөлшерлемесінің 60 пайызы;

(iv) негізінен мыналарға қолданылмайды:

А) танылған зейнетақы қорлары;

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

С) 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 кейінге қалдыра отырып); немесе

Д) салық салу тұлғада немесе оның акционерлерінде (бір жылдан аспайтын мерзіммен) салық салудың бірыңғай деңгейіне жететін және басым жылжымайтын мүлікке иелік ететін тұлғаларды; сондай-ақ

(v) бірінші аталған Уағдаласушы мемлекетпен консультациядан кейін екінші Уағдаласушы мемлекет дипломатиялық арналар арқылы бірінші аталған Уағдаласушы мемлекетке осы тармақшаның (I) - (IV) кіші бөлімдерінің талаптарын қанағаттандырушы ретінде айқындады.

Бірде бір заң, қаулы немесе әкімшілік практика режимді осы тармақшаның (i) - (IV) кіші бөлімдеріне қанағаттандырушы ретінде айқындайтын жазбаша жария хабарламаны басқа Уағдаласушы мемлекет 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 (і) бөлімінде сипатталған бірінші шартқа сәйкес режим төменде келтірілген нәтижелердің біріне немесе бірнешеуіне әкелуі тиіс:

А. тауарларды немесе қызметтерді сатудан түскен кіріспен салыстырғанда пайыздарға, роялтиге немесе олардың кез келген комбинациясына салық салудың жеңілдетілген мөлшерлемесі;

В. пайыздарға, роялтиге немесе олардың кез-келген комбинациясына қатысты салық базасының белгілі бір тұрақты қысқаруы, сатудан немесе қызметтерден түсетін кірісті салыстырмалы түрде төмендетпестен; немесе

С. осы Уағдаласушы мемлекетте белсенді қызмет атқармайтын компаниялар үшін компанияның іс жүзінде барлық кірісіне немесе компанияның шетелдік көздерден іс жүзінде барлық кірісіне 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, (і) кіші бөлім, егер режим сатудан немесе қызметтерден түскен кіріспен салыстырғанда пайыздар, роялти немесе олардың комбинациясы үшін жеңілдікті салық мөлшерлемесін көздейтін болса, орындалуы керек. Мысалы, бұл шартқа резидент компаниялар алған роялтиден алынатын кіріс салығының жеңілдік мөлшерлемесін қамтамасыз ететін режим жауап береді, бірақ сатудан немесе қызметтерден түсетін кіріс үшін мұндай жеңілдік мөлшерлемесін ұсынбайды. Сонымен қатар, барлық кірістер кластары үшін жеңілдік мөлшерлемесін қарастыратын режим (іс жүзінде мұндай жеңілдік мөлшерлемесі негізінен пайыздар, роялти немесе екеуінің комбинациясы үшін қол жетімді болса да) (і) кіші бөлімді қанағаттандырады, дегенмен бұл тәсіл тек осы кіріс кластарымен шектелмейді. Мысалы, салық органының негізінен пайыздық кірісті (мысалы, топтық қаржыландыру компаниялары) алатындығын мәлімдейтін компаниялар үшін салық салудың жеңілдік мөлшерлемесін белгілейтін әдеттегі қаулыларды шығарудағы әкімшілік тәжірибесі (I) кіші бөлімнің талаптарын қанағаттандырады, тіпті техникалық мәселелер сияқты ережелер барлық кіріс нысандары үшін жеңілдік мөлшерлемесін қамтамасыз етеді.

90. Сол сияқты, егер режим тауарларды немесе қызметтерді сатудан түскен кіріспен салыстырғанда пайыздар, роялти немесе олардың комбинациясына қатысты салық базасын мынадай тәсілдердің бірімен немесе бірнешеуімен тұрақты қысқартуды көздейтін болса, (і) кіші бөлімнің В) тармағындағы ережелер сақталуы тиіс: жалпы түсімнен алып тастау (мысалы, соманы автоматты түрде тіркелген азайту кіріске енгізілген роялти, ал мұндай төмендету тауарларды немесе қызметтерді сатудан түскен кіріс үшін де қол жетімді емес); тиісті төлемсіз немесе төлем жасау міндеттемесінсіз ұстап қалу; төленген немесе есептелген дивидендтерді ұстап қалу; 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 шамадан тыс 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, (i) кіші бөлімнің C) тармағында көзделгендей, егер режим Уағдаласушы мемлекетте белсенді қызметін жүргізбейтін компаниялар үшін іс жүзінде барлық кірістерге немесе іс жүзінде шетелдік көздерден алынған барлық кірістерге қатысты салық салудың жеңілдікті мөлшерлемесін немесе салық базасын (жоғарыда сипатталған үлгіні) тұрақты қысқартуды көздейтін болса, орындалуға тиіс. Мысалы, тек топтық қаржыландыру компанияларының немесе холдингтік компаниялардың кірістері үшін жеңілдікті салық мөлшерлемелерін 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 тұлға нақты зерттеулер мен әзірлемелер мақсатында көтереді. (Ii) кіші бөлім "патенттік бокс" немесе "инновациялық бокс" режимдерінен пайда көретін роялтидің шарт бойынша жеңілдіктерге ие болуын қамтамасыз етуге арналған, егер мұндай режимдер осы екі талаптың бірін қанағаттандырса ғана. 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 мөлшерлемесі 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, ЭИДҰ-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 мөлшерлемелердің ең азынан аз салық салу мөлшерлемесіне және басқа мемлекеттің режимін басқа мемлекеттің режимін әлеуетті "арнайы салық режимі" ретінде қарайтын Уағдаласушы мемлекетте қолданылатын компанияға салынатын салықтың жалпы белгіленген мөлшерлемесінің 60 пайызына әкеп соғуын талап етеді.

96. Мемлекеттер (iii) кіші бөлімнің мақсаттары үшін "салық салу мөлшерлемесіне" 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 кірістертеріне салық салу қағидаттары негізінде айқындалады. Демек, тек жеңілдетілген салық мөлшерлемесін қарастыратын режим жағдайында, әдетте режим ішіндегі күтілетін салық мөлшерлемесі осындай жеңілдік мөлшерлемесіне 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 B) 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 мөлшерлемесіне тең салық мөлшерлемесі болады, мұндай заңмен белгіленген мөлшерлеменің 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 кірістертеріне салық салу қағидаттары негізінде айқындалатынын түсіндіреді. Демек, тек жеңілдетілген салық мөлшерлемесін қарастыратын режим жағдайында, әдетте режим ішіндегі күтілетін салық мөлшерлемесі осындай жеңілдік мөлшерлемесіне 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) ((i)) кіші бөлімінің B) тармағында сипатталған салық базасының тұрақты қысқартуларын есепке алмағанда, осы режимге жататын компанияларға әдетте уағдаласушы мемлекетте қолданылатын компанияға салынатын салықтың белгіленген мөлшерлемесіне тең болады, бұл әдетте режимнен күтіледі. Мысалы, әдетте компанияның салық базасын 20 пайызға тұрақты қысқартуды көздейтін режимде компанияның қолданыстағы белгіленген, мұндай заңмен белгіленген мөлшерлемеден 20 пайызына азайған салық мөлшерлемесіне тең салық мөлшерлемесі болады. Демек, егер Уағдаласушы мемлекетте қолданылатын компанияларға қолданылатын белгіленген салық мөлшерлемесі 25 пайызды құраса, мұндай режим нәтижесінде салық салу мөлшерлемесі 20 пайызды ( $25 - (25 \times 0,20)$ ) 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 ол негізінен зейнетақы қорларына немесе тек діни, қайырымдылық, ғылыми, көркемдік, мәдени немесе білім беру мақсатында құрылған және сақталатын ұйымдарға қолданылса, режим арнайы салық режимі ретінде қарастырылмауы керек деп көздейді. (IV) бөлімшеге сәйкес, режим, егер ол негізінен резиденттік мемлекеттегі инвесторларды қорғауды реттеуге жататын және ондағы үлестері бірінші кезекте бөлшек инвесторларға сатылатын бағалы қағаздардың әртараптандырылған портфелін иеленетін, оларға салық салу тұлғадағы, не оның акционерлеріндегі (бір жылдан аспайтын мерзіммен) салық салудың бірыңғай деңгейіне жететін тұлғаларға қолданылатын болса, режим арнайы салық режимі ретінде қарастырылмауға тиіс. Әдетте, бұл жоғарыда 22-тармақта айтылған ұжымдық инвестициялау қорларына сәйкес келеді. (IV) кіші бөлімде көзделген тағы бір ерекшелік, негізінен, салық салу тұлғада не оның акционерлерінде салық салудың бірыңғай деңгейіне жететін (бір

жылдан аспайтын мерзіммен) және негізінен жылжымайтын мүлікке иелік ететін тұлғаларға қолданылатын режимдерге жатады.

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 хабарлауы тиіс деп 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**

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 мөлшерлемесі 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 тиіс:

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

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

(i) [мөлшерлеме екі жақты негізде айқындалуға тиіс]; немесе

(ii) екінші Уағдаласушы мемлекетте қолданылатын компанияға салынатын салықтың жалпы белгіленген мөлшерлемесінің 60 пайызы; немесе

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

бөлінуін қалпына келтіру үшін осы Конвенцияға түзетулер енгізу мақсатында уағдаласушы мемлекеттер арасында бір-бірімен консультация жүргізуге тиіс. Егер мұндай консультациялар ешқандай нәтиже бермесе, басқа мемлекет дипломатиялық арналар арқылы бірінші аталған мемлекетке 10, 11, 12 [12А] 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:

а. жалпы салық мөлшерлемесін төмендетуге қол жеткізу үшін салық салынатын кірістің пайызына және басқа да ұқсас тетіктерге негізделген жалпыға қол жетімді шегерімдерге жеңілдіктер ескерілуі тиіс; және

б. мыналар назарға алынбайды:

i. компанияға осындай компания таратқаннан кейін ғана қолданылатын немесе акционерлерге қолданылатын салық; және

ii. компания дивидендтер бөлген кезде қайтарылатын салық сомасы.

101. Мұндай ұсынылатын ереже егер Конвенцияға қол қойылғаннан кейін кез келген уақытта Уағдаласушы мемлекеттердің қандай да біреуі ішкі заңнамаға белгілі бір өзгерістер енгізсе, егер консультациядан кейін Уағдаласушы мемлекеттер салық құқықтарын Уағдаласушы мемлекеттердің арасында тиісті түрде бөлуді қалпына келтіру үшін Конвенцияға түзетулерді келісе алмаса, 10, 11, 12 [12А] және 21-баптардың ережелері компанияларға төлемдерге қатысты қолданылуын тоқтатуы мүмкін екенін көздейді.

102. Ұсынылатын 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 түрі - бұл мемлекет іс жүзінде резидент компаниялардың барлық кірістеріне қатысты қолданылатын компаниялардың пайдасына заңмен белгіленген жалпы салық мөлшерлемесін төмендетеді, соның нәтижесінде мұндай мөлшерleme екіжақты негізде белгіленуге тиістіден төмен немесе басқа мемлекетте қолданылатын компаниялардың пайдасына салынатын жалпы салық мөлшерлемесінің 60%-ындай болуға тиіс.

103. 1-тармақтың мақсаттары үшін "компаниялардың пайдасына салынатын салықтың жалпы белгіленген мөлшерлемесі" заңдарда көзделген компаниялардың пайдасына салынатын салықтың жалпы мөлшерлемесін білдіреді; егер компанияларға салынатын салық мөлшерлемелері сараланған болса, мұндай мөлшерleme корпоративтік салық төлеушілердің едәуір бөлігіне қолданылған және осы баптың қолданылуын айналып өту үшін ғана белгіленбеген жағдайда, бұл ең жоғары маржалық



мөлшерлемеге жатады. Жалпы бизнестен түсетін пайдаға немесе "коммерциялық кіріс" деп аталатындар (кең мағынада өндірістен, қызмет көрсетуден немесе тауар саудасынан түсетін кірісті қамтиды) қолданылатын компаниялардың жалпы заңмен белгіленген табыс салығының мөлшерлемесі, тіпті кірістің тар санаттары алынып тасталса да (кірісті қоса алғанда) резидент компаниялардың барлық дерлік кірістеріне қолданылатын ретінде қарастырылуы керек (портфельдік инвестициялардан немесе басқа пассивті қызметтен алынатын кірісті қоса алғанда). Капитал өсіміне қатысты ғана қолданылатын төмендетілген салық мөлшерлемесі осы баптың қолданылу аясына жатпайды; кәсіпкерлік қызметтен түскен пайда мен капитал өсімі арасындағы айырмашылық резиденттік мемлекетінің ішкі заңнамасына сәйкес жүргізіледі. 2-тармақта компаниялардың кірісіне салынатын салықтың мемлекет белгілеген жалпы мөлшерлемесін айқындау кезінде туындауы мүмкін нақты мәселелер қаралады. 2-тармақтың а) тармақшасы 1-тармақтың заңда белгіленген компаниялардың пайдасына салынатын салықтың жалпы мөлшерлемесін төмендетуге, сондай-ақ басқа тетікті пайдаланған кезде бірдей әсер ететін ішкі заңнамадағы басқа да өзгерістерге бірдей дәрежеде қолданылатынын көздейді. Мысалы, егер Уағдаласушы мемлекеттегі компаниялардың пайдасына салынатын салықтың заңмен белгіленген мөлшерлемесі 20 пайызды құраса, бірақ Конвенцияға қол қойылғаннан кейін Уағдаласушы мемлекеттің резидент компанияларына олардың салық салынатын кірісінің 50 пайызын құрайтын шегерімдерді талап етуге рұқсат етілсе, компаниялардың пайдасына салынатын салықтың жалпы белгіленген мөлшерлемесі 10 пайызды құрайды ( $20 - (20 \times 0,50)$ ). Сол сияқты, егер Уағдаласушы Мемлекеттегі компаниялардың пайдасына салынатын салықтың заңмен белгіленген мөлшерлемесі 20 пайызды құраса, бірақ Конвенцияға қол қойылғаннан кейін Уағдаласушы Мемлекеттің резидент-компанияларына керісінше жағдайда олардың салық салынатын кірісінің 50 пайызына дейін болуы мүмкін олардың капиталының пайыздық үлесіне тең соманы шегеруге рұқсат етіледі. Әдетте, компаниялардың көпшілігі мүмкін болатын шегерімді пайдалана алады, бұл жалпы табыс салығының мөлшерлемесінің 10% құрайды. 2-тармақтың б) тармақшасы компаниялардың пайдасына салынатын салықтың заңда белгіленген жалпы мөлшерлемесін айқындау кезінде назарға алынбауға тиіс салықтарды белгілейді. Біріншіден, б) тармақшасының (i) кіші бөлімінде көзделгендей, компания пайданы бөлген кезде компания немесе акционер деңгейінде алынатын салықтар компаниялардың жалпы табыс салығының мөлшерлемесін анықтау кезінде ескерілмеуі керек (мысалы, егер резидент компаниялар компания деңгейінде бөлу жүргізілмей салық салынбайтын болса, бөлу кезінде алынатын салық компаниялардың жалпы табыс салығының мөлшерлемесінің бөлігі болып саналмайды). Екіншіден, в) тармақшасының (ii) кіші бөлімінде көзделгендей, компанияның кірістерін бөлу кезінде елдің ішкі заңнамасына сәйкес өтелуге жататын корпоративтік салықтың кез келген сомасы

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

104. 1-тармақта қамтылған ішкі салық заңнамасындағы кейінгі өзгерістердің екінші түрі-мемлекет осы мемлекеттің резидент компанияларына осы компаниялар алатын шетелдік көздерден (пайыздар мен роялтиді қоса алғанда) барлық кірістерге қатысты салық төлеуден босатуды қамтамасыз етеді. Резидент компания алған шетелдік көздерден алынған барлық дерлік кірістер үшін босатуға сілтеме салық салу 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.

105. 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 ішкі заңнамасы өзгерген мемлекетті 10, 11, 12, 12А және 21-баптардың ережелерін қолдануды тоқтату туралы дипломатиялық арналар арқылы хабардар ете алады. Осындай дипломатиялық хабарлама жасалғаннан кейін 1-тармақты қолдану үшін дереккөз мемлекет жазбаша жария хабарлама жолымен осы баптардың ережелерін қолдануды тоқтататыны туралы хабарлауға 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**

106. 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. 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 оларға қатысты жеңілдіктер шектелуі мүмкін салық режимінің тағы бір мысалы - ақша аударымдары негізінде салық салу. Кейбір мемлекеттердің ішкі заңнамасына сәйкес, резидент болып сыныпталатын, бірақ мемлекетпен тұрақты байланыс деп саналатын байланысы (кейде тұрақты тұру деп те аталады) жоқ тұлғаларға осы кіріс іс жүзінде репатриацияланатын немесе ауыстырылатын дәрежедегідей тек мемлекеттен тыс көздерден алынған кіріске салық салынады. Осылайша, мұндай тұлғалар шетелдік кіріс 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 тұлғалардың қолында нақты салық салынатын кіріспен шектеуге келісетін Уағдаласушы мемлекеттер мұны конвенцияға мынадай ережені қосу арқылы жасай алады:

Егер осы Конвенцияның қандай да бір ережесіне сәйкес бір Уағдаласушы мемлекетте туындайтын кіріс осы мемлекетте салықтан толық немесе ішінара босатылса және екінші Уағдаласушы мемлекетте қолданылатын заңнамаға сәйкес аталған кіріске қатысты тұлға оның толық сомасына жасалған сілтемемен емес, осы басқа мемлекетте аударылған немесе алынған осындай кіріс сомасындағы сілтемемен салық салуға жатқызылса, онда осы Конвенцияның ережелерінде көзделген кез келген босату басқа Уағдаласушы Мемлекетте салық салынатын кірістің бөлігіне қолданылады.

Кейбір мемлекеттерде бұл ережені қолдану, егер бір Уағдаласушы мемлекетте кіріс 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. Бірінші аталған мемлекетте кіріс пайда болған сәттен бастап белгілі бір уақыт кезеңі ішінде осы басқа мемлекетте кіріске салық салынуға тиіс болуы шартымен, осы қиындықтарға алаңдайтын мемлекеттер жоғарыда аталған қағиданың, яғни қарастырылып отырған кіріс бірінші аталған мемлекетте басқа мемлекетте салық салу кезінде ғана жеңілдіктерге құқылы болады деген қағиданың соңғы бөлігінің ережесіне бағынуы мүмкін.

### **3. Салық келісімдерін қолдану мен түсіндірудің тиісті тетіктерін құру қажеттілігі**

119. Комитет салық қаражатын теріс пайдалану тәуекелдерін азайтуда тиісті әкімшілік процедуралардың атқаратын рөлін мойындайды. Салық келісімдерінің көптеген маңызды ережелері Ішкі салық заңнамасының процедуралық аспектілеріне сәйкес келетін тиісті әкімшілік рәсімдермен қамтамасыз етілуі керек. Дамушы елдер шарттарды сәтті қолданатын елдердің тәжірибесін зерделей отырып, шарттарды қолдануға қатысты өздерінің рәсімдік ережелерін әзірлеу мүмкіндігін қарастыра алады.

120. Комитет сонымен қатар салық келісімдерін түсіндірудің тиісті тетіктерінің маңыздылығын мойындайды. Көптеген елдерде салық әкімшіліктері үшін нұсқаулық ретінде қызмет ететін салық келісімдерін тәуелсіз құқықтық түсіндірудің ұзақ тарихы бар. Сот жүйесі әлсіз немесе салық келісімдерін түсіндіру саласында сот органдарының тәжірибесі жеткіліксіз елдер келісімдерді дұрыс, жедел және жауапты түсіндіруді қамтамасыз етудің балама тетіктерін қарастыра алады.

121. Шарттарды орынсыз пайдаланудың алдын алу үшін теріс пайдалану нормалары маңызды болғанымен, кейбір теріс пайдалану ережелерін қолдану салық әкімшіліктері үшін, әсіресе дамушы елдерде қиын болуы мүмкін. Мысалы, трансферттік баға белгілеудің ішкі ережелерін тиімді қолдану елдерге Келісім ережелерін заңсыз пайдаланудың кейбір жағдайларын шешуге көмектесуі мүмкін болса да, трансферттік баға белгілеу саласында тәжірибесі шектеулі елдер қолайсыз жағдайға тап болуы мүмкін. Сонымен қатар, келісімдерді заңсыз пайдаланумен күресуде жеткілікті тәжірибесі жоқ елдер, әсіресе мақсаттарды тексеруге қатысты жағдайларда, теріс пайдаланумен күресудің жалпы нормаларын қолдануда белгісіздікке ұшырауы мүмкін. Бұл салық келісімдерін дұрыс түсіндіруді қамтамасыз ететін тиісті тетіктерге қажеттілікті арттырады.

122. Дамушы елдер, егер олар мұндай нормалар өз аумақтарындағы шетелдік инвестицияларға кедергі келтіруі мүмкін белгісіздік деңгейін тудырады деп санаса, жалпы теріс пайдалану нормаларын қабылдауда немесе қолдануда ауытқуы мүмкін. Салық төлеушілерге болжамды мәмілелерге қатысты теріс пайдалану нормаларының қолданылатынын тез білуге мүмкіндік беретін шешім қабылдау жүйесі бұл алаңдаушылықты азайтуға көмектессе де, мұндай жүйенің мәмілелердің құпиялылығын қамтамасыз етуі және сонымен бірге дискрециялық түсіндірулерге жол бермеуі маңызды (кейбір елдерде сыбайлас жемқорлық қаупі болуы мүмкін). Әлбетте, күшті тәуелсіз сот жүйесі салық төлеушілерге теріс пайдалануды болдырмайтын нормаларды объективті қолдануға сенімділікті қамтамасыз етуге көмектеседі. Сол сияқты, өзара келісімдер рәсімін тиімді қолдану халықаралық танылған қағидаттарға сәйкес теріс пайдалануларға қарсы күрес жөніндегі нормаларды қолдануға қатысты дауларды шешуді қамтамасыз етеді, бұл салық келісімдерінің тұтастығын сақтауға мүмкіндік береді.

## **2-бап ҚАМТЫЛАТЫН САЛЫҚТАР**

## **А. ЖАЛПЫ ЕРЕЖЕЛЕР**

1. Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясының 2-бабында ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 2-бабы жаңғыртылады.

2. Бұл баптың мақсаты Конвенцияда қамтылған салықтарға қатысты ұғымдар мен терминологияларды түсіндіру болып табылады. Осыған байланысты, бір елде бірдей кіріске немесе капиталға әр түрлі — табиғаты бойынша әр түрлі немесе ұқсас, бірақ әр түрлі әкімшілік-аумақтық құрылымдар немесе жергілікті билік органдары алатын салықтар салынуы мүмкін. Осылайша, егер әрбір Уағдаласушы мемлекетте қолданылатын қосарланған салық салудан босату әдістері осындай кіріске немесе капиталға салынатын барлық салықтарды есепке алмаса, қосарланған салық салудан толық құтылу мүмкін болмайды. Тиісінше, белгілі бір шартта қамтылған салықтарға қатысты ұғымдар мен терминология нақты, дәл және мүмкіндігінше толық болуы керек. ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 2-бабына түсініктемеде атап өтілгендей, бұл:

1. [...] уағдаласушы мемлекеттерде Конвенциямен қамтылатын салықтардың айқындалуын қамтамасыз ету; Уағдаласушы мемлекеттердің ішкі заңнамасымен келісімде олардың әкімшілік-аумақтық құрылымдары немесе жергілікті билік органдары енгізетін салықтардың барынша көп санын енгізу арқылы Конвенцияны қолдану аясын барынша кеңейту; және мерзімді тізімдермен алмасу және өзара консультациялар рәсімінің көмегімен Уағдаласушы мемлекеттердің ішкі заңнамасына өзгерістер енгізілген сайын жаңа конвенция жасасу қажеттігін болдырмау.

## **В. 2-БАПТЫҢ ТАРМАҚТАРЫНА ТҮСІНІКТЕМЕЛЕР**

### *1-тармақ*

3. Бұл тармақта Конвенция осындай салықтар алынатын органға (мысалы, мемлекеттің атынан, оның әкімшілік-аумақтық құрылымдарынан немесе жергілікті өзін-өзі басқару органдарынан) және осындай салықтарды жинау тәртібіне (мысалы, тікелей есептеу немесе көзден алу арқылы, қосымша салықтар немесе қосымша төлемдер нысанында не қосымша салықтар түрінде) қарамастан кірістер мен капиталға салынатын салықтарға қолданылады делінген.

### *2-тармақ*

4. Бұл тармақта кірістер мен капиталға салынатын салықтар жалпы кіріске, жиынтық капиталға не жылжымалы немесе жылжымайтын мүлікті иеліктен шығару арқылы сатудан түскен пайдаға салынатын салықтарды, капитал өсіміне салынатын салықтарды және кәсіпорындар төлейтін жалақы мен еңбекақының жалпы сомасына салынатын салықтарды қоса алғанда, кіріс немесе капитал элементтеріне салынатын салықтар ретінде анықталады. Кәсіпорындар төлейтін жалақы мен еңбекақының жалпы сомасына салынатын салықтар бойынша тәжірибе әр түрлі елдерде әр түрлі және бұл мәселені екіжақты келіссөздер кезінде ескеру қажет. ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 2-

бабына түсініктеменің 3-тармағына сәйкес еңбекақы төлеудің толық сомасына салынатын салықтарға "әлеуметтік сақтандыру бойынша төлемдер немесе салық салу мен алуға жататын жеке жеңілдіктер арасында тікелей байланыс болған жағдайларда жүргізілетін кез келген басқа да төлемдер" жатпайды. ЭЫДҰ түсініктемесінде бұдан әрі атап өтіледі:

4 Салық салу жөніндегі өкілеттігі бар мемлекет — және ол ғана — өзінің заңнамасында көзделген салықтарды, сондай-ақ оған ілеспе кез келген баждарды немесе алымдарды: өсім, шығындар, пайыздар және т. б. үшін ала алатыны сөзсіз. Осы бапта мұны нақтылау қажет деп саналмады, өйткені құқығы бар Уағдаласушы мемлекет салық салу, сонымен қатар негізгі бажға байланысты қосымша баждар немесе алымдарды да алуы мүмкін. Көптеген мемлекеттер, алайда, 2-бапта қамтылған салықтарға қатысты пайыздар мен айыппұлдардың өздері 2-баптың қолданылу аясына кіреді деп санамайды және, тиісінше, мемлекет көзіне салық салуды шектеуді және резиденттік мемлекеттің қосарланған салық салуды жою міндеттемесін қоса алғанда, көз мемлекетінің (немесе орналасқан жерінің) немесе резиденттік мемлекеттің салық салу құқығына қатысты барлық ережелер қолданылатын осындай пайыздар мен айыппұлдарды төлемдер ретінде қарастырмайды. Алайда, егер салық салу 25-бапқа сәйкес өзара келісімге сәйкес алынып тасталса немесе азайтылса, мұндай салық салуға қатысты пайыздар мен әкімшілік айыппұлдар өзара келісімге сәйкес алынатын салық салуға (яғни салық міндеттемесіне) тікелей байланысты дәрежеде алынып тасталуы немесе азайтылуы тиіс. Бұл, мысалы, қосымша алым негізгі салық міндеттемесінің сомасы негізінде есептелетін және құзыретті органдар негізгі салық салудың барлығы немесе бір бөлігі Конвенция ережелеріне сәйкес келмейтіндігімен келісетін жағдайға қатысты. Бұл, мысалы, трансферттік бағаны түзету негізінде әкімшілік айыппұлдар салынатын және бұл түзету 9-баптың 1-тармағына сәйкес келмейді деп есептелетіндіктен жойылатын жағдайларға да қатысты.

5 Бұл бапта "қарапайым салықтар" немесе "арнайы салықтар" туралы айтылмайды. Жалпы алғанда, арнайы салықтарды Үлгі конвенцияға енгізу орынды деп танылуы мүмкін, бірақ тәжірибе көрсеткендей, мұндай салықтар, әдетте, өте нақты жағдайларда алынады. Сонымен қатар, оларды анықтау қиын болар еді. Олар әртүрлі себептерге байланысты, олардың енгізілуіне, жинау тәртібіне, тарифтеріне, мақсаттарына және т. б. қарай ерекше болуы мүмкін. Осыны ескере отырып, осы бапқа арнайы салықтарды қоспаған жөн. Алайда, барлық конвенциялардан арнайы салықтарды алып тастау ниетінің болмауына байланысты қарапайым салықтар да айтылмады. Осылайша, Уағдаласушы мемлекеттер Конвенцияның қолданылу аясын қарапайым салықтармен шектеуге, оны ерекше салықтарға таратуға немесе тіпті арнайы ережелерді көздеуге құқылы.

*3-тармақ*

5. Осы тармақта Уағдаласушы мемлекеттерге Конвенция қолданылатын салықтарды аудару мүмкіндігі беріледі. ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 2-бабының 3-тармағына түсініктемеге сәйкес бұл тізбе "толық емес", өйткені "ол осы баптың алдыңғы тармақтарын суреттеу үшін қызмет етеді". Алайда, негізінен, бұл "қол қою кезінде мемлекеттердің әрқайсысында алынатын және Конвенцияда қамтылған салықтардың толық тізімі" болады деп күтілуде.

#### 4-тармақ

6. ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 2-бабының 4-тармағына түсініктеме қолданылады:

7. 3-тармақтағы салықтардың тізбесі таза декларативтік сипатта болғандықтан, бұл тармақ Конвенцияның осы мемлекетте бар салықтарға қосымша немесе оның орнына Конвенцияға қол қойылған күннен кейін Уағдаласушы мемлекетте енгізілген кез келген бірдей немесе едәуір дәрежеде ұқсас салықтарға да өзгеретінін көздейді.

8. Әрбір мемлекет, мысалы, жаңа немесе ауыстырылған салықтар туралы мәліметтерді хабарлай отырып, өзінің салық заңнамасына енгізілген кез келген елеулі өзгерістер туралы басқа мемлекетке хабарлауға міндеттенеді. Мүше елдерге жаңа ережелер немесе сот шешімдері сияқты басқа да маңызды оқиғалар туралы хабарлау ұсынылады; көптеген елдер қазірдің өзінде осы тәжірибені ұстанады. Уағдаласушы мемлекеттер, сондай-ақ Конвенция бойынша олардың міндеттемелеріне әсер ететін басқа да заңдардағы кез келген елеулі өзгерістерге хабарлама туралы талапты шектеусіз тарата алады. Осындай шараларды қабылдауға ниет білдірген Уағдаласушы мемлекеттер тармақтың соңғы сөйлемін мынадай тұжырымға ауыстыра алады: Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдары өздерінің салық заңнамасына немесе Конвенция бойынша міндеттемелеріне әсер ететін басқа да заңдарға енгізілген кез келген елеулі өзгерістер туралы бір-бірін хабардар етеді.

## **АНЫҚТАМАЛАР деген II тарауға түсініктемелер**

### **3-бап ЖАЛПЫ АНЫҚТАМАЛАР**

#### **A. ЖАЛПЫ ЕРЕЖЕЛЕР**

1. Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясының 3-бабы ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 3-бабына ұқсас, ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 3-бабында 1-тармақтың с және h тармақшаларында "кәсіпорын" және "кәсіпкерлік қызмет" терминдерінің анықтамалары келтірілетінін қоспағанда, ал Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясының 3-бабында олар қамтылмаған. Бұл ЭЫДҰ Үлгі конвенциясынан 14-баптың (тәуелсіз мердігерлердің қызметтері) алынып тасталғандығына, ал Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясында ол әлі де сақталатындығына байланысты.

2. Кез келген екіжақты салық конвенциясын түсіну және қолдану үшін әдетте бірнеше жалпы анықтамалар болуы керек, ал нақтырақ ұғымдарға қатысты терминдер

әдетте арнайы ережелерде анықталады немесе түсіндіріледі. Екінші жағынан, анықтамалары Конвенцияға енгізілмейтін, бірақ екіжақты келіссөздер барысында нақтыланатын терминдер бар.

3. ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 3-бабындағыдай, Біріккен Ұлттар Ұйымының конвенциясының 3-бабында Конвенцияда пайдаланылатын терминдерді түсіндіру үшін қажетті бірқатар жалпы анықтамалар келтіріледі. Мұндай терминдерге мыналар жатады: "тұлға", "компания", "Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің кәсіпорны", "Халықаралық тасымалдар", "құзыретті орган" және "азамат". 3-бапта әрбір мемлекеттің "құзыретті органын" айқындау үшін орын қалдырылды. "Резидент" және "тұрақты өкілдік" терминдері сәйкесінше 4 және 5-баптарда анықталған, ал кірістердің арнайы санаттары туралы баптарда қолданылатын кейбір терминдердің түсіндірмесі (мысалы, жылжымайтын мүлік, дивидендтер) тиісті баптарда қамтылған. Конвенция тараптары "Уағдаласушы мемлекеттердің бірі" және "екінші Уағдаласушы мемлекет" терминдерін айқындауға қатысты екіжақты тәртіппен уағдаласа алады. Олар сондай ақ Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің анықтамасына континенттік қайраңға сілтемені қоса алады.

## **В. 3-БАПТЫҢ ТАРМАҚТАРЫНА ТҮСІНІКТЕМЕЛЕР**

1-тармақ

а) "Тұлға" термині

4. А тармақшасында кез-келген жеке тұлғаны, компанияны немесе кез-келген басқа адамдар жиынтығын білдіретін "тұлға" терминін кеңінен түсіндіру керек. ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 3-бабының 2-тармағына түсініктемеге сәйкес бұл термин сондай-ақ "салық мақсаттары үшін заңды тұлға болып есептелетін, инкорпорацияланбаса да, кез келген құрылымды" қамтиды. Осылайша, мысалы, қор (fondation, Stiftung) "бет" терминінің мағынасына енуі мүмкін. Серіктестіктер "компания" анықтамасына енгендіктен немесе басқа жағдайда олар басқа адамдар жиынтығы болғандықтан "тұлғалар" болып саналады.

б) "Компания" термині

5. "Компания" терминінің анықтамасы, ЭЫДҰ Үлгі конвенциясындағы тиісті анықтама сияқты, дивидендтер туралы 10-бапқа арнайы сілтеме жасай отырып тұжырымдалған. Ұйғарым осы бапқа және ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 5-бабының 7-8-тармағына, 16-бабына және 29-бабына сәйкес келетін 5-бабының 8-9-тармақтарына, 16-бабына және 29-бабына қатысты.

с) "Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің кәсіпорны" термині

6. С тармақшасында "Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің кәсіпорны" және "екінші Уағдаласушы мемлекеттің кәсіпорны" терминдерінің анықтамалары келтіріледі. Онда "кәсіпорын" терминінің анықтамасы жоқ, өйткені ЭЫДҰ-ның Үлгі конвенциясына түсініктемеде айтылғандай, "кәсіпорын шеңберінде қандай да бір қызмет жүзеге



асырылады ма, әлде өзі кәсіпорын құрушы болып саналады ма деген мәселе әрқашан Уағдаласушы мемлекеттердің ішкі заңнамасының ережелеріне сәйкес түсіндіріледі".

d) "Халықаралық тасымалдар" термині

7. "Халықаралық тасымалдар" терминін айқындаудың негізінде теңіз немесе әуе кемелерін халықаралық тасымалдарда пайдаланудан алынатын пайдаға салық салу құқығы нақты басқару органы орналасқан Уағдаласушы мемлекетке ғана тиесілі деген қағидат жатыр. Бұл қағидат 8-баптың 1-тармағында (А нұсқасы) (ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 8-бабының 1-тармағына сәйкес) және 8-баптың 1-тармағында (В нұсқасы), сондай-ақ 8-баптың 2-тармағының бірінші сөйлемінде (осы соңғы жағдайда тасымалдау жөніндегі тиісті қызмет кездейсоқ болып табылмайтын жағдайда) баяндалған). Алайда Уағдаласушы мемлекеттер қажет болған жағдайда халықаралық тасымалдарға қатысты басқа баптардың жалпы сипатына сәйкестігін қамтамасыз ету үшін d тармақшасында тұрақты тұруға сілтемені ауыстыру туралы екіжақты негізде уағдаласа алады. Мұндай жағдайларда, ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 3-бабына 2017 жылғы түсініктеме редакциясында атап өтілгендей, ұйғарымда: "халықаралық қатынас" термині теңіз немесе әуе кемесі тек қана теңіз немесе әуе кемесін пайдаланатын кәсіпорын Уағдаласушы мемлекеттегі пункттер арасында пайдаланылатын жағдайларды қоспағанда, теңіз немесе әуе кемесіндегі кез келген хабарламаны білдіреді немесе әуе кемесінде басқару органдарының нақты орналасқан жері болмайды".

8. ЭЫДҰ түсініктемесінде атап өтілгендей, "Халықаралық тасымалдар" терминінің анықтамасы нақты басқару органы орналасқан мемлекетті сақтау үшін, таза ішкі тасымалдарға, сондай-ақ үшінші мемлекеттер арасындағы халықаралық тасымалдарға салық салу құқығын сақтау үшін және екінші Уағдаласушы мемлекетке тасымалдарға тек қана оның шекаралары шегінде ғана салық салуға рұқсат беру үшін пайдаланылатын осы терминнің әдеттегі мағынасынан кеңірек". Егер кемең жөнелту орны мен келу орны осы екінші Уағдаласушы мемлекетте болса, теңіз немесе әуе кемесі нақты рейске қатысты екінші Уағдаласушы мемлекеттегі пункттер арасында ғана пайдаланылады. Мәселен, мысалы, осы екінші Уағдаласушы мемлекетте шетелдік портта тоқтаусыз басталатын және аяқталатын круиз жолаушыларды халықаралық қатынаста тасымалдау болып табылмайды. Және керісінше, осы екінші Уағдаласушы мемлекетте шетелдік портта тоқтаумен басталатын және аяқталатын круиз жолаушыларды халықаралық қатынаста тасымалдауды білдіреді және осы мақсатта жолаушыларға уақытша болса да, бірақ жоспарланған аралық межелі пунктте ғана жағаға шығуға рұқсат етілсе, "аялдама" орын алады.

8.1 ЭЫДҰ-ның 2017 жылғы түсініктемесінің редакциясында "2017 жылы бұл ұйғарымға үшінші мемлекеттің кәсіпорны пайдаланатын теңіз немесе әуе кемесімен тасымалдауға да қолданылуы үшін өзгерістер енгізілді" деп түсіндіріледі. Бұл өзгеріс Уағдаласушы мемлекет кәсіпорнының пайдасына ғана қатысты 8-баптың

қолданылуына әсер етпесе де, ол үшінші мемлекеттің кәсіпорны пайдаланатын теңіз немесе әуе кемесінің бортында жүзеге асырылатын жалдау бойынша жұмыстан сыйақы алатын Уағдаласушы мемлекеттің резидентіне 15-баптың 3-тармағын қолдануға мүмкіндік береді".

е) "Құзыретті орган" термині

9. ЭЫДҰ Үлгі конвенциясындағыдай, "құзыретті орган" терминінің анықтамасы Конвенцияны қолдану мақсаты үшін жауапты құзыреті бар бір немесе бірнеше органды тағайындауға құқылы Уағдаласушы мемлекеттерге қалдырылады. Бұл тәсіл қажет, өйткені кейбір елдерде қосарланған салық салуды болдырмау туралы конвенцияны енгізу тек жоғары салық органдарының юрисдикциясы шеңберінде жүзеге асырыла алмайды, өйткені кейбір мәселелер басқа органдарда сақталуы мүмкін немесе олардың құзыретіне қатысты болуы мүмкін.

ф) "Азамат" термині

10. Бастапқыда "азамат" терминінің анықтамасы "кемсітпеу" ұғымына қатысты 24-баптың 2-тармағына енгізілген. Нәтижесінде "азамат" терминінің анықтамасы тек 24 - баптың мақсаттары үшін шектеулі қолданысқа ие болар еді. "Азамат" термині Конвенцияның басқа баптарында, атап айтқанда 4-баптың 2-тармағының с және d тармақшаларында, 19, 24 және 25-баптарда айтылғандықтан, 1999 жылы "азамат" терминінің анықтамасын 24-баптың 2-тармағынан 3-баптың 1-тармағының f тармақшасына ауыстыру туралы шешім қабылданды. Жеке тұлғаларға қатысты анықтамада бұл термин Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің азаматтығы бар кез келген жеке тұлғаға қолданылады деп айтылады. Конвенция мәтініне осы сөздің мағынасы мен қолданылуына қатысты қандай да бір ерекше ескерту жасау үшін ұсынылғаннан басқа, азаматтық ұғымының мағынасы туралы қандай да бір ойларды енгізу қажет деп танылған жоқ. Жеке тұлғаларға қатысты "Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің азаматтары" деп нені түсінетінін анықтау кезінде бұл термин әдетте қолданылатын мағынаға және әрбір мемлекеттің азаматтығын алу немесе жоғалту туралы нормаларына сілтеме жасау қажет.

11. F тармақшасында заңды тұлғалар, серіктестіктер мен бірлестіктер туралы толығырақ айтылады. Осы ережедегі қолданыстағы мәртебесі Уағдаласушы мемлекетте қолданылатын заңнамаға негізделген кез келген заңды тұлға, серіктестік немесе бірлестік азамат болып саналады деген тұжырым компаниялардың азаматтығын айқындау кезінде жиі туындайтын проблеманы жояды. Компаниялардың азаматтығын анықтау кезінде кейбір мемлекеттер компаниялардың қызметін реттейтін заңмен емес, оның негізінде компания құрылған капиталдың пайда болуымен және оны бақылайтын жеке немесе заңды тұлғалардың азаматтығымен басқарылады.

12. Сонымен қатар, компания мен оның заңдары бойынша құрылған мемлекет арасында қалыптасқан және жеке тұлғалар үшін азаматтық қатынастарға ұқсайтын құқықтық қатынастарды ескере отырып, заңды тұлғаларды, серіктестіктер мен

бірлестіктерді арнайы ережеде қарастырмай, оларды "азамат" термині шеңберінде жеке тұлғалармен біріктіру орынды болып көрінеді.

## 2-тармақ

13. ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 3-бабының 2-тармағындағыдай, осы тармақта Конвенцияда пайдаланылатын, бірақ айқындалмаған терминдердің мәніне қатысты жалпы норма қамтылады. ЭЫДҰ-ның 1995 жылғы түсініктемесіне сәйкес 2-тармаққа өзгерістер енгізілді, ол:

13.1. [...] оның мәтіні мүше мемлекеттердің жалпы және сәйкес түсініктеріне көбірек сәйкес келді. 2-тармақтың мақсаттары үшін Конвенцияда анықтамасы жоқ кез келген терминнің мағынасы осы заңнама салық болып табыла ма, жоқ па, Уағдаласушы Мемлекеттердің бірінің ішкі заңнамасының кез келген тиісті ережесінің мақсаты үшін осы терминнің қандай мағынаға ие екендігіне сілтеме жасай отырып расталуы мүмкін. Алайда, егер Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің әртүрлі заңдарының мақсаттары үшін қандай да бір термин басқаша айқындалса, онда Конвенция қолданылатын салықтарды енгізетін заңнаманың мақсаттары үшін осы терминге берілетін мән барлық басқа, оның ішінде басқа салық заңдарының мақсаттары үшін берілетін барлық басқа мәндермен салыстырғанда басым күшке ие болады. Конвенцияда анықтамасы жоқ терминдердің мәндері белгіленетін өзара келісімдер жасай алатын мемлекеттер (25-баптың, атап айтқанда оның 3-тармағының ережелері негізінде) осындай терминдерді түсіндіру кезінде осы келісімдерді ескеруге тиіс.

Конвенцияға қол қою сәтінде қолданылып жүрген заңдар мен Конвенцияны қолдану сәтінде қолданылып жүрген заңдар арасында дау туындаған жағдайда соңғы заңнама басым күшке ие болады.

## 14. ЭЫДҰ түсініктемесінде былай делінеді:

12. Дегенмен, 2-тармақта ол контекст бойынша балама түсіндіру талап етілмеген жағдайларда ғана қолданылатыны көрсетілген. Контекст, атап айтқанда, Конвенцияға қол қою кезінде Уағдаласушы мемлекеттердің ниеті, сондай-ақ екінші Уағдаласушы мемлекеттің заңнамасында осы терминге берілетін мәнмен айқындалады (Конвенция негізделген өзара қарым-қатынас қағидатына тұспалданатын сілтеме). Осылайша, осы баптың тұжырымдамасы құзыретті органдарға белгілі бір еркіндік береді.

13. Демек, 2-тармақты тұжырымдау Конвенцияға қол қою кезінде мемлекеттер бір жағынан өзіне қабылдайтын міндеттемелердің тұрақтылығын қамтамасыз ету қажеттілігі (өйткені мемлекетке Конвенцияда анықтамасы жоқ терминдерді қамтуды оның ішкі заңнамасына кейіннен өзгерту жолымен конвенцияны күшінен ішінара айыруға рұқсат етілмеуі тиіс) және екінші жағынан белгілі бір уақыт ішінде (ескірген ұғымдарға сілтеме жасау қажеттілігінен аулақ болу керек) Конвенцияны қолдану мүмкіндігін иелену арасындағы жеткілікті теңгерімділікті көздейді.

## 4-бап РЕЗИДЕНТ

## **А. ЖАЛПЫ ЕРЕЖЕЛЕР**

1. Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясының 4-бабында ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 4-бабы бір түзетумен қайта шығарылады, атап айтқанда: 1999 жылы 1-тармаққа резидент ретінде салық салуға арналған критерийлер тізбесіне ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 4-бабына түсініктемеге сәйкес тағы бір критерий — "тіркеу орны" қосылды:

1. "Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резиденті" ұғымы әртүрлі функцияларға ие және мынадай үш жағдайда:

- а) Конвенцияны қолданудың жеке саласын айқындау кезінде;
- б) қосарланған болу орны нәтижесінде қосарланған салық салу жағдайларын реттеу кезінде;
- с) тұрақты орналасқан мемлекетте және меншік көзі немесе орналасқан мемлекетте салық салу нәтижесінде қосарланған салық салудың туындау жағдайларын реттеу кезінде маңызды болып саналады.

2. ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 4-бабындағыдай, Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясының 4-бабында "Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резиденті" деген сөздің анықтамасы берілген және қосарланған болу жағдайларын реттеу үшін қағидалар белгіленеді. Екі типтік жағдайда, екі тұрақты тұратын жер арасындағы және тұрған жері мен көз арасындағы қақтығыс немесе меншіктің орналасқан жері жанжалдың себебі, өзінің ішкі заңнамасы негізінде Уағдаласушы мемлекеттердің біреуі немесе екеуі де осы адамның өз аумағында резидент болып табылатындығын растайды. Осыған байланысты ЭЫДҰ түсініктемесінде мынадай түсініктеме беріледі:

3. Әдетте, әртүрлі мемлекеттердің ішкі заңнамасы салық төлеушілердің осы мемлекетпен ("тұрақты тұратын мемлекет") жеке байланысы негізінде салықтарды — "толық салық міндеттемелерін" төлеуге толық міндеттеме береді. Мұндай салық төлеу міндеті белгілі бір мемлекетте "тұрғылықты жері" бар адамдарға ғана жүктеледі, бұл тұрғылықты жері әдетте заңнамада (жеке құқық) анықталады. Салықтарды төлеу бойынша толық міндеттеме жағдайларының саны, мысалы, белгілі бір мерзім ішінде белгілі бір мемлекеттің аумағында тұрақты болатын немесе ол мүмкін болатын адамдарды қамту үшін кеңейтілді. Кейбір мемлекеттердің заңнамасында тіркелген порты осы мемлекетте орналасқан теңіз кемелерінің бортында қызмет көрсететін жеке тұлғаларға салық төлеудің толық міндеті жүктеледі.

4. Салық мақсаттары үшін қандай да бір тұлға "резидент" болып саналатын және тиісінше осы мемлекетте салықтарды төлеу бойынша толық жауапты болатын шарттарды айқындау кезінде қосарланған салық салуды болдырмау туралы конвенциялардың өзі, әдетте, уағдаласушы мемлекеттердің ішкі заңнамасын қозғамайды. Олар Уағдаласушы мемлекеттер арасындағы қатынастарда толық салық міндеттемелері туралы талаптар қолданылуы үшін "тұрақты тұру" туралы ішкі

заңнаманың ережелері сәйкес келуі тиіс стандарттарды белгілемейді. Бұл мәселеде мемлекеттердің ұстанымы тек ішкі заңнамаға негізделген.

5. Бұл екі тұрақты тұру арасында қақтығыс болмаған және қақтығыс тек тұрақты тұру мен мүліктің көзі немесе орналасқан жері арасында болған жағдайларда айқын көрінеді. Алайда дәл осындай көзқарас екі тұрақты тұру арасындағы қақтығыстарға да қатысты бар. Бұл жағдайлардың ерекшелігі - тиісті мемлекеттердің ішкі заңнамасында қабылданған тұрақты тұру тұжырымдамасына сілтеме бұл жанжалды шешуге әкеле алмайтындығында. Мұндай жағдайларда Конвенцияда тұрақты тұрудың екі тұжырымдамасының қайсысына артықшылық беру керектігін анықтауға мүмкіндік беретін арнайы ережелер қарастырылуы тиіс.

## **В. 4-БАПТЫҢ ТАРМАҚТАРЫНА ТҮСІНІКТЕМЕЛЕР**

### 1-тармақ

3. Бұрынғы сарапшылар тобы 4-баптың 1-тармағы ретінде ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 4-бабының 1-тармағын қабылдауға шешім қабылдады және бастапқыда: "Сонымен бірге бұл термин [Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резиденті] бұл мемлекеттегі көздерден немесе ондағы капиталдан түсетін кірістерге қатысты ғана салық салуға жататын кез келген тұлғаны қамтымайды" деген екінші ұсынысты қабылдамауға шешім қабылдады. Мысалы, резиденттер (олар қызмет ететін елдің ішкі заңнамасы негізінде) резиденттер деп танылуы мүмкін резиденттерге олардың жиынтық кірісінің негізінде салық салатын мемлекетте қызмет ететін шетелдік дипломаттар мен консулдық қызметкерлердің ерекше жағдайын ескеру үшін, бірақ соған қарамастан олардың күшіне ерекше мәртебеге осы мемлекеттегі көздерден түсетін кірістерге қатысты ғана салық салынуы мүмкін деген ЭЫДҰ Үлгі конвенциясына енгізілген екінші ұсыныс 1999 жылы Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясының 4-бабының 1-тармағына да енгізілді.

4. ЭЫДҰ түсініктемесінде былайша атап өтіледі:

а. 1-тармақтың екінші сөйлемінің ережелеріне сәйкес, алайда, тұлға Конвенцияның мәні бойынша "Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резиденті" болып саналмайды, егер бұл адам осы мемлекетте тұрғылықты жері болмаса да, ішкі заңнама негізінде резидент болып саналады, бірақ тек салық салуға жатады, бұл оның осы мемлекеттегі көздерден немесе ондағы капиталдан түсетін кірістерімен шектеледі. Кейбір мемлекеттерде мысалы, олардың аумағында қызмет ететін шетелдік дипломатиялық және консулдық қызметкерлерге қатысты мұндай жағдай жеке тұлғаларға байланысты туындайды.

б. Екінші ұсыныстың тұжырымы мен рухына сәйкес, ол сондай-ақ шетелдік кірісі алдыңғы компанияларды тарту үшін берілген артықшылықтарға байланысты салық салудан босатылған Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резидентінің ұйғарымынан шетелдік меншіктегі компанияларды алып тастайды. Ол сондай-ақ Уағдаласушы

мемлекетте толық салық міндеттемелерін көтермейтін компанияларды және басқа да тұлғаларды алып тастайды, өйткені бұл тұлғалар салық заңнамасы бойынша осы мемлекеттің резиденттері болып табылғанымен, осы екі мемлекет арасындағы шартқа сәйкес басқа мемлекеттің резиденттері болып саналады. Кейбір компанияларды анықтамадан шығару, әрине, Уағдаласушы мемлекеттерге олардың қызметі туралы ақпарат алмасуға кедергі бола алмайды (ЭЫДҰ-ның 26-бапқа түсініктемесінің 2-тармағын қараңыз). Шын мәнінде, мемлекеттер шарттық жеңілдіктер алуға ұмтылатын компаниялар туралы ерікті ақпарат алмасуды дамытуды орынды деп тануы мүмкін.

5. 1-тармақта, ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының тиісті ережесіндегідей, Уағдаласушы мемлекеттердің ішкі заңнамасында қамтылған тұрақты болу ұғымына сілтеме беріледі және резидент ретінде салық салу үшін критерийлер: домицил, тұрақты тұру, басқару орны (оған Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясында "тіркеу орны" қосылған) немесе кез келген ұқсас сипаттағы тағы бір критерий санамаланады. Мұндай тұжырымда ЭЫДҰ түсініктемесіне сәйкес "Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резиденті" терминінің анықтамасы жеке тұлғаларға қатысты "[...] ішкі салық заңнамасында толық салық салу (толық салық міндеттемелері) үшін негіз болатын мемлекетпен жеке байланыстардың әртүрлі нысандарын" қамтуды көздейді<sup>23</sup>.

6. ЭЫДҰ түсініктемесінде былайша атап өтіледі:

8.4. Көптеген мүше елдердің жалпы түсінігі бойынша, Конвенцияның мақсаттары үшін әр мемлекеттің үкіметі, сондай-ақ оның кез келген әкімшілік-аумақтық құрылымы немесе жергілікті билік органы осы мемлекеттің резиденті болып табылады. 1995 жылға дейін Үлгі конвенцияда бұл туралы тікелей айтылмады; 1995 жылы 4-бапқа Үлгі конвенцияның мәтінін осы түсінікке сәйкес келтіру мақсатында түзету енгізілді.

(1999 жылы осындай түзету Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясына да енгізілгенін атап өтуге болады).

8.6. 1-тармақ Уағдаласушы мемлекетте әртүрлі критерийлерге байланысты оның заңдарына сәйкес "салықтарды төлеу бойынша жауапты" адамдарға жатады. Көптеген мемлекеттерде, егер Уағдаласушы мемлекет нақты бір немесе басқа салықты енгізбесе де, жеке тұлға толық салық жауапкершілігін көтеретін болып саналады. Мысалы, зейнетақы қорлары, қайырымдылық және басқа ұйымдар салықтан босатылуы мүмкін, бірақ олар салық заңнамасында көрсетілген барлық босату талаптарына сай болған жағдайда ғана босатылады. Осылайша, олар Уағдаласушы мемлекеттің салық заңнамасының күшіне түседі. Сонымен қатар, егер олар белгіленген стандарттарға сәйкес келмесе де, олар салық төлеуге міндетті. Көптеген мемлекеттер мұндай адамдарды Конвенцияның мақсаттары үшін резидент ретінде қарастырады (мысалы, 10-баптың 1-тармағын және 11-баптың 5-тармағын қараңыз).

---

<sup>23</sup>ЭЫДҰ-ның 4-бапқа түсініктемесінің 8-тармағы.

8.7. Алайда, кейбір мемлекеттерде бұл адамдар ішкі салық заңнамасына сәйкес салық салудан босатылса, салық жауапкершілігі болып саналмайды. Егер бұл субъектілер конвенцияны қамту саласына тікелей түссе, бұл мемлекеттер мұндай адамдарды Конвенцияның мақсаттары үшін резидент ретінде қарастырмауы мүмкін. Уағдаласушы мемлекеттер осы көзқарасты қабылдай отырып, бұл мәселені екіжақты келіссөздер шеңберінде реттей алады.

8.8. Егер мемлекет салық салу мақсатында серіктестіктерді елемейтін болса және оларды серіктестік кірістеріндегі серіктестердің үлесіне салық салатын фискалдық мөлдір ұйымдар ретінде қарастыратын болса, онда серіктестіктің өзі салықтық жауапкершілікке тартылмайды, сондықтан оны осы мемлекеттің резиденті деп санауға болмайды. Мұндай жағдайда, осы мемлекеттің ұлттық заңнамасына сәйкес серіктестіктің кірісі тікелей серіктестерге "ол арқылы өтеді", сондықтан серіктестер осы кірістерге салық төлеуге жауапты тұлғалар болып табылады, сондықтан олар резиденттері болып табылатын мемлекеттер жасаған конвенциялар бойынша жеңілдіктер алу үшін тиісті тұлғалар болып табылады. Бұл соңғы айтылған нәтижеге, егер кіріс көзі мемлекетінің ішкі заңнамасына сәйкес жеке салық салу субъектісі ретінде қарастырылатын серіктестікке қатысты болса да қол жеткізіледі. Осы баптың мұндай түсіндірмесімен келіспеген мемлекеттер үшін бұл нәтижеге екі мемлекеттегі серіктестік кірістеріне қатысты әртүрлі режим қолданылған кезде ықтимал қосарланған салық салуды болдырмайтын арнайы ереже арқылы қол жеткізу мүмкіндігі бар.

Сарапшылар комитетінің кейбір мүшелері ЭЫДҰ түсініктемесінен жоғарыда келтірілген үзіндінің 8.8-тармағына енгізілген фискалдық ашық әріптестік серіктестері Конвенция ережелерін қолдануды талап етуі мүмкін деген ұсыныспен келіспеді. Олар мұндай нәтижені қамтамасыз ету үшін Конвенцияда арнайы ережелер қажет болады деп ойлайды. Бұған, мысалы, Конвенцияға енгізілген 1-баптың 2-тармағын қабылдау арқылы қол жеткізіледі. 1-баптың 2-тармағында Конвенция осы мемлекетте салық салу мақсаттары үшін осы мемлекеттің резиденті болып табылатын серіктестің кірісі ретінде қаралатын шамада әріптестік кірістертеріне қолданылатын болады деп түсіндіріледі. Дәл осындай режим Уағдаласушы мемлекеттің салық заңнамасына сәйкес фискалдық ашық деп қаралатын басқа ұйымдардың немесе келісімдердің кірістертеріне қолданылатын болады.

6.1 Кейбір елдер танылған зейнетақы қорлары 4-бапқа сәйкес олар құрылған Уағдаласушы мемлекеттің резиденттері ретінде қаралатынын нақтылағысы келеді. Мұндай жағдайда бұл елдер танылған зейнетақы қорлары туралы түзетулермен толықтыра отырып, 4-баптың 1-тармағына өзгерістер енгізе алады.

#### Пункт 2-тармақ

7. ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 4-бабының 2-тармағы жаңғыртылатын осы тармақта маңыздылығы бойынша кему тәртібімен жеке тұлға Уағдаласушы мемлекеттердің екеуінің де резиденті болып табылатын, ал алдыңғы критерийлер

тұрақты болу тұрғысынан оның мәртебесін нақты айқындауды қамтамасыз етпейтін жағдайларда қолдануға жататын бірқатар қосалқы критерийлер санамаланады. 1999 жылы ЭЫДҰ Үлгі конвенциясына бұрын енгізілген өзгерістерден кейін 2-тармақтың а, в және с тармақшаларына "тек" сөзі енгізілгенін атап өтуге болады. ЭЫДҰ түсініктемесінде былай делінеді:

9. Бұл тармақ 1-тармаққа сәйкес жеке тұлға Уағдаласушы мемлекеттердің екеуінің де резиденті болып табылатын жағдайға қатысты.

10. Бұл дауды шешу үшін басқа мемлекетке тиесілі болумен салыстырғанда мемлекеттердің біріне тиесілі болуға артықшылық беруге мүмкіндік беретін арнайы нормаларды қарастыру қажет. Мүмкіндігінше артықшылық критерийі осы мәселе бойынша ешқандай сұрақтар туындамайтындай болуы керек, бірақ тиісті тұлға оған тек бір мемлекетте жауап беруі керек, сонымен бірге ол салық салу құқығын осы нақты мемлекетке беруді табиғи деп санауға мүмкіндік беретін тиесілілікті көрсетуі тиіс. Арнайы нормалар қолданылатын жағдайлар салық төлеушінің тұрақты орналасуы салық міндеттемелеріне әсер ететін кезең ішінде қолданыстағыларға жатады және бұл кезең салық кезеңінен аз болуы мүмкін. Мысалы, бір күнтізбелік жылда қандай да бір жеке тұлға 1 қаңтардан 31 наурызға дейін осы мемлекеттің салық заңнамасы негізінде А мемлекетінің резиденті болып табылады, содан кейін В мемлекетіне көшеді. Бұл жеке тұлға В мемлекетінде 183 күннен астам тұрақты тұратындықтан, ол В мемлекетінің салық заңнамасы негізінде жыл бойы В мемлекетінің резиденті болып саналады. 1 қаңтардан 31 наурызға дейінгі кезеңге қатысты арнайы нормаларды қолдана отырып бұл жеке тұлға А мемлекетінің резиденті болып саналады. Осылайша, А мемлекеті де, В мемлекеті де осы жеке тұлғаны осы кезең ішінде А мемлекетінің резиденті, ал 1 сәуір мен 31 желтоқсан аралығында В мемлекетінің резиденті деп санауға тиіс.

11. Бұл бапта жеке тұлғаның өзіне тиесілі тұрақты тұрғылықты жері бар Уағдаласушы мемлекетке артықшылық беріледі. Мұндай критерий көбінесе дауды мысалы, жеке тұлға Уағдаласушы мемлекеттердің бірінде тұрақты тұрғылықты жері болған кезде және екінші Уағдаласушы мемлекетте біраз уақыт қана болған кезде шешу үшін жеткілікті болады.

12. Осылайша, а) тармақшасы Конвенция қолданылған жағдайда (яғни, екі мемлекеттің құқық нормалары арасында қайшылықтар туындаған жағдайда) жеке тұлғаның өзіне тиісті немесе оның иелігіндегі тұрғылықты жері тұрақты тұру орны болып саналады дегенді білдіреді; мұндай тұрғылықты жер тұрақты болуы керек, яғни жеке тұлға оны қысқа мерзімді болатынын көрсететін жағдайларда белгілі бір жерде болудан айырмашылығы, оны тұрақты пайдалану үшін жабдықтап, ұстап тұруы тиіс.

13. "Тұрғылықты жері" ұғымына қатысты кез келген нысандағы тұрғылықты жері (жеке тұлғаға тиесілі немесе ол жалға алатын үй немесе пәтер, жалға берілетін жиһаздалған бөлме) ескерілуі мүмкін екенін атап өткен жөн. Сонымен қатар,



тұрғылықты жердің тұрақты сипаты маңызды; бұл дегеніміз, жеке тұлға уақытша болу мақсаттары үшін емес, кез-келген уақытта тұрақты пайдалану үшін тұрғын үйді жабдықтады, бұл оны тудырған себептерге байланысты үнемі қысқа мерзімді болады ( туристік сапар, іскерлік сапар, танысу сапары, оқу орнында оқу және т. б.)

14. Егер жеке тұлғаның екі Уағдаласушы мемлекетте де тұрақты тұрғылықты жері болса, онда 2-тармақта осы жеке тұлғаның неғұрлым тығыз жеке және экономикалық байланыстары бар мемлекетке артықшылық беріледі, бұл өмірлік маңызды мүдделердің орталығы ретінде түсіндіріледі. Тұрақты тұруды осы ережеге сілтеме жасау арқылы анықтау мүмкін болмаған жағдайларда, 2-тармақта қосымша критерийлер ретінде, біріншіден, қарапайым тұрғылықты жері, ал содан соң - азаматтық көзделеді. Егер жеке тұлға екі мемлекеттің азаматы болып табылса немесе олардың ешқайсысының азаматы болып табылмаса, онда мәселе 25-бапта баяндалған рәсім негізінде тиісті мемлекеттер арасындағы өзара уағдаластық бойынша шешіледі.

15. Егер жеке тұлғаның екі Уағдаласушы мемлекетте де тұрақты тұрғылықты жері болса, онда екі мемлекеттің қайсысымен неғұрлым тығыз жеке және экономикалық байланыстары бар екенін анықтау үшін фактілерді зерделеу қажет. Сонымен, оның отбасылық және әлеуметтік қатынастары, оның кәсіби, саяси, мәдени немесе басқа қызметі, кәсіпкерлік қызметі, оның өз меншігін басқаратын орны және т. б. назарға алынады. Барлық жағдайларды жиынтықта зерттеу керек, бірақ соған қарамастан, осы жеке тұлғаның жеке іс-әрекеттеріне негізделген ойларға ерекше назар аудару керек екені анық. Егер бір мемлекетте тұрғылықты жері бар кез келген тұлға екінші мемлекетте бірінші тұрғылықты жерін сақтай отырып, екінші тұрғылықты жерін құрса, онда ол әрқашан өмір сүрген, жұмыс істеген және оның отбасы мен мүлкі бірге тұратын жағдайларда бірінші тұрғылықты жерін сақтап қалатындығы басқа элементтермен бірге бұл адамның бірінші мемлекетте өмірлік маңызды мүдделер орталығын сақтағанын растау үшін пайдаланылуы мүмкін.

16. В тармақшасында екі нақты және бір бірінен ерекшеленетін жағдайлардың мынадай қайталама критерийі бар:

а) жеке тұлғаның Уағдаласушы мемлекеттердің екеуінде де тұрақты тұрғылықты жері болған кезде және оның өмірлік маңызды мүдделер орталығы қайсысында екенін анықтау мүмкін болмаған кезде;

б) жеке тұлғаның Уағдаласушы мемлекеттердің ешқайсысында тұрақты тұрғылықты жері болмаған кезде.

Бұл жеке тұлға әдетте тұратын мемлекетке артықшылық беріледі.

17. Бірінші жағдайда, жеке тұлғаның екі мемлекетте де тұрақты тұрғылықты жері болған кезде, әдеттегі тұрғылықты жері екінші мемлекетке қарағанда бір мемлекетте болғанда, осылайша, оның өмірлік мүдделерінің орталығының орналасқан жеріне күмәнданған жағдайда, мұндай адам жиі кездесетін мемлекеттің пайдасына сөйлеуге мүмкіндік беретін жағдай болып көрінеді. Осы мақсатта осы жеке тұлғаның осы

мемлекетте тұрақты тұратын жерінде ғана емес, сол мемлекеттегі кез келген басқа жерде тұруын ескеру қажет.

18. Екінші жағдайда, біз Уағдаласушы мемлекеттердің ешқайсысында тұрақты тұрғылықты жері жоқ жеке тұлға туралы айтып отырмыз, мысалы, бір қонақ үйден екіншісіне көшіп бара жатқан адам. Бұл жағдайда осы мемлекеттегі барлық тұрғылықты жерлерді де ескеру керек, мұның себебін көрсетпеу керек.

19. В тармақшасында онда көзделген екі жағдайда жеке тұлға әдетте тұратын Уағдаласушы мемлекетке артықшылық берілетіні белгіленеді, бірақ сонымен бірге қай уақыт кезеңі ішінде салыстыруды жүргізу қажеттігі көрсетілмейді. Салыстыру олардың екі мемлекетінің әрқайсысында болу орны қалыпты екенін анықтау үшін жеткілікті уақыт кезеңін қамтуы керек, сондай-ақ мұндай болу арасындағы аралықтарды анықтауы керек.

20. Егер b тармақшасында аталған екі жағдайда да жеке тұлғаның Уағдаласушы мемлекеттердің екеуінде де әдеттегі тұрғылықты жері болса немесе оның ешқайсысында болмаса, осы жеке тұлға азаматы болып табылатын мемлекетке артықшылық беріледі. Егер мұндай жағдайларда жеке тұлға Уағдаласушы мемлекеттердің екеуінің де азаматы болып табылса немесе олардың ешқайсысының азаматы болып табылмаса, онда d тармақшасында құзыретті органдарға бұл мәселені 25-бапта көзделген рәсімге сәйкес өзара келісу жолымен шешу міндеті жүктеледі.

### 3-тармақ

8. ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 4-бабының 3-тармағы жаңғыртылатын 3-тармақта компаниялар мен тұлғалардың заңды тұлғалар болып табылатынына немесе болмайтынына қарамастан басқа да жиынтықтары туралы айтылады. ЭЫДҰ түсініктемесінің 21-тармағында "іс жүзінде компания және т. б. бірнеше мемлекетте резидент ретінде салық салынуы сирек кездеседі, бірақ бұл, мысалы, егер бір мемлекет тіркеуге, ал екіншісі нақты басқару органының орналасқан жеріне негізгі мән берсе, мүмкін болады. Сондықтан компанияларға және т.б. қатысты артықшылық туралы арнайы нормаларды қарастыру қажет". ЭЫДҰ-ның сол түсініктемесінің 22-тармағына сәйкес, "3-тармақ алғаш рет жасалған кезде, тіркеу сияқты таза формальды критерийге мән беру орынды шешім болмайды деп есептелді және нақты басқару орнына негізделген ережеге артықшылық берілді, ол компанияны нақты басқару жүзеге асырылатын жерге негізделуі керек еді және т. б."

9. Алайда, ЭЫДҰ/G20 ұсынысы 6-шы іс-қимыл туралы қорытынды есепте қамтылған ("тиісті емес негіздер бойынша салық жеңілдіктерін берудің алдын алу"), қос резиденттік жағдайларын шешуде тек нақты басқару орны негізінде өзгерістерге әкелді. 2017 жылы Комитет ЭЫДҰ түсініктемесіндегі өзгерістер де келесідей қабылдануы керек деп шешті:

23. Алайда, 2017 жылы Салық комитеті жеке емес заңды тұлғалардың қос резиденттік жағдайлары салыстырмалы түрде сирек кездесетініне қарамастан, қос

резиденттік компаниялардың қатысуымен салық төлеуден жалтарудың бірқатар жағдайлары тіркелгенін мойындады. Осыған байланысты Комитет жеке тұлғалардан басқа ұйымдардың қос резиденттік мәселесінің ең жақсы шешімі әрбір нақты жағдайда осындай жағдайларды қарау болып табылады деген қорытындыға келді.

24. Осы пайымдаулардың нәтижесінде 3-тармақтың қазіргі редакциясы Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдары жеке тұлға болып табылмайтын тұлғаның қос резиденттік жағдайларын өзара келісім бойынша реттеуге ұмтылатынын көздейді.

24.1 3-тармақты қолдануға тиісті құзыретті органдар, әдетте, бас атқарушы директор және басқа да аға басшылар өз қызметін жүзеге асыратын, тұлғаның штаб-пәтері орналасқан тұлғаның жоғары күнделікті басқаруы жүзеге асырылатын, директорлар кеңесінің немесе тұлғаның баламалы органының отырыстары өткізілетін орын, бухгалтерлік есеп жүргізілетін тұлғаның құқықтық мәртебесін қай ел реттейді, оның анықтамасы бола ма, заңды тұлғаның Конвенция мақсаттары үшін Конвенция ережелерін дұрыс пайдаланбау тәуекелімен ұштасатын басқа мемлекеттің емес, Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резиденті болып табылатындығы және т. б. сияқты әртүрлі факторларды назарға алуға тиіс. Құзыретті органдарға осы мақсатта пайдаланылуы тиіс факторларды көрсетпей, мұндай Қос резиденттік істерді шешуде іс-қимыл еркіндігін бермеу керек деп есептейтін елдер Конвенция ережелерін дұрыс пайдаланбау және т. б. маңызды деп санайтын осы немесе басқа факторларды атап өтумен ережені толықтырғысы келуі мүмкін.

24.2 3-тармаққа сәйкес ұйғарымды әдетте тиісті тұлға 25-баптың 1-тармағында көзделген тетік арқылы сұратады. Мұндай өтінім осы тұлғаның 1-тармаққа сәйкес әрбір Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып есептелуі ықтимал болған кезде берілуі мүмкін. 25-баптың 1-тармағында қамтылған хабарлама туралы талапқа байланысты, ол кез келген жағдайда бір немесе екі мемлекет қабылдаған салық шаралары туралы осы тұлғаны алғаш хабардар еткен сәттен бастап үш жылдың ішінде жіберілуге тиіс, ол шараларда 3-тармаққа сәйкес құзыретті органдардың резиденттіктің бірыңғай мемлекетін айқындау жөніндегі алдын ала күш салуы болмағанда оның қос резиденттік мәртебесіне байланысты ол тұлғаға жеңілдіктер немесе босатулар беруден бас тарту туралы көрсетіледі. 3-тармаққа сәйкес резиденттікті айқындау туралы сұрау салу жіберілетін құзыретті органдар оны жедел қарауға және өзінің жауабын салық төлеушіге мүмкіндігінше тезірек хабарлауға тиіс.

24.3 Шешім негізделетін фактілер уақыт өте келе өзгеруі мүмкін болғандықтан, осы ережеге сәйкес шешім қабылдайтын құзыретті органдар осы шешімнің қай уақыт кезеңін қамтитынын нақтылауы керек.

24.4 3-тармақтың соңғы ұсынысы құзыретті органдар шешімі болмаған кезде қос резиденттігі бар адамның құзыретті органдар келісе алатын көлемде және тәртіппен қоспағанда, Конвенцияға сәйкес қандай да бір жеңілдіктерге немесе босатуларға

құқығы жоқ екенін көздейді. Алайда, бұл салық төлеушінің әрбір Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып саналуына осы тұлғаға шартта көзделген жеңілдіктер немесе жеңілдіктер берумен байланысты емес мақсаттар үшін кедергі болмайды. Бұл, мысалы, 15-баптың 2-тармағының б) тармақшасының шарты екінші мемлекетте еңбек қызметін жүзеге асыратын Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резиденті болып табылатын осы тұлғаның қызметкеріне қатысты орындалмайтынын білдіреді. Сол сияқты, егер тұлға компания болса, ол төлейтін дивидендтерге 10-бапты қолдану мақсатында әр мемлекеттің резиденті болып саналады.

10. БҰҰ-ның 2017 жылғы Үлгі конвенциясының жаңартылған редакциясында нақты басқару орнының критерийі 4-баптың 3-тармағынан алынып тасталғанына қарамастан, кейбір мемлекеттер осындай критерийді пайдалана отырып, заңды тұлғалардың қос резиденттік жағдайларын қарауды жөн деп санауы мүмкін. Бұл мемлекеттер бұл норманы теріс пайдаланудың алдын алу үшін түсіндіруге болады деп болжауы мүмкін және 2017 жылғы жаңартуға дейін Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясына енгізілген 3-тармақтың келесі нұсқасын қосу орынды деп санауы мүмкін:

3. Егер 1-тармақтың ережелеріне сәйкес жеке тұлға болып табылмайтын адам Уағдаласушы мемлекеттердің екеуінің де резиденті болып табылса, онда ол нақты басқару орны орналасқан мемлекеттің ғана резиденті болып есептеледі.

## **5-бап ТҰРАҚТЫ ӨКІЛДІК**

### **А. ЖАЛПЫ ЕРЕЖЕЛЕР**

1. Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясының 5-бабы ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 5-бабының негізінде, бірақ бұл ретте бірнеше елеулі айырмашылықтары бар. Шын мәнінде, олардың негізгілері Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясына сәйкес:

— ЭЫДҰ-ның Үлгі конвенциясындағыдай құрылыс алаңы немесе құрылыс объектісі он екі айлық критерий емес, тұрақты өкілдік болып саналуы үшін алты айлық уақытша критерий қарастырылған және бұл термин құрылыс алаңдарымен, құрылыс, монтаждау немесе құрастыру объектілерімен байланысты құрастыру объектілері мен қадағалау қызметін де қамтитыны анық көрсетілген (3 а-тармақ);

— кәсіпорынның қызметкерлердің немесе басқа да персоналдың көмегімен қызметтер көрсетуі осындай сипаттағы қызмет тиісті қаржы жылында басталатын немесе аяқталатын кез келген он екі айлық кезең үшін жиынтығында 183 күннен астам жүзеге асырылатын жағдайларда тұрақты өкілдіктің пайда болуына әкеледі (3 б-тармақ );

— 14-бап (тәуелсіз мердігерлердің қызметтері) сақталды, ал ЭЫДҰ-ның Үлгі конвенциясынан 14-бап алынып тасталды және осы баптағы "тұрақты база"

критерийіне сәйкес бұрын реттелген жағдайлар енді 5-баппен реттеледі. Төменде атап өтілгендей (15.1-тармақта және одан әрі), Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясында 14-бап сақталғанымен, осы түсініктемеде мұндай бапты өздерінің екіжақты салық шарттарына енгізгісі келмейтін елдер үшін ұсынымдар келтіріледі;

— тұрақты өкілдік болып табылмайтын объектілер тізбесінде (бұл тізбе көбінесе "дайындық және көмекші қызмет" түрлерінің тізбесі деп аталады) "тауарларды жеткізу" жоқ, ал ЭЫДҰ Үлгі конвенциясында қызметтің бұл түрі көрсетілген тізбеге енгізілген. Сондықтан Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясына сәйкес тауарларды жеткізу тұрақты өкілдіктің пайда болуына әкелуі мүмкін, ал ЭЫДҰ Үлгі конвенциясына сәйкес - жоқ;

— "жалдамалы агенттің" әрекеттері, егер ол кәсіпорынның атынан шарт жасасу өкілеттігі болмаса және әдетте орындамаса да, тұрақты өкілдікке теңестірілуі мүмкін, бірақ әдетте өнім немесе тауар қоры бар және осы қордан тұрақты жеткізілім жасайды (5 b тармақ);

— сақтандыру қызметін жүргізу үшін тұрақты өкілдік құрылатын жағдайларды реттейтін арнайы ережені қамтиды; осылайша, Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясында қабылданған тәсілге сәйкес, бұл жағдайларда тұрақты өкілдіктің болуы ықтимал (6-тармақ); және

Толығырақ бұл айырмашылықтар төменде қарастырылады.

2. "Тұрақты өкілдік" ұғымы екіжақты салық шарттарында мемлекеттің басқа мемлекеттегі кәсіпорынның пайдасына салық салу құқығын анықтау үшін қолданылады. Атап айтқанда, мемлекеттердің бірінің кәсіпорнының пайдасына, егер бұл кәсіпорын соңғысында тұрақты өкілдікке ие болса және бұл пайда осы тұрақты өкілдікке қатысты болған жағдайда ғана басқа мемлекетте салық салынады. Тұрақты өкілдік ұғымы 1928 жылғы Ұлттар Лигасының әзірленген үлгілік конвенцияларын қоса алғанда, бұрынғы үлгілік конвенцияларда да кездеседі. Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясында бұл ұғым қайтадан расталады.

## **В. 5-БАПТЫҢ ТАРМАҚТАРЫНА ТҮСІНІКТЕМЕЛЕР**

### *1-тармақ*

3. ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 5-бабының 1-тармағы жаңғыртылатын бұл тармақта "меншіктің нақты орналасқан жері" бар "кеңсенің тұрақты орналасқан жері" ретінде оның мәнін баса көрсететін "тұрақты өкілдік" анықтамасы қамтылады. ЭЫДҰ түсініктемесіне сәйкес бұл анықтамада келесі шарттар бар:

— "кеңсе орналасқан жердің", яғни үй-жайлар немесе кейбір жағдайларда механизмдер немесе жабдықтар сияқты объектінің болуы;

— кеңсенің бұл орны "тұрақты" болуы керек, яғни белгілі бір тұрақтылық дәрежесі бар тәуелсіз объект ретінде ұйымдастырылуы тиіс;

— кеңсенің тұрақты орналасқан жері арқылы кәсіпорынның кәсіпкерлік қызметін жүзеге асыру. Бұл, әдетте, қандай да бір түрде кәсіпорынға (персоналға) тәуелді адамдар кеңсенің тұрақты орналасқан жерінде кәсіпорынның кәсіпкерлік қызметін жүзеге асыратынын білдіреді.

ЭЫДҰ түсініктемесінде бұдан әрі мыналар атап өтіледі:

3. 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 сипатқа ие болуы керек, яғни кәсіпорынның пайда табуына ықпал етеді. Осы анықтамада бұл тән қасиет өз көрінісін таппады. Жақсы құрылған кәсіпкерлік қызмет аясында әрбір қатысушы жалпы өнімділікке өз үлесін қосады деп толық сеніммен сенуге 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 мақсатында пайда тиісті түрде тағайындалуы мүмкін (4-тармақтың түсініктемесін қараңыз).

4. "Кеңсенің орналасқан жері" термині тек осы мақсатта пайдаланылғанына қарамастан, кәсіпорынның кәсіпкерлік қызметін жүзеге асыру үшін пайдаланылатын кез келген қызметтік үй-жайларды, объектілерді немесе қондырғыларды қамтиды. Кеңсенің орналасқан жерінің болуы туралы қызметтік үй-жайлар болмаған немесе кәсіпорынның кәсіпкерлік қызметін жүзеге асыру үшін талап етілмеген жағдайда да айтуға болады, бұл оның белгілі бір алаңдарына кетеді. 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, кеңсенің орналасқан жері нарықтағы тауарлар партиясын немесе кеден қоймасында үнемі пайдаланылатын кез-келген аумақты білдіруі мүмкін (мысалы, баж салығы салынатын тауарларды сақтау үшін).

Сонымен қатар, кеңсенің орналасқан жері басқа кәсіпорынның қызметтік бөлмелерінде болуы мүмкін. Бұл, мысалы, шетелдік кәсіпорынның тұрақты иелігінде басқа кәсіпорынға тиесілі белгілі бір қызметтік үй-жайлар (немесе олардың бір бөлігі) болған жағдайларға қатысты.

4.1 Жоғарыда айтылғандай, кәсіпорынның өз иелігінде кәсіпкерлік қызметті жүзеге асыру үшін пайдаланылатын белгілі бір аудандардың болуы фактісі бұл аудандарды кәсіпкерлік қызметті жүзеге асыратын орын деп санауға жеткілікті. Осылайша, бұл орынды пайдалану үшін ресми заңды құқық талап етілмейді. Мәселен, мысалы, кәсіпорын өзінің кәсіпкерлік қызметін жүзеге асыратын белгілі бір бөлмені заңсыз иемденген жағдайда тұрақты өкілдік ретінде жұмыс істеуі мүмкін.

4.2 Белгілі бір орын тұрақты өкілдік болуы үшін оны пайдалануға ресми заңды құқық талап етілмесе де, белгілі бір нүктеде кәсіпорынның болуы міндетті түрде осы нүктенің сол кәсіпорынның иелігінде екенін білдірмейді. Осы принциптерді көрсету үшін бір кәсіпорынның өкілдері басқа кәсіпорынның аумағында болған жағдайдың

келесі мысалдарын келтіруге болады. 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 орын кәсіпкерлік қызметті жүзеге асырудың тұрақты орны болып табылмайды (алайда, жағдайларға байланысты, 5-тармаққа сәйкес, тұрақты өкілдіктің болуы ретінде түйінделуі мүмкін).

4.3 Екінші мысал - бұл компанияның бірінші компаниямен жасалған келісімшарттар бойынша міндеттемелерін орындауын қамтамасыз ету үшін басқа компанияның бас кеңсесінде (*мысалы*, жаңадан сатып алынған филиал) ұзақ уақыт жұмыс істеуге 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 "кәсіпкерлік қызметті жүзеге асырудың тұрақты орны" болып саналу үшін ұзақ уақыт бойы оның иелігінде болған жағдайда жеткілікті болады, оның жалдаушысының тұрақты өкілдігін білдіреді. (6-б. 3-тармақтарды қараңыз) және осы кабинетте жүзеге асырылатын қызмет баптың 4-тармағында аталған қызмет түрлерімен шектелмейді.

4.4 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 санауға болмайды.

4.5 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.

4.6 "Ол арқылы" деген сөздер кәсіпкерлік қызмет осы мақсат үшін кәсіпорынның иелігіндегі нақты 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.

5. Анықтамаға сәйкес кәсіпкерлік қызметті жүзеге асыру орны "тұрақты" болуға тиіс. Осылайша, әдетте кәсіпкерлік 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, алайда бұл кәсіпкерлік қызметті жүзеге асыратын орын болып табылатын жабдық ол орналасқан жерге іс жүзінде бекітілуі тиіс

дегенді білдірмейді. Бұл жабдықтың белгілі бір жерде тұрақты болуы жеткілікті (бірақ; төмендегі 20-тармақты қараңыз).

5.1 Кәсіпорын жүзеге асыратын кәсіпкерлік қызметтің сипаты осы кәсіпкерлік қызметті көршілес орналасқан нүктелер арасында жиі ауыстыруды талап ететін жағдайларда бірыңғай "кәсіпкерлік қызметті жүзеге асыратын орынды" анықтауда қиындықтар туындауы мүмкін (егер кәсіпорын қызметті екі жерден жүзеге асыратын болса және бұл ретте 5-баптың қалған талаптары орындалса, онда, әрине, кәсіпорынның екі тұрақты өкілдігі бар деп есептеледі). 18 және 20-тармақтарда мойындалғандай, төменде, әдетте, кәсіпкерлік қызметті жүзеге асырудың бірыңғай орны кәсіпкерлік қызметтің сипатын ескере отырып, осы кәсіпкерлік қызметке қатысты коммерциялық және географиялық тұрғыдан біртұтас тұтастықты құрайтын қызмет көрсету жылжытылатын нақты ауданды қарастыруға болатын жағдайларда болады деп есептеледі.

5.2 Бұл принципті келесі мысалдармен көрсетуге болады. Кеніш кәсіпкерлік қызметті жүзеге асырудың біртұтас орны болып табылатыны анық, дегенмен кәсіпкерлік қызмет кеніштің шегінде бір жерден екінші жерге ауыса алады, 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 кәсіпкерлік қызметті жүзеге асырудың бірыңғай 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 әртүрлі бөліктерінде саудагер өз шатырын үнемі орнатады, бұл саудагер үшін кәсіпкерлік қызметті жүзеге асырудың бірыңғай орнын білдіреді.

Бұдан әрі ЭЫДҰ түсініктемесінде қызмет көрсетуге қатысты бірқатар мысалдар келтіріледі. Келесі екі тармаққа сілтеме жасай отырып, Комитет Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясының 5-бабының 3 b тармақшасында кәсіпорынның осы мақсат үшін жалданған қызметкерлердің немесе басқа қызметкерлердің көмегімен қызмет көрсетуін реттейтін нақты ереже бар екенін атап өтеді. Осылайша, іс жүзінде ЭЫДҰ Үлгі конвенциясына түсініктеменің 5.3 және 5.4-тармақтарының (сондай-ақ ЭЫДҰ-ның 5-баптың 1-тармағына түсініктеменің басқа бөлімдерінің) ережелері Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясы үшін олардың бастапқы мәнмәтініне қарағанда аз мәнге ие болуы мүмкін.

5.3 Керісінше, коммерциялық бірлік болмаған жағдайда, белгілі бір қызметтің шектеулі географиялық аудан шегінде жүзеге асырылуы мүмкін екендігі бұл ауданды кәсіпкерлік қызметті жүзеге асырудың бірыңғай орны деп санауға негіз бермеуі керек. Мысалы, суретші ірі кеңсе ғимаратындағы бірнеше байланысты емес клиенттер үшін өзара байланысты емес келісімшарттар шеңберінде жұмысты дәйекті түрде орындаған



кезде, бұл ғимаратты қайта бояудың бірыңғай жобасы деп айтуға болмайды, ғимарат аталған іс-әрекеттің мақсаттары үшін кәсіпкерлік қызметті жүзеге асырудың бірыңғай орны болып саналмауы тиіс. Алайда, бір келісімшарт бойынша жұмыс істей отырып, бір клиент үшін бүкіл ғимаратта жұмыс істейтін суретші жағдайында бұл қызмет аталған суретші үшін бірыңғай жобаны ұсынады, ал бұл жағдайда ғимарат тұтастай алғанда аталған қызметтің мақсаттары үшін кәсіпкерлік қызметті жүзеге асырудың бірыңғай орны ретінде қарастырылуы мүмкін, өйткені бұл жағдайда ол коммерциялық және географиялық тұрғыдан біртұтас орынды білдіреді.

5.4 Және керісінше, коммерциялық тұрғыдан біртұтас тұтастықты құрайтын бірыңғай жоба шеңберінде қызмет жүзеге асырылатын ауданда бұл ауданды кәсіпкерлік қызметті жүзеге асырудың бірыңғай орны деп санауға мүмкіндік беретін қажетті географиялық бірлік болмауы мүмкін. Мысалы, кеңесші банк қызметкерлерін даярлаудың бірыңғай жобасы аясында әр түрлі бөлімшелерде әр түрлі нүктелерде жұмыс істегенде, мұндай бөлімшелердің әрқайсысы бөлек қарастырылуы керек. Алайда, егер консультант бір кабинеттен бір бөлімше шегінде екіншісіне ауысса, ол кәсіпкерлік қызметті жүзеге асыратын сол жерде қалады деп есептелуге тиіс. Бір филиалдың орналасқан жері географиялық бірлікке ие болады, ол консультант әртүрлі нүктелерде орналасқан бөлімшелер арасында қозғалғанда болмайды.

Бұдан әрі ЭЫДҰ түсініктемесінде мыналар келтіріледі:

6. Кәсіпкерлік қызметті жүзеге асыратын орын тұрақты болуы керек болғандықтан, тұрақты өкілдік тек кәсіпкерлік қызметті жүзеге асыратын орын белгілі бір тұрақтылық дәрежесіне ие болған жағдайда ғана қарастырылуы мүмкін, яғни ол тек уақытша сипатта болмайды. Алайда, кәсіпкерлік қызметті жүзеге асыратын орын, егер іс жүзінде ол осы қысқа мерзім ішінде жүзеге асырылатын кәсіпкерлік қызметтің сипатына байланысты өте қысқа уақыт ішінде ғана болған жағдайда да, тұрақты өкілдік болып саналуы мүмкін. Кейде жағдайдың шынымен осылай екенін анықтау қиын. Қатысушы елдердің тиісті уақытша талаптарға қатысты тәжірибесі бірізділікпен ерекшеленбесе де, тәжірибе көрсеткендей, әдетте, кәсіпкерлік қызмет белгілі бір елде кәсіпкерлік қызметті жүзеге асыратын орын арқылы жүзеге асырылатын жағдайда, алты айдан аз уақыт болған жағдайда, мұндай кәсіпкерлік қызметті жүзеге асыратын орын тұрақты өкілдік болып саналмайды (және керісінше, тәжірибе көрсеткендей, көптеген жағдайларда кәсіпкерлік қызметті жүзеге асыратын орын алты айдан астам уақыт болған кезде мұндай орын тұрақты өкілдік болып саналады). Ерекшеліктердің бірі мерзімді қызмет болып табылады: мұндай жағдайларда осы орын пайдаланылатын әрбір уақыт кезеңін мұндай орын пайдаланылған жағдайлардың санымен бірге қарастыру қажет (мүмкін бірнеше жылдар бойы). Осы немесе басқа қызмет тек осы елде жүзеге асырылатын кәсіпкерлік қызмет болып табылатын жағдайларға қатысты тағы бір ерекшелік жасалады; бұл жағдайда осы кәсіпкерлік қызмет жүзеге асырылатын уақыт кезеңі мұндай қызметтің сипатына байланысты қысқа болуы мүмкін

, бірақ ол толығымен белгілі бір елде жүзеге асырылатындықтан, оның аталған елмен байланысы күштірек болады. Әкімшілендірудің ыңғайлылығы үшін елдер кәсіпкерлік қызметті жүзеге асырудың нақты орны қысқа мерзім ішінде ғана тұрақты өкілдік болып табыла ма деген мәселедегі келіспеушіліктерді реттеу кезінде осы тәжірибені ескергісі келуі мүмкін.

Комитет ЭЫДҰ түсініктемесінің 6-тармағында таңдалған тәсілмен келісіп, мұндай ерекше жағдайлар тәжірибеде жиі кездеспейтінін, сондықтан нақты жағдайда 6-тармақтың ережелерін қолдану кезінде ерекше назар аудару керек екенін мойындады. Бұдан әрі ЭЫДҰ түсініктемесінде мыналар келтіріледі:

6.1 11 және 19-тармақтарда көрсетілгендей, операцияларды уақытша тоқтату тұрақты өкілдіктің жабылуы деп санауға болмайды. Сонымен қатар, 6-тармақта айтылғандай, кәсіпкерлік қызметті жүзеге асырудың нақты орны өте шектеулі уақыт аралығында пайдаланылған кезде, алайда мұндай пайдалану ұзақ уақыт бойы тұрақты түрде жүреді, кәсіпкерлік қызметті жүзеге асырудың мұндай орны тек уақытша сипатта қарастырылмауы керек.

6.2 Сонымен қатар, белгілі бір кәсіпкерлік қызметті жүзеге асыратын орынды бір адам немесе онымен байланысты адамдар басқаратын ұқсас бірқатар кәсіпорындар өте қысқа уақыт ішінде пайдаланатын жағдайлар болуы мүмкін, бұл орынды әрбір нақты кәсіпорын тек қысқа уақыт ішінде пайдаланады деген әсер ету мақсатында. Мұндай жағдайларда 3-тармақта көзделген он екі айлық кезеңді айналып өтуге арналған рәсімдерге қатысты 18-тармақтағы ескертулер әділ болады.

6.3 Егер басынан бастап тұрақты өкілдік болып саналмауы үшін тек қысқа уақыт ішінде пайдалану үшін құрылған кәсіпкерлік қызметті жүзеге асыру орны оны уақытша деп санауға мүмкіндік бермейтін кезең ішінде жұмысын жалғастыра берсе, онда бұл орын кәсіпкерлік қызметті жүзеге асырудың тұрақты орнына, демек, ретроспективті — тұрақты өкілдікке айналады. Кәсіпкерлік қызметті жүзеге асыратын орын, егер шын мәнінде мұндай орын ерекше жағдайлардың (мысалы, салық төлеушінің қайтыс болуы, инвестициялардың болмауы) салдарынан мерзімінен бұрын жойылғандығына байланысты өте қысқа уақыт ішінде ғана болған болса да, ол пайда болған сәттен бастап тұрақты өкілдік болып саналуы мүмкін.

7. Кәсіпкерлік қызметті жүзеге асыру 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 тиіс.

8. Егер объектілер, өнеркәсіптік, сауда немесе ғылыми (ПТН) 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 кеңсенің тұрақты орналасқан жері арқылы үшінші тараптарға жалдауға немесе жалға берілсе, онда бұл мүліктің қызметті, әдетте, кәсіпкерлік қызметті жүзеге асыру орны тұрақты өкілдік болып саналатындығына әкеледі. Кеңсенің тұрақты орналасқан жері арқылы капиталдың түсуіне қатысты да дәл осылай айтуға болады. Егер мемлекеттердің бірінің кәсіпорны объектілерді, өнеркәсіптік, сауда немесе ғылыми жабдықтарды, ғимараттарды немесе материалдық емес мүлікті басқа мемлекеттің кәсіпорнына басқа мемлекеттегі кеңсенің тұрақты орналасқан жері арқылы жалға беру немесе жалдауға беру бойынша мұндай қызметті жүзеге асырмай жалға немесе жалдауға берсе, шарт өнеркәсіптік, сауда немесе ғылыми жабдықтарды және т. б. қарапайым жалға берумен шектелген жағдайда жалға берілген объектілер, өнеркәсіптік, сауда немесе ғылыми жабдықтар, ғимараттар немесе материалдық емес мүлік жалға берушінің тұрақты өкілдігін білдірмейді. Бұл, егер бұл персоналдың міндеттері тек жалға алушының басқаруындағы, жауапкершілігіндегі немесе бақылауындағы өнеркәсіптік, сауда немесе ғылыми жабдықты пайдалану мен қызмет көрсетумен шектелген болса, мысалы, монтаждау жұмыстарын жүргізгеннен кейін жалға беруші жабдықты пайдалану үшін персоналды қамтамасыз ететін жағдайларға да қатысты, Егер мұндай персонал кең өкілеттіктерге ие болатын 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 және 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 [алты]айлық уақыт шегі қолданылады. Басқа жағдайларды мән-жайлар бойынша анықтау керек.

10. Кәсіпорынның кәсіпкерлік қызметін негізінен кәсіпкер немесе осы кәсіпорында жалдау бойынша жұмыс істейтін адамдар (персонал) 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. Жалдау бойынша жұмыс істейтін агент, егер ол кәсіпкерлік қызметті жүзеге асырудың тұрақты орнында жұмыс істесе, шарттар жасасуға уәкілеттік берілгені маңызды емес [...]. Бірақ тұрақты өкілдік, егер кәсіпорынның кәсіпкерлік қызметі негізінен автоматтандырылған жабдық арқылы жүзеге асырылса және персоналдың қызметі осындай жабдықты баптауға, пайдалануға, бақылауға және қызмет көрсетуге дейін азаятын болса да болуы мүмкін. Осылайша, ойын және сауда автоматтарын және басқа мемлекеттегі бір мемлекеттің кәсіпорны, тұрақты өкілдік құрған ұқсас механизмдерді қарастыруға бола ма, жоқ па екендігі бұл кәсіпорын осындай автоматтарды бастапқы орнатудан басқа қандай да бір кәсіпкерлік

қызметпен айналысатындығына байланысты болады. Егер кәсіпорын автоматтарды орнатып, содан кейін оларды басқа кәсіпорындарға жалға берсе, тұрақты өкілдік болмайды. Алайда, егер автоматтарды орнататын кәсіпорын оларды пайдалану мен күтіп ұстауды өз есебінен қамтамасыз етсе, тұрақты өкілдік болуы мүмкін. Бұл сондай-ақ мұндай автоматтарды осы кәсіпорында осындай автоматтарды жалдау бойынша жұмыс істейтін агент пайдаланатын және қызмет көрсететін жағдайларға қатысты.

11. Тұрақты өкілдіктің болуы ол өзінің кәсіпкерлік қызметін кеңсенің тұрақты орналасқан жері арқылы жүзеге асыруға кіріскен сәттен басталады. Бұл кәсіпорын кәсіпкерлік қызметті жүзеге асыратын жерде мұндай орын үнемі пайдаланылуы керек нәрсемен айналыса бастағанда бірден пайда болады. Кәсіпорын кеңсенің осы тұрақты орнын құратын уақыт кезеңі, егер бұл қызмет осы орын үнемі пайдаланылуы керек қызметтен айтарлықтай өзгеше болса, есепке алынбауы тиіс. Тұрақты өкілдік кәсіпкерлік қызметті жүзеге асырудың тұрақты орны таратылғаннан немесе ол арқылы жүзеге асырылатын кез келген қызметті тоқтатылғаннан, яғни тұрақты өкілдіктің бұрынғы қызметіне байланысты барлық іс-қимылдар мен шаралар (ағымдағы іскерлік операцияларды, объектілерге қызмет көрсету мен жөндеуді тоқтату) тоқтатылғаннан кейін өмір сүруін тоқтатады. Сонымен қатар, операцияларды уақытша тоқтатуды жабылу деп санауға болмайды. Егер кеңсенің тұрақты орналасқан жері басқа кәсіпорынға жалға берілсе, онда ол, әдетте, жалға берушіге емес, осы кәсіпорынға қызмет көрсету үшін ғана қызмет етеді; әдетте, жалға берушінің тұрақты өкілдігі кеңсенің тұрақты орналасқан жері арқылы тәуелсіз кәсіпкерлік қызметпен айналысуды жалғастыратын жағдайларды қоспағанда, өмір сүруін тоқтатады.

3.1. 2017 жылы 5-бапқа және тиісінше осы түсініктемеге бірқатар өзгерістер енгізілді. Салық салынатын базаның бұлыңғырлануына және пайданың шығарылуына қарсы күрес жөніндегі ЭЫДҰ/Г20 жобасының 7-іс-қимылы туралы есепті қабылдау нәтижесінде енгізілген баптың 4.1-тармағын қосуға және 4, 5 және 6-тармақтарын өзгертуге байланысты өзгерістер ерекше перспективалық сипатқа ие және осылайша Біріккен Ұлттар Ұйымының үлгілік салық Конвенциясының бұрынғы ережелерін және оларға, атап айтқанда, осы өзгерістер енгізілгенге дейін баптың 4 және 5-тармақтарын түсіндіруге қатысты ережелер енгізілген халықаралық шарттарды түсіндіруге әсер етпейді.

#### *2-тармақ*

4. ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 5-бабының 2-тармағы жаңғыртылатын 2- тармақта жиі тұрақты өкілдік болып саналатын орындардың мысалдары келтіріледі. Алайда, бұл ережені тәуелсіз деп санауға болмайды. 2-тармақта тұрақты өкілдіктердің кең таралған түрлері кеңселер, фабрикалар және т. б. болып табылатыны атап өтілгенімен, оларды тұрақты өкілдіктер деп тану үшін 1-тармақтың талаптарын орындау да қамтамасыз етілуге тиіс. Осылайша, 2-тармақта тиісті орындардың тұрақты өкілдіктер болуы

мүмкін екендігі көрсетілген; бұл мұндай өкілдік міндетті түрде бар дегенді білдірмейді. Бұл ұстаным ЭЫДҰ-ның түсініктемесінде де расталады, онда мемлекеттер аталған терминдерді "бұл кеңселер 1-тармақтың талаптарына сай болған жағдайда ғана тұрақты өкілдіктер болатындай етіп" түсіндіреді деп болжанады. Дамушы елдер көбінесе "тұрақты өкілдік" терминінің қолданылу аясын мүмкіндігінше кеңейтуді қалайды және, атап айтқанда, нақты мысалдардың қатарына қоймаларды қосуды ұсынады. Алайда, 4-тармақтың (а) және (b) тармақшаларында аталған қызмет түрлерінен "жеткізу" терминін алып тастау осы мақсат үшін пайдаланылатын "қойма" термині (1-тармақта баяндалған талаптарды орындау шартымен) баптың жалпы қағидаттарына сәйкес тұрақты өкілдік болып табылатынын білдіреді.

ЭЫДҰ түсініктемесінің 13-тармағында "басқару орны" термині бөлек айтылатыны атап өтіледі, өйткені ол әрқашан "кеңсе" дегенді білдірмейді және "егер екі Уағдаласушы мемлекеттің заңнамасында "кеңседен" ерекшеленетін "басқару орны" ұғымы болмаса, онда бұл терминге олардың екіжақты шарттарында сілтеме жасаудың қажеті жоқ" деп атап көрсетілген.

5. "Тұрақты өкілдік" термині кеніштерді, мұнай және газ ұңғымаларын, карьерлерді немесе табиғи ресурстарды өндірудің кез келген басқа орнын қамтитынын көздейтін (f) тармақшаға байланысты ЭЫДҰ-ның түсініктемесінде "табиғи ресурстарды өндірудің кез келген басқа орнын "кеңінен түсіндіру керек" деген сөз бар, ол, мысалы, көмірсутектерді өндірудің барлық орындары-жағалау белдеуіндегі де, жағадан алыс жердегі де орындарды қамтиды. (F) тармақшасында табиғи ресурстарды барлау туралы айтылмағандықтан — жағалау белдеуінде де, жағалаудан алыс жерде де — барлау тұрақты өкілдік арқылы жүзеге асырылатынын немесе жүргізілмейтінін анықтау кезінде 1-тармақты басшылыққа алу қажет.

ЭЫДҰ түсініктемесінде мыналар келтірілген:

15. [...] 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 екендігі туралы келіседі:

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 қызмет белгілі бір уақыт кезеңінен астам уақытқа созылса, мұндай қызметті осы басқа мемлекетте тұрақты өкілдік ету арқылы жүзеге асыратын болып есептеледі.

Бұдан басқа, Уағдаласушы мемлекеттер осындай қызметтен түсетін кірістердің кез келген басқа қағидаға бағынуы туралы уағдаласа алады.

6. Жоғарыда айтылғандай, (f) тармақшасындағы "табиғи ресурстарды өндірудің кез келген басқа орны" деген тіркесті кеңінен түсіндіру керек. Осыған байланысты кейбіреулер балық аулайтын кемелерді табиғи ресурстарды өндіру немесе пайдалану орны деп санауға болады, өйткені "балық" табиғи ресурс болып табылады. Бұл ретте олар 2 – тармақтың (a) - (e) тармақшаларында "тұрақты өкілдік" ретінде белгіленген барлық орындар немесе жабдықтар шын мәнінде белгілі бір тұрақтылық дәрежесіне ие немесе "жылжымайтын мүлік" болып табылатынына қарамастан, балық аулау кемелерін әлі де табиғи ресурстарды өндіру үшін пайдаланылатын орын деп санауға болады, оны жердегі пайдалы қазбалар ғана емес түсінуге болады. Осы тұрғыдан алғанда, балық аулайтын кемелерді мұнайға немесе газға қол жеткізу үшін теңізде бұрғылау үшін қолданылатын қалқымалы бұрғылау платформасымен салыстыруға болады. Мұндай балық аулау кемелері аумақтық суларда немесе жағалау мемлекетінің ерекше экономикалық аймағында пайдаланылған кезде, мұндай кемелердің қызметі осы мемлекетте орналасқан тұрақты өкілдікті білдіреді. Алайда, бірқатар басқа мүшелердің пікірінше, кейбір елдер бұл тәсілмен келіспеуі мүмкін, өйткені ол "тұрақты өкілдік" терминін және осы тармақшаның шынайы тұжырымдамаларын тым кең түсіндіруді қамтамасыз етеді. Сондықтан, олардың пікірінше, балық аулау қызметіне қатысты осындай ұсыныс жасағысы келетін осы немесе басқа шартқа қатысушы елдер мұны оны осы бапта қамтылған тізімге жаңа дербес санат ретінде тікелей енгізу арқылы жасауы керек. Демек, осы қызметтің сипатын түсіндіру туралы мәселе уағдаласушы мемлекеттер арасындағы келіссөздер барысында шешілетін болады, мысалы, балық аулау кемесі тұрақты өкілдік бола алады деп есептейтін елдер, мысалы, осы түсініктеменің 13-тармағында сипатталған тәсілді пайдалана отырып, оны өз қалауы бойынша осы бапта нақты көрсете алады. Осылайша, осы қызметтің сипатын түсіндіру мәселесі Уағдаласушы мемлекеттер арасындағы келіссөздер барысында шешілетін болады.

### *3-тармақ*

7. Бұл тармақта ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 5-бабының 3-тармағымен салыстырғанда қызметтің неғұрлым кең ауқымы қамтылады, онда: "құрылыс алаңы не құрылыс немесе монтаждау объектісі олармен байланысты жұмыстардың ұзақтығы 12 айдан асқан жағдайда ғана тұрақты өкілдікті білдіреді" делінген. ЭЫДҰ Үлгі конвенциясында пайдаланылатын "монтаждау объектісі" терминіне қосымша Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясының 3-тармағының (a) тармақшасына "құрастыру объектісі", сондай-ақ "құрылыс алаңына, құрылыс, монтаждау немесе құрастыру объектісіне" байланысты "қадағалау қызметі" енгізілген. Тағы бір айырмашылық мынада: егер ЭЫДҰ Үлгі конвенциясында он екі ай мерзім белгіленсе, онда Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясында бұл ең төменгі мерзім алты айға дейін

қысқартылды. Ерекше жағдайларда екіжақты келіссөздер барысында алты айлық мерзім үш айға дейін, бірақ одан кем емес мерзімге қысқартылуы мүмкін. Комитет 3-тармақтың а тармақшасы "дербес" ереже болып табыла ма (сондықтан 1-тармаққа сілтеме талап етілмейді) немесе (керісінше) тек 1-тармақтың өлшемдеріне жауап беретін, бірақ бұл ретте кемінде алты ай жұмыс істеудің нақты шарттарын қанағаттандыратын құрылыс алаңдарының және т. б. тұрақты өкілдіктер бола алатыны туралы мәселеде елдердің пікірлері әр алуан болды. Алайда, Комитет құрылыс алаңы алты ай бойы болған жағдайда, ол іс жүзінде әрдайым 1-тармақтың талаптарына сай болады деп санайды. Шынында да, өзінің иелігінде құрылыс алаңы және т. б. бар және ол арқылы өз қызметін толық немесе ішінара жүзеге асыратын кәсіпорын да 1-тармақтың өлшемдеріне жауап береді.

8. Кейбір елдер 3-тармақтың (а) тармақшасының неғұрлым егжей-тегжейлі нұсқасын қолдайды, онда осы ереженің күші "мұндай объект немесе машиналарды немесе жабдықтарды сатумен байланысты осындай қызмет алты айдан аспайтын уақыт кезеңінде, ал объектіге немесе қызметке байланысты төленетін шығындар сақталатын жағдайға да қолданылады, бұл машиналардың немесе жабдықтардың сату бағасының 10 пайызынан астамын құрайды" деген жағдайға да қолданылады. Басқа елдер бұл ережені, әсіресе егер машиналарды құрылыс жұмыстарын жүзеге асыратын білікті кәсіпорын орнатпаса енгізу мүмкін емес деп санайды.

9. 5-баптың 3-тармағының (b) тармақшасында кеңес беру қызметтерін қоса алғанда, ЭЫДҰ Үлгі конвенциясына сәйкес көрсетілетін қызметтердің өзі тұрақты өкілдік құрмайтын қызметтер көрсету туралы айтылады. Көптеген дамушы елдер бұл тармақ басқару және кеңес беру қызметтерін қамтуы керек деп санайды, өйткені индустриалды дамыған елдердің кәсіпорындары дамушы елдерде осындай қызметтерді көрсетуі өте тиімді болуы мүмкін. Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясының 2011 жылы дайындалған нұсқасында Комитет 3-тармақтың (b) тармақшасының тұжырымдамасына аздап өзгеріс енгізуге уағдаласты, оны былайша өзгертті: бұрын тұжырымдалған "бірақ егер осындай сипаттағы қызмет Уағдаласушы мемлекетте тиісті қаржы жылынан басталатын немесе аяқталатын кез келген он екі айлық кезең үшін жиынтығында 183 күннен асатын кезең немесе кезеңдер ішінде (бір немесе сабақтас объект шеңберінде) жүзеге асырылса ғана" дегеннің орнына "бірақ егер осындай сипаттағы қызмет Уағдаласушы мемлекетте жиынтығында алты айдан асатын кез келген он екі ай мерзімді құрайтын кезең немесе кезеңдер ішінде (сол бір немесе сабақтас объект шеңберінде) жүзеге асырылады"

Бұл 14-баптың 1-тармағының (b) тармақшасында таңдалған тәсілге көбірек сәйкес келеді деп шешілді. 2017 жылғы қайта қаралған нұсқада Комитет жақшадағы "(сол немесе байланысты жоба үшін)" деген сөздерді алып тастап, (b) тармақшаға қосымша өзгеріс енгізді. Бұл өзгеріс төмендегі 12 тармақта толығырақ қарастырылады.

10. Бірнеше дамушы елдер 3-тармақтың (а) және (b) тармақшаларында алты ай (немесе 183 күн) мерзімге шектеулер қоюға мүлдем қарсы. Бұған олардың екі негізгі себебі бар: біріншіден, олар заманауи технологиялардың арқасында құрылыс, құрастыру және ұқсас жұмыстар өте қысқа болуы мүмкін, бірақ сонымен бірге мұндай қызметті жүзеге асыратын кәсіпорынға айтарлықтай пайда әкелетіндіктен, олар шетелдік персонал жұмыс істейтін кезеңге сенімді бастапқы мемлекетте орналасқан, олардың кіріске салық салу құқығымен ешқандай байланысы жоқ (17-бапқа сәйкес әртістер мен спортшылар сияқты). Басқа дамушы елдер уақытша шектеуге қарсы, өйткені шетелдік кәсіпорындар мұндай шектеуді көз мемлекеттерінің аумағында салық салуды болдырмайтын жасанды тетіктер жасау үшін пайдалана алады. Алайда, екіжақты шарттардың мақсаты халықаралық сауданы, инвестицияларды және дамуды ынталандыру болып табылады және мерзім бойынша шектеулер белгілеу идеясы (және жалпы тұрақты өкілдікке қатысты уақыт шектеулерін белгілеу) кәсіпорындарды басқа мемлекетте дайындық немесе көмекші операцияларды жүзеге асыруға ынталандыру болып табылады, ол кәсіпорындар осы мемлекет тарапынан дереу салық салуға ұшырамай, кейінгі кезеңде қызметтің неғұрлым тұрақты сипаты мен кеңеюіне жәрдемдесетін болады.

11. Осыған байланысты ЭЫДҰ-ның 2017 жылғы үлгілік түсініктемесінде (төртбұрышты жақшада екі модельде әртүрлі уақыт кезеңдерін ескеретін өзгерістер келтірілген) былай деп атап өтіледі:

51. [Алты] айлық мерзім әрбір жеке алаңға немесе әрбір объектіге қатысты қолданылады. Алаңның немесе объектінің болу ұзақтығын айқындау кезінде тиісті мердігердің бұрын онымен мүлдем байланысты емес басқа алаңдарда немесе объектілерде жұмсаған уақытын назарға алмау керек. Құрылыс алаңы коммерциялық және географиялық тұрғыдан алғанда біртұтас тұтастық болған жағдайда, бірнеше келісімшарттар негізінде жасалған болса да, біртұтас тұтастық деп саналуы тиіс. Егер бұл ереже сақталса, құрылыс алаңы бірнеше адам (мысалы, бірқатар үйлерге) тапсырыс берген болса да, ол біртұтас тұтастықты білдіреді.

52. [Алты] айлық шекті мерзім теріс пайдалануға мүмкіндік береді: кәсіпорындар (негізінен континенттік қайраңда жұмыс істейтін немесе континенттік қайраңды барлау мен игеруге байланысты қызметпен айналысатын мердігерлер немесе қосалқы мердігерлер) келісімшарттарын бірнеше бөлікке бөлген жағдайлар болды, олардың әрқайсысы [алты] айдан аз кезеңді қамтыды және соған қарамастан бір және сол топқа тиесілі жеке компанияға жатқызылды. Мұндай теріс пайдаланулар, жағдайларға байланысты, салық төлеуден жалтаруға қарсы заңнамалық немесе сот ережелерін қолдануға жататындығынан басқа, бұл теріс пайдаланулар 29-баптың 9-тармағындағы теріс пайдалануларға қарсы ережені қолдану арқылы да жойылуы мүмкін, бұл 29-бапқа түсініктемелердің [182] тармағының J [және N] мысалында көрсетілген. Дегенмен, кейбір мемлекеттер мұндай теріс пайдалануларды тікелей шешуді қалауы мүмкін.



Бұдан басқа, 29-баптың 9-тармағын өз шарттарына енгізбеген мемлекеттер шарттарды бөлшектеуге қатысты қосымша ережені енгізуі тиіс. Бұл позицияны, мысалы, келесідей тұжырымдауға болады:

Тек 3-тармақта айтылған [алты айлық] кезеңнен асып кеткенін анықтау үшін,

а) егер бір Уағдаласушы мемлекеттің кәсіпорны екінші Уағдаласушы мемлекетте құрылыс алаңы не құрылыс [құрастыру] немесе монтаждау объектісі [немесе осыған байланысты қадағалау қызметі] болып табылатын жерде қызметті жүзеге асырса және бұл қызмет жиынтығында 30 күннен аспайтын бір немесе [алты] айдан аспайтын бірнеше уақыт кезеңі ішінде жүзеге асырылады, және

б) байланысты қызмет түрлері бір құрылыс алаңында не құрылыс, [құрастыру] немесе монтаждау объектісінде [немесе оларға байланысты қадағалау қызметінде] әрқайсысы 30 күннен асатын әр түрлі уақыт кезеңдерінде, бірінші аталған кәсіпорынмен тығыз байланысты бір немесе бірнеше кәсіпорындармен жүзеге асырылады,

бұл әр түрлі уақыт кезеңдері бірінші аталған кәсіпорын осы құрылыс алаңында немесе құрылыс, [құрастыру] немесе монтаждау қондырғысында [немесе осыған байланысты қадағалау қызметінде] қызмет еткен уақыт кезеңіне қосылады.

Жоғарыда аталған ережеде қолданылатын "тығыз байланысты кәсіпорындар" ұғымы баптың [9] 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. Болуы мүмкін факторлар әсіресе осы мақсат үшін маңызды, ол мыналарды қамтиды:

— әр түрлі қызмет түрлерін қамтитын келісімшарттар бір адаммен немесе онымен байланысты адамдармен жасалды ма;

— тұлғамен қосымша шарттар жасасу осы тұлғамен немесе онымен байланысты тұлғалармен жасалған алдыңғы шарттың қисынды салдары болып табыла ма;

— егер салықтық жоспарлау ескерілмесе, бұл қызмет түрлері бір шартпен қамтылған ба;

— әр түрлі келісімшарттар бойынша орындалатын жұмыстардың сипаты бірдей ме, әлде ұқсас па;

— сол қызметкерлер әртүрлі келісімшарттар бойынша қызмет атқара ма

Комитет мұндай теріс пайдалануларға қарсы күрес жөніндегі шаралар 5-баптың 3-тармағының (b) тармақшасымен реттелетін жағдайларда тең дәрежеде қолданылатын болады деп атап көрсетеді. ЭЫДҰ түсініктемесінің 52-тармағында көзделген шарттарды ұсақтауға қарсы ереже (b) тармақшасында көзделген теріс пайдалануларға қарсы іс-қимыл жасау үшін өзгертілуі мүмкін. Тағы бір мүмкіндік - (b) тармақшасынан кейін бірден келесі мәтінді қосу, ол Чили мен Жапония арасындағы 2016 жылғы шарттағы ұқсас ережеге негізделген, бірақ ЭЫДҰ ережесінде қамтылған кәсіпорындар туралы тығыз байланысты тұжырымдаманы қолданады:

(А) және (б) тармақшаларына сәйкес қызметтің ұзақтығы осы Уағдаласушы мемлекеттегі осындай тығыз байланысты кәсіпорынның қызметі осы Уағдаласушы мемлекетте оның тығыз байланысты кәсіпорындары жүзеге асыратын қызметпен байланысты болған жағдайда, Уағдаласушы мемлекетте қызметті тығыз байланысты кәсіпорындар жүзеге асыратын кезеңдерді жинақтау жолымен айқындалады. Екі немесе одан да көп тығыз байланысты кәсіпорындар бір мезгілде қызметті жүзеге асыратын кезең қызмет ұзақтығын айқындау мақсаттары үшін бір рет қана есептеледі.

ЭЫДҰ-ның 2014 жылғы Үлгі конвенциясына түсініктеме мынадай тиісті үзінділерді қамтиды:

19. Сайт 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. Жалпы алғанда, сайт жұмысты аяқтағанға немесе түпкілікті тоқтатқанға дейін жұмыс істейді. Жұмысты уақытша тоқтата тұруды алаңның жұмысын тоқтату деп санауға болмайды. Сайттың 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 [тамызда] тоқтатып, оларды 1 [қазанда] жалғастырып, келесі жылдың 1 [қаңтарында] жол құрылысын аяқтаса, онда оның құрылыс алаңы тұрақты өкілдік болып саналады, өйткені жұмыс басталған күн және олардың соңғы аяқталу күні арасында (1 мамыр) (келесі жылдың 1 [қаңтары]) [сегіз] ай өтті. Егер бүкіл объектіні сатуды 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 мердігердің объектіні салуға жұмсаған уақыты ретінде есептелуге тиіс. Қосалқы мердігердің өзі сайтта тұрақты өкілдікке ие, егер оның қызмет ету мерзімінің ұзақтығы [алты] айдан асса.

Комитет ЭЫДҰ түсініктемесінің осы тармағының алдындағы соңғы ережесінде қамтылған объектінің "бөліктеріне" нұсқау объектінің барлық бөліктерін қосалқы мердігерлік шарттармен беретін кәсіпорынның қабылдаушы мемлекетте ешқашан тұрақты өкілдігі бола алмайтындығын білдіретіндей түсінілмеуге тиіс деп пайымдайды.

ЭЫДҰ-ның 2014 жылғы Үлгі конвенциясына түсініктеме былайша жалғасады:

19.1 Қаржылық ашық серіктестіктер жағдайында [алты] айлық критерий серіктестік деңгейінде өзінің қызметіне қатысты қолданылады. Егер серіктестіктің осы серіктестері мен қызметкерлерінің алаңда өткізген уақыты [алты] айдан асса, онда бұл жағдайда серіктестік басқаратын кәсіпорын тұрақты өкілдік болып саналады. Осылайша, серіктестік алған кәсіпорын пайдасының әрбір жолдастарына келетін үлесіне салық

салу мақсаттары үшін серіктестердің әрқайсысы алаңда қанша уақыт өткізгеніне қарамастан тұрақты өкілдікке ие болады деп есептеледі.

20. 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, теңіз платформасы сияқты ірі құрылымның бөліктері ел аумағындағы әртүрлі нүктелерде жиналып, түпкілікті орнату үшін сол елдің аумағындағы басқа нүктеге тасымалданатын жағдайларда, бұл жұмыс бірыңғай объектінің бөлігі болып саналады. Мұндай жағдайда [алты] 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 [алты] айдан асатын болса, бұл объектіні тұрақты өкілдік деп санаған жөн.

12. 2017 жылғы жаңартуға дейін БҰҰ Моделі (b) тармақшасында "(сол немесе байланысты жоба үшін)" деген сөздерді қамтыды. Бұл тұжырымдама алынып тасталды, өйткені "жобаны" шектеу оңай басқарылды және салық органдары үшін фактілерді түсіндіру мен анықтаудың күрделі мәселелерін тудырды, бұл дамушы елдер үшін қажетсіз әкімшілік ауыртпалық болып табылады. Сонымен қатар, саясат тұрғысынан, егер бейрезидент елде 183 күннен астам қызмет көрсетсе, бейрезиденттің осы елдің коммерциялық өміріне қатысуы қызметтер бір жоба немесе бірнеше жоба шеңберінде көрсетілетініне қарамастан, осы қызметтерден түсетін кіріске салық салуды анық ақтайды. Резидент емеестің бастапқы мемлекет экономикасына қатысу дәрежесі жобалардың санына қарамастан бірдей болады. Салық төлеушілерге әр нақты жоба негізінде өз жұмысшылары мен тәуелсіз мердігерлердің қызметін бақылау оңайырақ деп айтылады. Кәсіпорындарға, тіпті көптеген жобалары бар ірі кәсіпорындарға, олардың қызметкерлері мен тәуелсіз мердігерлері жұмыс істейтін елдердің есебін жүргізу талабы қойылады - әсіресе технологиялық прогреске байланысты тым ауыр немесе негізсіз болып көрінбейді.

Алайда, бір-бірімен байланысты емес жобалардың қосылуына байланысты белгісіздікке және мысалы, 95 күндік бір жобаға ие кәсіпорын мен әрқайсысы бірінен соң бірі 95 күндік екі байланыссыз жобаға ие басқа кәсіпорын арасында пайда болатын жағымсыз айырмашылыққа алаңдайтын елдер 3-тармақтың (b) тармақшасына "(сол немесе байланысты жоба үшін)" деген сөздерді қосуы мүмкін.

12.1 Комитет тұтастай алғанда 3(b) тармақшаның қолданылу аясын кеңейту белгілі бір жағдайларда техникалық қызметтер үшін төлемге қатысты 12a-баптың орнына қайта қаралған ереже қолданылатынын білдіретінін атап өтті.

13. Егер мемлекеттер өздерінің аумақтық суларында балық аулау кемелерін тұрақты өкілдік ретінде қарастырғысы келсе (жоғарыдағы 6-тармақты қараңыз), олар 3-

тармаққа тиісті ережені қоса алады, ол, мысалы, белгілі бір деңгейден жоғары немесе басқа критерий негізінде ғана қолданылуы мүмкін.

14. Егер 3-тармаққа сәйкес тұрақты өкілдік бар деп есептелсе, онда көз мемлекетінде осы тұрақты өкілдік арқылы жүзеге асырылатын қызметке қатысты пайдаға ғана салық салынады.

15. ЭЫДҰ-ның 2010 жылғы үлгілік түсініктемесінен төменде келтірілген үзінділердің Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясының 5-бабы 3-тармағының (а) тармақшасына қатысы бар, дегенмен, атап айтқанда, ЭЫДҰ Үлгі конвенциясын және Біріккен Ұлттар Ұйымының алты ай мерзімді Үлгі конвенциясын емес, Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясындағы "құрастыру объектісіне" сілтемені есте ұстаған жөн:

16. Осы тармақта құрылыс алаңы немесе құрылыс немесе монтаждау объектісі ұзақтығы он екі айдан асқан жағдайда ғана тұрақты өкілдік болып табылатыны тікелей көзделеді. Осы шартқа сәйкес келмейтін осы объектілердің кез-келгені, мысалы, құрылыс қызметімен байланысты 2-тармақтың мағынасы бойынша кеңсе немесе шеберхана болса да, тұрақты өкілдік құрмайды. Алайда, егер мұндай кеңсе немесе шеберхана бірқатар құрылыс жобалары үшін пайдаланылса және оларда жүзеге асырылатын қызмет 4-тармақта айтылғандардан асып кетсе, егер жобалардың ешқайсысы он екі айдан астам уақытқа созылатын құрылыс алаңымен немесе құрылыс немесе монтаж жобасымен байланысты болмаса да, осы баптың шарттары орындалатын болса, олар тұрақты өкілдік болып саналады. Бұл жағдайда шеберхананың немесе кеңсенің жағдайы осы объектілерден немесе жобалардан өзгеше болады, олардың ешқайсысы тұрақты өкілдікті білдірмейді және тұрақты өкілдікке тек осы кеңсе немесе шеберхана атқаратын функциялармен және өзіне қабылданған тәуекелдермен тиісті түрде байланысты пайда болуын қамтамасыз ету маңызды. Бұл әртүрлі құрылыс алаңдарына қатысты орындалатын функцияларға және қабылданған тәуекелдерге қатысты пайданы қамтуы мүмкін, бірақ бұл функциялар мен тәуекелдер кеңсеге тиісті дәрежеде ғана жатқызылады.

17. "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 драгингнеттеуді де 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. Осы тармақтың мәтінін соңғы ережені нақты көрсету үшін өзгерткісі келетін мемлекеттер мұны өздерінің екіжақты шарттарында жасай алады.

#### *14-бапты алып тастағысы келетін елдер үшін балама мәтін*

15.1 Кейбір елдер 14-бапты алып тастау керек және ол реттейтін мәселелерді 5 және 7-баптарда қарастыру керек деген пікірде. Мұндай пікірді ұстанатын елдер көбінесе олардың пікірінше, 14-баптағы "тұрақты база" ұғымы белгісіздіктен зардап шегеді және 14-бапта реттелетін салық салу саласындағы құқықтарды "тұрақты өкілдік" ұғымының анықтамасына қосуға болады деп санайды. Бұл тәсіл ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 5 бабына түсініктемеде былайша бекітілген:

1. 2000 жылға дейін кәсіптік қызметтер көрсеткені немесе тәуелсіз сипаттағы қызметтің басқа түрлерін жүзеге асырғаны үшін кіріс жеке баппен, яғни 14-баппен реттелді. Бұл баптың ережелері кәсіпорынның пайдасын реттейтін ережелерге ұқсас болды, бірақ бұл бапта "тұрақты өкілдік" ұғымы емес, "тұрақты база" ұғымы қолданылды, өйткені бастапқыда бірінші ұғым коммерциялық және өндірістік қызмет үшін сақталуы керек деп есептелді. 2000 жылы 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 кірістер мен салықтарды есептеу әдістері арасында ешқандай айырмашылық болмауы керек екендігінің көрінісі болды. Осылайша, 14-бапты алып тастау бұрын тұрақты база деп саналғанның бәрі енді қызметтің тұрақты өкілдігінің анықтамасына түсе бастағанын білдірді.

15.2 Көптеген елдер мұндай пікірмен келіспейді және келтірілген дәлелдер 14-бапты алып тастауды негіздеу үшін жеткілікті деп санамайды. Сонымен қатар, кейбір елдер "тұрақты база" (14-бап) және "тұрақты өкілдік" (5-бап) ұғымдарының мағынасы әртүрлі деп санайды. Осы айырмашылықтарға байланысты 14-бапты алып тастау және оның ережелерін 5 және 7-баптарға көшіру іс жүзінде салық салу саласындағы дереккөз мемлекетінің құқықтарының шектелуіне әкеледі немесе, ең болмағанда, әкелуі мүмкін. Бірыңғай ережені әзірлеу жолымен еңсерілмейтін осы мәселедегі келіспеушіліктерді ескере отырып, Комитет Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясында 14-бапты сақтауға қаулы етті, бірақ бұл ретте осы бапқа түсініктемеде 14-бапты алып тастағысы келетін елдер үшін баламалы тұжырым ұсынуды ұсынды.

15.3 Бұл балама нұсқа ЭЫДҰ-ның Үлгі конвенциясында көзделгеннен ерекшеленеді, оны дайындау кезінде ЭЫДҰ-ның 2000 жылы жарияланған 14-бабы бойынша баяндамасының қорытындылары ескерілді.<sup>24</sup> Бұл баяндамада ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының (және екіжақты шарттардың) баптарына белгілі бір өзгерістер енгізу, сондай-ақ түсініктемелерге тиісті өзгерістер енгізу ұсынылды. 14-бапты алып тастайтын елдердің көпшілігі ЭЫДҰ баяндамасында аталған себептер бойынша осы қадамға баратындықтан және ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының ұсынымдарын орындауы мүмкін болғандықтан, осы баяндамада ұсынылған өзгертілген баптар қазіргі уақытта ЭЫДҰ Үлгі конвенциясында келтірілгендей, ЭЫДҰ Үлгі конвенциясында төменде, 14-баптың ықтимал алып тасталуы талданатын төмендегі тармақтарда қаралады. Осы тәсіл

мен төменде баяндалған баламалы тұжырымның арасындағы айырмашылықтар Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясының 14-бабының ЭЫДҰ Үлгі конвенциясында бұрын көрсетілгендей түрдегі 14-бабынан тиісті айырмашылықтарына байланысты.

---

24

Issues Related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention. ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының R (16)-

1 бетіндегі толық нұсқасының II томында жаңғыртылды.

15.4 14-бапты алып тастау кейбір елдер пайдалана алатын нұсқалардың бірі ретінде ғана берілетіндіктен, мұндай тәсілді таңдаудың салдарын талқылаудың барлығы 5 — бапқа түсініктемеде қарастырылады, оның ішінде 14 — бапты алып тастауға байланысты бірқатар өзгерістер енгізу мүмкіндігі - және көп жағдайда қажеттілік - "тәуелсіз мердігерлердің қызметтеріне" және "тұрақты базаларға" сілтемелерді міндетті түрде жою және неғұрлым айқындықты қамтамасыз ету үшін "жалдамалы еңбек тұлғаларының қызметтеріне" сілтемелерді ықтимал алып тастау мәселелері қаралады.

14 және 5-баптардағы өзгерістер

14-бапты алып тастау ұсынылады. 5-баптың 3-тармағының (b) тармақшасы келесідей тұжырымдау ұсынылады:

(c) осы мақсат үшін кәсіпорын жалдайтын қызметкерлердің немесе өзге де персоналдың көмегімен кәсіпорынның консультациялық қызметтерді қоса алғанда, бірақ егер осындай сипаттағы қызмет Уағдаласушы мемлекетте жиынтығында 183 күннен асатын кезең ішінде тиісті қаржы жылында басталатын немесе аяқталатын кез келген он екі айлық кезең ішінде жалғасатын болса ғана қызметтер көрсету;

15.5 Бұл нұсқаның 1999 жылғы Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясында пайда болатын тармақшадан айырмашылығы шамалы және мыналарды қамтиды: (i) "қызметтер көрсету" деген сөздерден кейін "консультациялық қызметтерді қоса алғанда" деген сөздерді алып тастау, бұл тұжырым қажет емес және тек шатасулар әкеледі, өйткені мұндай қызметтер салаға қатысты екені анық осы бапты қолдану; (ii) алты айлық кезенді 9-тармақта айтылғандай 183 күнмен ауыстыру; және (iii) тармақшаның соңындағы нүктені үтірмен ауыстыру және с тармақшасын қосу. 2017 жылы Комитет (b) тармақшасынан жақшадағы сөздерді алып тастады: "(сол немесе байланысты жоба үшін)". Бұл туындауы мүмкін белгісіздікке алаңдайтын елдер бұл мәтінді қосуды жалғастыра алады.

15.6 Сондай-ақ, 3-тармаққа келесі жаңа тармақшаны (c) қосу ұсынылады:

c) жеке тұлғаға қатысты Уағдаласушы мемлекетте осы жеке тұлғаның қызметтер көрсетуі, бірақ егер оның тиісті қаржы жылында басталатын немесе аяқталатын кез келген он екі айлық кезең ішінде осы мемлекетте болу мерзімі немесе мерзімдері жиынтығында 183 күннен артық болған жағдайда ғана.

15.7 (с) тармақшаның мақсаты бұрын 14-бапта реттелген барлық жағдайларға 5 және 7-баптардың қолданысын тарату болып табылады. Тұжырымдама Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясының 14-бабын алып тастау осы Үлгілік Конвенцияның 14-бабы 1-тармағының (b) тармақшасында 14-бапты осы Үлгі конвенциясынан алып тастау туралы шешім қабылданған сәтте ЭЫДҰ Үлгі конвенциясында сәйкестік болмаған "жеке қатысу күндері" критерийінің жойылуына әкеп соқтыратынын көрсетеді.

15.8 14-баптың 1-тармағының қазіргі (b) тармақшасының ережелерін 5-бапқа инкорпорациялауға арналған (с) тармақшасында осы тармақшаның қолданылу аясы тек жеке тұлғаларға ғана қатысты екендігі айқын көрсетілгенін атап өткен жөн. Осыған байланысты ұсынылатын мәтін 14-бапқа түсініктеменің 9-тармағында баяндалған түсіндірмеге сәйкес келеді, онда, 14-бап тек жеке тұлғаларға қатысты қолданылады және бұл ережені одан да айқын көрсетеді. Комитет кейбір елдер бұл көзқараспен келіспейтінін және 14-бап бойынша келіссөздер жүргізу кезінде бұл мәселені түсіндіру керек екенін атап өтті.

15.9 Сондай-ақ, 5-бапқа 14-баптың 1-тармағының (b) тармақшасының соңғы бөлігі кірмегенін атап өткен жөн: ("...бұл жағдайда осы басқа мемлекетте осы мемлекеттегі қызметінен алынған кірістің бір бөлігіне ғана салық салынуы мүмкін"). Мұның себебі, 7-бапта салықтардың пайдасын жатқызудың өз ережелері қарастырылған, оған сәйкес көп жағдайда тұрақты өкілдік орналасқан мемлекет кәсіпорынның пайдасына көрсетілген тұрақты өкілдікке (яғни, 3) тармақтың (с) тармақшасында физикалық қатысуға) қатысты көлемде ғана салық салынуы мүмкін. 7-бапта көзделген "шектеулі тарту күші" қағидасы екіжақты шарттарда бекітілетін жағдайлардың салыстырмалы түрде аз санында тұрақты өкілдік әрекет ететін мемлекет физикалық қатысып отырған тұрақты өкілдік арқылы жүзеге асырылатын қызметпен бірдей немесе ұқсас сипаттағы басқа да коммерциялық қызметке салық салынуы мүмкін, оны тұрақты өкілдіктің әртүрлі нысандары үшін бірыңғай режимді қамтамасыз ету ретінде негіздеуге болады. Мемлекеттер 7-бапта бекітілген "шектеулі тарту күші" қағидасын қолдануға уағдаласатын және бір мезгілде 14-бапты алып тастайтын, бірақ бұл ретте 14-баптың 1-тармағының (b) тармақшасымен бұрын реттелетін жағдайларға "шектеулі тарту күші" қағидасын қолданғысы келмейтін жағдайларда мұндай қағиданың 3 - тармақтың (с) тармақшасымен реттелетін жағдайларға қолданылуының не екенін тікелей көздеуге болады.

Басқа баптардағы тиісті өзгерістер

15.10 10 3-баптың 1 - тармағында (с)–(f) тармақшаларының нөмірленуін (d)–(g) етіп өзгерту және мынадай жаңа (с) және (h) тармақшаларды қосу қажет:

(с) "кәсіпорын" термині кәсіпкерлік қызметтің кез келген түрімен айналысуға қолданылады;

(h) "кәсіпкерлік қызмет" термині кәсіби қызмет көрсетуді немесе тәуелсіз сипаттағы қызметтің басқа түрлерін жүзеге асыруды қамтиды.

15.11 Мұндай өзгерістерді енгізу үшін негіздеме ЭЫДҰ конвенциясының 3-бабына түсініктеменің 4 және 10.2-тармақтарында сипатталады:

4. Кәсіпорын шеңберінде қандай да бір қызмет түрі жүзеге асырыла ма, әлде дербес кәсіпорын болып санала ма деген мәселе Уағдаласушы мемлекеттердің ішкі заңнамасының ережелеріне сәйкес әрқашан түсіндіріледі. Сондықтан, осы мақалада "кәсіпорын" терминінің толық анықтамасын жасауға әрекет жасалмады. Сонымен қатар, онда "кәсіпорын" термині кәсіпкерлік қызметтің кез - келген түрімен айналысуға қолданылады. "Кәсіпкерлік қызмет" терминінің анықтамасында бұған кәсіби қызметтер көрсету және тәуелсіз сипаттағы қызметтің басқа түрлерін жүзеге асыру да кіретіні анық көрсетілгендіктен, бұл ереже кәсіби қызметтер көрсету немесе тәуелсіз сипаттағы қызметтің басқа түрлерін жүзеге асыру осы терминнің ішкі заңнамаға сәйкес қалай түсінілетініне қарамастан, кәсіпорын ретінде қарастырылуы керек екенін түсіндіреді. Мұндай түсіндіруді қажетсіз деп санайтын мемлекеттер өз қалауы бойынша "кәсіпорын" терминінің анықтамасын өздерінің екіжақты шарттарынан алып тастай алады.

10.2 Конвенцияда "кәсіпкерлік қызмет" терминінің толық анықтамасы жоқ, ол 2-тармаққа сәйкес конвенцияны қолданатын мемлекеттің ішкі заңнамасында қалай түсінілетініне тұтастай сәйкес келуі керек. Алайда, h) тармақшасында бұл термин кәсіби қызметтер көрсетуді және тәуелсіз сипаттағы қызметтің басқа түрлерін жүзеге асыруды қамтитыны анық көзделеді. Бұл ереже 2000 жылы тәуелсіз мердігерлердің қызметтерін реттейтін 14 - бапты Конвенциядан шығарумен қатар қосылды. "Кәсіпкерлік қызмет" терминінің бұрын 14-баппен реттелетін қызмет түрлеріне таралуын қамтамасыз етуге арналған бұл қосымшаның мақсаты ішкі заңнамасы осындай қызмет көрсетуді немесе осындай қызмет түрлерін жүзеге асыруды кәсіпкерлік қызмет ретінде қарастыруға жол бермейтін мемлекеттер үшін "кәсіпкерлік қызмет" терминін шектеулі түсіндіруге жол бермеу болды, "кәсіпкерлік қызмет" ұғымынан кәсіби қызмет көрсетуді немесе тәуелсіз сипаттағы қызметтің басқа түрлерін жүзеге асыруды алып тастай алмады. Жағдай басқаша болатын Уағдаласушы мемлекеттер бұл ұйғарымды алып тастау туралы екіжақты негізде өз қалауы бойынша уағдаласа алады.

15.12 Тәуелсіз мердігерлердің қызметтеріне нұсқауды алып тастап, 6-баптың 4-тармағының мәтінін өзгерту қажет:

4. 1 және 3-тармақтардың ережелері кәсіпорынның жылжымайтын мүлкінен түсетін кірістерге және тәуелсіз мердігерлердің қызметтерін көрсету үшін пайдаланылатын жылжымайтын мүліктен түсетін кіріске қатысты да қолданылады.

15.13 10-баптың 4-тармағына мынадай түзетулер енгізу қажет:

4. Егер Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резиденті болып табылатын дивидендтердің меншік иесі-бенефициары резиденті дивидендтер төлейтін компания



болып табылатын екінші Уағдаласушы мемлекетте ондағы тұрақты өкілдік арқылы кәсіпкерлік қызметпен айналысса немесе осы екінші мемлекетте ондағы тұрақты базасы бар тәуелсіз мердігердің қызметтерін көрсетсе, ал холдингке қатысты 1 және 2-тармақтардың ережелері қолданылмайды, оған қатысты дивидендтер төленетіні іс жүзінде осындай тұрақты өкілдікпен немесе осындай тұрақты базамен байланысты. Мұндай жағдайда мән жайларға байланысты 7 баптың немесе 14 баптың ережелері қолданылады

15.14 10-баптың 5-тармағына мынадай түзетулер енгізу қажет:

5. Егер Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резиденті болып табылатын компания екінші Уағдаласушы мемлекеттен пайда немесе кіріс алса, онда мұндай дивидендтер осы екінші мемлекеттің резидентіне төленетін немесе оған қатысты дивидендтер төленетін холдинг іс жүзінде осы басқа мемлекетте орналасқан тұрақты өкілдікпен немесе тұрақты базамен байланысты болған жағдайларды қоспағанда, бұл басқа мемлекет компания төлейтін дивидендтерге қандай да бір салық сала алмайды немесе тіпті егер төленетін дивидендтер немесе бөлінбеген пайда толығымен немесе ішінара осы басқа мемлекетте туындаған пайдадан немесе кірістерден тұрса да, компанияның бөлінбеген пайдасына бөлінбеген пайдаға салынатын салық сала алмайды.

15.15 11-баптың 4-тармағына мынадай түзетулер енгізу қажет:

4. Егер меншік иесі — Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резиденті болып табылатын проценттердің бенефициары проценттер пайда болатын екінші Уағдаласушы мемлекетте кәсіпкерлік қызметпен ондағы тұрақты өкілдік арқылы айналысады немесе осы екінші мемлекетте онда тұрақты базасы бар тәуелсіз мердігердің қызметтерін көрсетеді, ал проценттер төленетін борыштық міндеттеме іс жүзінде: а) осындай тұрақты өкілдікпен немесе осындай тұрақты базамен немесе б) 7-баптың 1-тармағының тармақшасында көрсетілген кәсіпкерлік қызметпен байланысты болса 1 және 2-тармақтардың ережелері қолданылмайды. Мұндай жағдайларда мән жайларға байланысты 7 баптың немесе 14 баптың ережелері қолданылады

15.16 11-баптың 5-тармағына мынадай түзетулер енгізу қажет:

4. Егер төлеуші осы мемлекеттің резиденті болып табылса, пайыздар Уағдаласушы мемлекетте туындайтын болып есептеледі. Алайда, егер пайыздарды төлейтін тұлға, ол Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатынына немесе табылмайтынына қарамастан, Уағдаласушы мемлекетте пайыздар төленетін берешектің себебі болған тұрақты өкілдігі немесе тұрақты базасы болса және бұл пайыздар осындай тұрақты өкілдік немесе осындай тұрақты база есебінен төленсе, онда бұл пайыздар онда тұрақты өкілдігі немесе тұрақты базасы бар мемлекетте туындайтын болып есептеледі

15.17 12-баптың 4-тармағына мынадай түзетулер енгізу қажет:

5. Егер Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резиденті болып табылатын роялтидің меншік иесі - бенефициары роялти пайда болатын екінші Уағдаласушы мемлекетте өзінің тұрақты өкілдігі арқылы кәсіпкерлік қызметпен айналысса немесе осы екінші

мемлекетте ондағы тұрақты базасы бар тәуелсіз мердігердің қызметтерін көрсетсе, ал оған қатысты роялти төленетін құқығы немесе мүлкі іс жүзінде: (а) осындай тұрақты өкілдікпен немесе осындай тұрақты базамен немесе (b) 7-баптың 1-тармағының с тармақшасында аталған кәсіпкерлік қызметпен байланысты болса, 1 және 2-тармақтардың ережелері қолданылмайды. Мұндай жағдайларда мән-жайларға байланысты 7-баптың немесе 14-баптың ережелері қолданылады.

15.18 12-баптың 5-тармағына мынадай түзетулер енгізу қажет:

4. Егер төлеуші осы мемлекеттің резиденті болып табылса, роялти Уағдаласушы мемлекетте туындайтын болып есептеледі. Алайда, егер роялти төлейтін тұлғаның Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатынына немесе табылмайтынына қарамастан, Уағдаласушы мемлекетте роялти төлеу туралы міндеттемелердің туындауына себеп болған тұрақты өкілдігі немесе тұрақты базасы болса және бұл роялти осындай тұрақты өкілдік немесе осындай тұрақты база есебінен төленсе, онда бұл роялти онда тұрақты өкілдігі немесе тұрақты базасы бар мемлекетте туындайтын болып есептеледі.

15.19 13-баптың 2-тармағына мынадай түзетулер енгізу қажет:

2. Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің кәсіпорны екінші Уағдаласушы мемлекеттегі тұрақты өкілдікке тиесілі кәсіпорын мүлкінің бір бөлігін құрайтын жылжымалы мүлікті немесе Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резидентіне тәуелсіз мердігердің қызметтерін көрсету үшін басқа Уағдаласушы мемлекетте берілген тұрақты базасына жататын жылжымалы мүлікті иеліктен шығарудан түсетін өсімге осындай тұрақты өкілдікті (жеке немесе бүкіл кәсіпорынмен бірге) немесе осындай тұрақты базаны қоса алғанда, осы басқа мемлекетте салық салынуы мүмкін.

15.20 14-баптың күшін жою кезінде елдердің келісімге келуіне байланысты келесі баптардың қайта нөмірленуі керек пе, жоқ па, соған байланысты болады, бірақ әдеттегі қолданылатын тәжірибеге сәйкес бұл баптар қайта нөмірленеді немесе 14-бап ретінде қандай да бір қосымша бап тағайындалады.

15.21 Елдер ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 2000 жылғы редакциясында және ЭЫДҰ үлгілік конвенцияларының кейінгі редакциясында көзделгендей, 15-баптың атауын мыналарға ауыстыруды қалауы мүмкін: "ЖАЛДАМАЛЫ ЕҢБЕК АДАМДАРЫНЫҢ ҚЫЗМЕТТЕРІН ЖАЛДАУ ЖӨНІНДЕГІ ЖҰМЫСТАН ТҮСЕТІН КІРІС". Бұл өзгеріс егер 14-баптың күші жойылса, онда әдеттегі жағдайда бұл күшін жою тәуелсіз мердігерлер мен жалдамалы еңбек адамдарының қызметтері ұғымдарын пайдаланудан бас тарту туралы саналы шешімді және 15-баптың тек жалдау бойынша жұмыс істейтін адамдар көрсететін қызметтерге қатысты екендігімен келісуді білдіреді, бұл ретте қызметтер көрсетудің кез келген басқа да түрлері 7-бапта немесе арнайы баптарда, атап айтқанда 16-бапта немесе 17-бапта қарастырылады.

15.22 15-баптың 2-тармағының (с) тармақшасына "тұрақты база" ұғымына сілтемелерді жойып, мынадай түзетулер енгізу қажет:

(с) сыйақы жұмыс берушінің басқа мемлекеттегі тұрақты өкілдігі немесе тұрақты базасы есебінен төленбейді.

15.23 17-бапқа күші жойылған 14-бапқа сілтемелерді жою және 7-бапқа сілтемелерді қосу үшін мынадай түзетулер енгізу қажет:

(а) 17-баптың 1-тармағын келесідей түзету:

1. 14, 7 және 15-баптардың ережелеріне қарамастан, Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резиденті орындаушылық өнердің кәсіби өкілі, мысалы, театр, кино, радио немесе теледидар әртісі, музыкант немесе спортшы ретінде екінші Уағдаласушы мемлекетте жүзеге асырылатын тиісті сападағы өзінің жеке қызметінен алатын кірістерге осы екінші мемлекетте салық салынуы мүмкін.

(b) 17-баптың 2-тармағын былайша түзету:

2. Егер орындаушылық өнердің кәсіби өкілі немесе спортшы өзінің тиісті сапасында жүзеге асыратын жеке қызметтен түсетін кірісті өзі емес, басқа адам алса, онда 7 14 және 15-баптардың ережелеріне қарамастан, мұндай кіріске орындаушылық өнердің кәсіби өкілінің немесе спортшының қызметі жүзеге асырылатын Уағдаласушы мемлекетте салық салынуы мүмкін.

15.24 21-баптың 2-тармағына мынадай түзетулер енгізу қажет:

2. Егер кірісті алушы Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резиденті бола отырып, екінші Уағдаласушы мемлекетте өзінің тұрақты өкілдігі арқылы кәсіпкерлік қызметпен айналысса немесе осы екінші мемлекетте онда тұрақты базасы бар тәуелсіз мердігердің қызметтерін көрсетсе, ал оған қатысты кіріс төленетін құқық немесе мүлік, іс жүзінде осындай тұрақты өкілдікпен немесе осындай тұрақты базамен байланысты болса, 1-тармақтың ережелері 6-баптың 2-тармағында айқындалғандай, жылжымайтын мүліктен түсетін кірістен басқа кіріске қатысты қолданылмайды. Бұл жағдайда мән-жайларға байланысты 7-баптың немесе 14-баптың ережелері қолданылады.

15.25 22-баптың 2-тармағына мынадай түзетулер енгізу қажет:

2. Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің кәсіпорны екінші Уағдаласушы мемлекеттегі тұрақты өкілдікке тиесілі кәсіпорын мүлкінің бір бөлігін құрайтын жылжымалы мүлік немесе тәуелсіз мердігердің қызметтерін көрсету мақсаттары үшін Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резидентіне берілген екінші Уағдаласушы мемлекеттегі тұрақты базаға жататын жылжымалы мүлік түріндегі капиталға осы екінші мемлекетте салық салынуы мүмкін.

4-тармақ

16. 2017 жылы Комитет Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясының жаңартылған нұсқасына 5-баптың 4-тармағын өзгерту туралы шешім қабылдады. Енгізілген өзгерістер ЭЫДҰ/Г20 7-іс-қимыл бойынша қорытынды баяндамасының ұсынымдарына негізделді (тұрақты өкілдік мәртебесін жасанды түрде болдырмауға жол бермеу). 4-тармақ 4-тармақта қамтылған барлық қызмет түрлеріне дайындық немесе көмекші болып табылатындай етіп өзгертілді.

17. Біріккен Ұлттар Ұйымының үлгілік салық Конвенциясының 5-бабының 4-тармағында (а) және (b) тармақшаларында "жеткізуге" сілтеме әлі жоқ. "Жеткізу" сөзін алып тастау Комитет мүшелерінің көпшілігінің осы мақсатта пайдаланылатын "қойма" 1-тармақтың талаптарын сақтаған кезде тұрақты өкілдік болуға тиіс деген пікірін көрсетеді.

17.1 Ұсынылған мәтінмен ұқсастығын және оған түсініктеменің жалпы өзектілігін ескере отырып, төменде алдымен екі модельге сәйкес 5-баптың 4-тармағының жалпы принциптері қарастырылады, содан кейін Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясында "жеткізуге" сілтемелерді алып тастаудың практикалық маңыздылығы қарастырылады.

18. ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 5-бабының 4-тармағындағы өзгерістерді көрсететін ЭЫДҰ түсініктемесіне өзгерістер енгізілгеннен кейін 2017 жылғы ЭЫДҰ үлгілік түсініктемесінде мыналар жазылады:

58. Осы тармақта 1-тармақта келтірілген жалпы анықтамадан ерекшелік болып саналатын және бұл қызмет кеңсенің тұрақты орналасқан жері арқылы жүзеге асырылса да, тұрақты өкілдіктер болып табылмайтын кәсіпкерлік қызметтің кейбір түрлері келтірілген. Осы тармақтың соңғы бөлігінде бұл ерекшеліктер аталған қызмет түрлері дайындық немесе көмекші сипатта болған жағдайда ғана қолданылады делінген . Е) тармақша осы тармақта көрсетілмеген кез келген қызмет түріне қолданылатындықтан (бұл қызмет дайындық немесе көмекші сипатта болған жағдайда) , осы тармақтың ережелері іс жүзінде 1-тармақта қамтылған тұрақты өкілдікті айқындауды қолдану аясының жалпы шектелуін білдіреді және егер оны осы тармақпен бірге қарайтын болсақ, ол одан да көп таңдау критерийлерін қамтамасыз етеді, оның көмегімен тұрақты өкілдіктің не екенін анықтауға болады. Көбінесе бұл ережелер 1-тармақтағы анықтаманы шектейді және оның кең ауқымынан бірқатар тұрақты бизнес орындарын алып тастайды, өйткені бұл орындар арқылы жүзеге асырылатын кәсіпкерлік қызмет тек дайындық немесе көмекші сипатта болғандықтан, тұрақты өкілдіктер ретінде қарастырылмауы керек. Кәсіпкерлік қызметті жүзеге асырудың мұндай орны кәсіпорынның өнімділігін арттыруға ықпал етуі мүмкін деп танылады, бірақ ол көрсететін қызметтер нақты пайда алудан соншалықты алыс, сондықтан кез-келген пайданы кәсіпкерлік қызметті жүзеге асырудың осы тұрақты орнына жатқызу қиын. Бұдан басқа, f) тармақшада а) - е) тармақшаларында аталған қызмет түрлерінің кәсіпкерлік қызметті жүргізудің бір тұрақты орнында үйлесуі осы тармақтың қорытынды бөлігінде көрсетілген жағдайда, осындай үйлесімнің нәтижесі болып табылатын кәсіпкерлік қызметті жүргізудің тұрақты орнының жалпы қызметі тұрақты өкілдік болып есептелмейді, ол дайындық немесе көмекші сипатта болады деп көзделеді. Осылайша, 4-тармақтың ережелері, егер ол осы мемлекетте тек таза дайындық немесе көмекші сипаттағы қызметті жүзеге асыратын болса, бір мемлекеттің екінші мемлекеттегі кәсіпорнына салық салуды болдырмауға бағытталған. 4.1-

тармақтың ережелері (төменде қараңыз) осы қағиданы толықтырады, бұл бизнесті жүргізудің тұрақты орнында жүзеге асырылатын қызметтің дайындық немесе көмекші сипатын тұтас бизнестің бір бөлігі болып табылатын және сол кәсіпорын немесе сол мемлекет онымен тығыз байланысты кәсіпорындар бизнестің бір бөлігі болып табылатын қосымша функцияларды білдіретін басқа қызмет түрлері аясында қарастыру қажет екендігін қамтамасыз етеді.

59. Көбінесе дайындық немесе көмекші сипаттағы қызмет пен мұндай сипатқа ие емес әрекетті ажырату қиын. Шешуші критерий - бұл бизнесті жүргізудің тұрақты орнының қызметі тұтастай алғанда кәсіпорын қызметінің маңызды және елеулі бөлігі болып табылатындығы. Әрбір жеке жағдай мәні бойынша қарастырылуы керек. Қалай болғанда да, кеңсенің тұрақты орналасқан жері, оның жалпы мақсаты бүкіл кәсіпорынның жалпы мақсатымен сәйкес келеді, дайындық немесе көмекші қызметті жүзеге асырмайды.

60. Жалпы ереже бойынша, дайындық сипаты бар қызмет - бұл тұтастай алғанда кәсіпорын қызметінің маңызды және елеулі бөлігін құрайтын нәрсені жүзеге асыру есебінен жүзеге асырылатын қызмет. Дайындық қызметі басқа қызметтен бұрын жүретін болғандықтан, ол көбінесе салыстырмалы түрде қысқа мерзімде жүзеге асырылады және осы кезеңнің ұзақтығы кәсіпорынның негізгі қызметінің сипатымен анықталады. Алайда, бұл әрдайым бола бермейді, өйткені басқа жерде жүзеге асырылатын іс-шараларға дайындық кезінде белгілі бір жерде белгілі бір уақыт аралығында іс-әрекеттерді жүзеге асыруға болады. Мысалы, егер құрылыс кәсіпорны өз жұмысшыларын бір жерде оқытып, содан кейін оларды басқа елдерде орналасқан қашықтағы жұмыс орындарына бағыттайтын болса, онда бірінші кезекте жүргізілетін оқыту сол кәсіпорынға дайындық қызметін білдіреді. Екінші жағынан, көмекші сипаттағы қызмет, әдетте, тұтастай алғанда кәсіпорын қызметінің маңызды және айтарлықтай бөлігінің бөлігі болып қалмай, қолдау үшін жүзеге асырылатын қызметке сәйкес келеді. Активтердің немесе кәсіпорын жұмысшыларының едәуір бөлігін қажет ететін қызметті көмекші сипатта қарастыруға болатындығы екіталай.

61. А) - е) тармақшалары кәсіпорынның өзі үшін жүзеге асырылатын қызметке жатады. Осылайша, егер мұндай қызмет сол тұрақты бизнес орнында басқа кәсіпорындардың атынан жүзеге асырылса, тұрақты өкілдік болады. Егер, мысалы, өз өнімдерін немесе қызметтерін жарнамалауға арналған кеңсесі бар кәсіпорын сол жерде басқа кәсіпорындардың атынан жарнамамен айналысатын болса, онда мұндай кеңсе оны қамтитын кәсіпорынның тұрақты өкілдігі болып саналады.

62. А) тармақша кәсіпорын өз тауарларын немесе өнімдерін сақтау, көрсету немесе жеткізу үшін пайдаланатын объектілерден тұратын кәсіпкерлік қызметті жүзеге асырудың тұрақты орнына жатады. Бизнесті жүргізудің осындай орнында жүзеге асырылатын қызмет дайындық немесе көмекші сипатқа ие ме, жоқ па деген мәселе кәсіпорынның жалпы іскерлік белсенділігін қамтитын факторларды ескере отырып

шешілуі керек. Егер, мысалы, R мемлекетінің кәсіпорны S мемлекетіндегі кәсіпорын Интернет арқылы сатып алушыларға сататын және негізгі мақсаты кәсіпорынға тиесілі тауарларды сақтау және жеткізу болатын қызметкерлердің көп саны жұмыс істейтін S мемлекетіндегі өте үлкен қойманы ұстаса, онда 4-тармақ бұл қоймаға қолданылмайды, өйткені маңызды активті білдіретін және қызметкерлердің көп санын талап ететін осы қойма арқылы жүзеге асырылатын сақтау және жеткізу қызмет кәсіпорынның сату/тарату жөніндегі қызметінің маңызды бөлігі болып табылады және сондықтан дайындық немесе көмекшілік сипатқа ие болмайды.

63. А) тармақшасы, мысалы, бір мемлекеттен жеміс экспорттаушы осы басқа мемлекетте кедендік тазарту кезінде бақыланатын жағдайларда жемістерді сақтаудың жалғыз мақсатымен басқа мемлекетте ұстайтын арнайы газ жабдығы бар кеден қоймасын қамтиды. Ол сондай-ақ кәсіпорын тек сол тұтынушыларға сатылатын машиналар үшін тұтынушыларға қосалқы бөлшектерді жеткізу үшін ұстайтын кеңсенің тұрақты орнын да қамтиды. Алайда, 4-тармақ, егер кәсіпорын клиенттерге осы клиенттерге жеткізілетін машиналар үшін қосалқы бөлшектерді жеткізуге, сонымен қатар мұндай машиналарға техникалық қызмет көрсету немесе жөндеуге арналған кеңсенің тұрақты орнын қамтыса, қолданылмайды, өйткені бұл а) тармақшасында айтылған таза жеткізілім шеңберінен шығады және дайындық немесе көмекші қызмет болып табылмайды, өйткені мұндай сатудан кейінгі қызмет өз клиенттеріне қатысты кәсіпорын қызметтерінің маңызды және елеулі бөлігін құрайды.

64. Ел аумағын кесіп өтетін кабельдер немесе құбырлар сияқты объектілерге тұрақты өкілдік анықтамасын қолдануға байланысты сұрақтар туындауы мүмкін. Мұндай объектілердің иесі немесе операторы оларды басқа кәсіпорындардың пайдалануынан алатын кіріс 6-баптың қолданысына жататындығынан басқа, бұл объектілер 6-баптың 2-тармағына сәйкес жылжымайтын мүлік болып табылса, оларға а) тармақшасы қолданыла ма деген сұрақ туындауы мүмкін. Егер бұл объектілер басқа кәсіпорындарға тиесілі мүлікті тасымалдау үшін пайдаланылса, тауарларды немесе объектіні пайдаланатын кәсіпорынға тиесілі тауарларды жеткізумен шектеуді білдіретін а) тармақшасы осы объектілердің иесіне немесе операторына қатысты қолданылмайды. Е) тармақшасы да осы кәсіпорынға қатысты қолданылмайды, өйткені кабель немесе құбыр тек осы кәсіпорын үшін пайдаланылмайды және оны пайдалану осы кәсіпорын қызметінің сипатын ескере отырып, дайындық немесе көмекші сипатта болмайды. Алайда, егер кәсіпорын өз мүлкін тасымалдау мақсатында ғана елдің аумағын кесіп өтетін кабельге немесе құбырға иелік етсе және оны пайдаланса, жағдай басқаша болады және мұндай тасымалдау , мысалы, елдің аумағын кесіп өтетін құбырға иелік ететін және пайдаланатын мұнай өңдеу кәсіпорны жағдайында өз мұнайын басқа елде орналасқан мұнай өңдеу зауытына тасымалдау сияқты тек осы кәсіпорынның қызметі үшін жанама болып табылады. Бұл жағдайда а) тармақшасы қолданылады. Кабель немесе құбыр операторының, яғни деректері, энергиясы немесе

мүлкі бір жерден екінші жерге берілетін немесе тасымалданатын кәсіпорындардың клиенті үшін кабель немесе құбыр тұрақты өкілдік бола ала ма деген бұл - жеке мәселе. Бұл жағдайда кәсіпорын жай ғана кабель немесе құбыр операторы ұсынатын беру немесе тасымалдау қызметтерін алады және оның иелігінде кабель немесе құбыр жоқ. Нәтижесінде кабель немесе құбыр осы кәсіпорынның тұрақты өкілі болып саналмайды.

65. В) тармақшасы кәсіпорынға тиесілі тауарлардың немесе тауарлардың қорларын сақтауды білдіреді. Кәсіпорынға тиесілі тауарлар мен өнімдердің қорларын басқа тұлға осы басқа тұлға басқаратын объектілерде сақтаған және кәсіпорынның өз иелігінде мұндай объектілер болмаған жағдайларда бұл тармақша маңызды емес, өйткені қорлар сақталатын орын осы кәсіпорынның тұрақты өкілдігі бола алмайды. Егер, мысалы, логистикалық компанияның S мемлекетінде қоймасы болса және логистикалық компания тығыз байланысты емес R мемлекетінің кәсіпорнына тиесілі тауарларды немесе бұйымдарды осы қоймада үнемі сақтаса, онда қойма R мемлекетінің кәсіпорнының иелігіндегі тұрақты қызмет орны болып табылмайды, сондықтан б) тармақшасы маңызды емес. Алайда, егер бұл кәсіпорынға онда сақталған тауарларды немесе бұйымдарды қарау және оларға қызмет көрсету мақсатында қойманың жекелеген бөлігіне шектеусіз қол жеткізуге рұқсат етілсе, в) тармақшасы қолданылады және тұрақты өкілдіктің болуы туралы мәселе бұл қызметтің дайындық немесе көмекші болып табылатындығына байланысты болады.

66. А) және б) 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 сақтау орнында сақталатын кейбір тауарларға қарамастан қолданылуы мүмкін. егер осы тауарларға меншік құқығы сатып алушыға жеткізілгеннен кейін немесе одан кейін ғана ауысса, сатылды). А) және б) тармақшалары сонымен қатар объект пайдаланылатын немесе тауар қоры немесе өнім сақтау, көрсету және жеткізу үшін кез келген комбинацияда сақталатын жағдайларды қамтиды, өйткені тауарларды жеткізу үшін пайдаланылатын объектілер әрқашан дерлік, кем дегенде қысқа уақыт ішінде осы тауарларды сақтау үшін пайдаланылады. А) - d) тармақшаларының мақсаттары үшін "тауарлар" және "өнімдер" сөздері материалдық мүлікке қатысты және, мысалы, жылжымайтын мүлік пен деректерді қамтымайды (бірақ бұл тармақшалар CD және DVD сияқты деректерді қамтитын материалдық өнімдерге қолданылады).

67. С) тармақшасы бір кәсіпорынға тиесілі тауарлардың немесе бұйымдардың қорларын екінші кәсіпорын атынан немесе аталған бірінші кәсіпорын есебінен өңдейтін жағдайды қамтиды. Алдыңғы тармақта түсіндірілгендей, кәсіпорынға тиесілі тауарлардың немесе бұйымдардың болуы бұл тауарлар немесе бұйымдар сақталатын кеңсенің тұрақты орналасқан жері осы кәсіпорынның иелігінде екенін білдірмейді. Мысалы, егер RCO мемлекетінің R кәсіпорнына тиесілі тауарлар қоры және қор

сақталатын орын осы толлинг өндірушісімен өңдеу мақсатында S мемлекетінде орналасқан толлинг өндірушісінде сақталса, онда RCO - да тұрақты қызмет орны болмайды, демек, RCO-ның тұрақты өкілдігі бола алмайды. Алайда, егер RCO сол жерде сақталған тауарларды тексеру және қызмет көрсету мақсатында ақылы қызмет өндірушісінің өндірістік қуаттылығының жеке бөлігіне шектеусіз қол жеткізуге рұқсат етілсе, с) тармақшасы қолданылады және осы тауар қорының RCO қызметі дайындық немесе көмекші қызмет болып табылатындығын анықтау қажет болады. Егер RCO тек басқа кәсіпорындар шығарған өнімнің дистрибьюторы болса, солай болады, өйткені бұл жағдайда басқа кәсіпорынның қайта өңдеу мақсатында тауарлық-материалдық құндылықтарды сақтауы RCO-ның жалпы қызметінің маңызды және елеулі бөлігін құрамайды. Мұндай жағдайда, егер 4.1-тармақ қолданылмаса, 4-тармақ толлингтік өндіруші қайта өңдеуге жататын өз тауарларын сақтау 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 өнімді сатып алу мақсатында пайдаланылатын жағдайға жатады. Бұл ерекшелік тек осы қызмет дайындық немесе көмекші сипатта болған жағдайда ғана қолданылатындықтан, ол, әдетте, тауарларды немесе өнімдерді сатып алу үшін пайдаланылатын бизнестің тұрақты орны болған жағдайда, кәсіпорынның жалпы қызметі осы тауарларды сату болған кезде және сатып алу кәсіпорын бизнесіндегі негізгі функция болған кезде қолданылмайды. Келесі мысалдар сатып алу қызметі жүзеге асырылатын бизнесті жүргізудің тұрақты орындарына қатысты 4-тармақтың қолданылуын көрсетеді:

— *1-мысал.* RCO - R мемлекетінің резиденті, S мемлекетінде өндірілген белгілі бір ауылшаруашылық өнімінің ірі сатып алушысы болып табылады, оны RCO мемлекеттен әр түрлі елдерде орналасқан дистрибьюторларға сатады. RCO S мемлекетіндегі сатып алу кеңсесін қамтиды. Бұл кеңседе жұмыс істейтін қызметкерлер S мемлекетінде өндірушілерге баратын, халықаралық стандарттарға сәйкес өнімнің түрін/сапасын анықтайтын (бұл арнайы дағдылар мен білімді қажет ететін күрделі процесс) және RCO бұл өнімдерін сатып алу үшін әртүрлі келісімшарттар (спот немесе форвард) жасасатын өнімнің осы түрі туралы арнайы білімі бар тәжірибелі сатып алушылар болып табылады. Бұл мысалда кеңсе арқылы жүзеге асырылатын жалғыз қызмет түрі d) тармақшасына жататын RCO үшін өнімді сатып алу болса да, 4-тармақ қолданылмайды, сондықтан кеңсе тұрақты өкілдік болып табылады, өйткені сатып алу функциясы RCO жалпы қызметінің маңызды және елеулі 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 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 е) тармақшалары сатып алу, зерттеу және лоббизм қызметіне қолданылады, егер олардың әрқайсысы кеңседе жүзеге асырылатын жалғыз қызмет болса) және кеңсенің жалпы қызметі дайындық сипатында болады.

69. D) тармақшасының екінші бөлігі тек кәсіпорын үшін ақпарат жинау үшін пайдаланылатын тұрақты бизнес орнын білдіреді. Кәсіпорын өзінің негізгі кәсіпкерлік қызметін қандай да бір мемлекетте және қалай жүзеге асыратыны туралы шешім қабылдағанға дейін жиі ақпарат жинауы керек. Егер кәсіпорын мұны осы мемлекетте кәсіпкерлік қызметті жүргізудің тұрақты орны болмай тұрып жасаса, онда d) тармақшасының маңызы жоқ екені анық. Алайда, егер бизнестің тұрақты орны тек осы мақсат үшін сақталса, d) тармақшасы маңызды болады және ақпарат жинау дайындық немесе көмекші шекті деңгейден асып кету немесе кетпеуін 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 қызметі болып табылады. Дәл осындай қорытындыға кеңсені тек белгілі бір нарықтағы тәуекелдер туралы статистикалық мәліметтер сияқты ақпарат жинау үшін ашатын сақтандыру кәсіпорны жағдайында және мемлекетте қандай да бір жарнамалық қызметті жүзеге асырмай-ақ мүмкін болатын жаңалықтар материалдары туралы ақпарат жинау үшін құрылған газет бюросы жағдайында келуге болады: екі жағдайда да ақпарат жинау дайындық қызметі болып табылады.

70. E) тармақша а) - d) тармақшаларында тікелей көрсетілмеген кез келген қызметті кәсіпорын үшін жүзеге асыру үшін ғана пайдаланылатын бизнесті жүргізудің тұрақты орнына қолданылады; егер бұл қызмет дайындық немесе қосалқы сипатта болса, онда бизнесті жүргізудің мұндай орны тұрақты өкілдік болып саналмайды. Осы тармақшаны тұжырымдау осы тармақ қолданылуы мүмкін қызмет түрлерінің толық тізбесін жасауды талап етпейді, ал а) - d) тармақшаларында аталған мысалдар осы тармақтың әрекеті қолданылатын қызмет түрлерінің жалпы мысалдары ғана болып табылады, өйткені олар көбінесе дайындық немесе көмекші сипатта болады. 71. D) тармақшасының қолданысына жататын кәсіпкерлік қызметті жүзеге асыру орындарының мысалдары, егер мұндай қызмет дайындық немесе көмекші сипатта болса, тек жарнама, ақпарат беру, ғылыми зерттеулер жүргізу немесе патентке қызмет көрсету немесе ноу-хау мақсатында пайдаланылатын кәсіпкерлік қызметті жүзеге асырудың стационарлық орындары болып табылады. Алайда, егер ақпарат беру үшін пайдаланылатын кеңсенің тұрақты орны тек ақпарат беріп қана қоймай, сонымен қатар жеке клиенттің мақсаттары үшін арнайы әзірленген жоспарлар және т. б. ұсынса, 4-тармақ қолданылмайды. Егер зерттеу мекемесі өндіріспен айналысса, ол қолданылмайды. Сол сияқты, егер кәсіпорынның мақсаты патенттер мен ноу-хауға қызмет көрсету болса, мұндай қызметті жүзеге асыратын осындай кәсіпорынның кеңсесінің тұрақты орналасқан жері 4-тармақтың артықшылықтарын ала алмайды.

Кәсіпорынды басқару функциясын немесе тіпті кәсіпорынның немесе кәсіпорындар тобының бір бөлігін ғана орындайтын кеңсенің тұрақты орналасуын дайындық немесе көмекші қызмет ретінде қарастыруға болмайды, өйткені мұндай басқару қызметі осы деңгейден асып түседі. Егер халықаралық маңызы бар кәсіпорын еншілес кәсіпорындары, тұрақты өкілдіктері, агенттері немесе лицензиаттары бар мемлекетте тиісті аймақта орналасқан кәсіпорынның барлық бөлімшелеріне қатысты қадағалау және үйлестіру функцияларын орындайтын "басқару бөлімшесі" деп аталатын құрылым құрса, онда е) тармақшасы осы "басқару бөлімшесіне" қолданылмайды, кәсіпорынды басқару функциясы, егер ол тек концерннің белгілі бір саласын қамтыса да, кәсіпорынның іскерлік операцияларының едәуір бөлігін құрайды, сондықтан оны 4-тармақтың мағынасы бойынша дайындық немесе көмекші сипаттағы қызмет ретінде қарастыруға болмайды.

72. Сонымен қатар, егер бүкіл әлем бойынша тауарлар сататын кәсіпорын қандай да бір мемлекетте өкілдік құрса және осы өкілдікте жұмыс істейтін қызметкерлер осы мемлекеттегі сатып алушыларға тауарларды сатуға арналған келісімшарттардың маңызды бөліктерін келісуге белсенді қатысса, әдетте келісімшарт жасаспай немесе келісімшартқа әкелетін басты рөлді ойнамай ақ (мысалы, қатысу осы келісімшарттарда қамтылған өнімнің түріне, сапасына немесе санына қатысты шешімдер қабылдауда) мұндай қызмет, әдетте, кәсіпорынның іскерлік операцияларының маңызды бөлігін құрайды және 4-тармақтың е) тармақшасының мағынасы бойынша дайындық немесе көмекші сипатта қарастырылмауы керек. Осылайша, 1-тармақтың шарттары сақталған жағдайда, мұндай бөлімше тұрақты өкілдік болады.

73. Жоғарыда 58-тармақта айтылғандай, 4-тармақтың жобасы дайындық немесе көмекші сипаттағы қызметпен айналысатын бизнесті жүргізудің тұрақты орындарына қатысты 1-тармақтың жалпы анықтамасынан алып тастауды көздейді. Осылайша, f) тармақшасына сәйкес, кәсіпкерлік қызметті жүргізудің бір тұрақты орнында а) - е) тармақшаларында аталған кез келген қызмет түрлерінің бірігуі өз алдына тұрақты өкілдіктің болуын білдірмейді. Егер бизнесті жүргізудің осындай тұрақты орнының жиынтық қызметі тек дайындық немесе көмекші болып табылса, тұрақты өкілдік бар деп есептелмеуі керек. Мұндай комбинациялар қатаң ережелерге сәйкес қарастырылмауы керек, бірақ бұл нақты жағдайларға ғана байланысты қарастырылуы тиіс.

74. Егер фрагментацияға қарсы күрес туралы 4.1-тармақтың ережелері қолданылмаса (төменде қараңыз), f) тармақшасы кәсіпорынның а) - е) тармақшалары қолданылатын бірнеше тұрақты бизнес жүргізу орындары болған жағдайда маңызды емес, өйткені бұл жағдайда бизнесті жүргізудің әрбір орны тұрақты өкілдіктің болуы туралы шешім қабылдау үшін жеке және оқшауланған түрде қарастырылуға тиіс.

75. 4-тармақ қолданылатын бизнесті жүргізудің тұрақты орындары осы бизнесті жүргізудің тұрақты орындары арқылы жүзеге асырылатын кәсіпкерлік қызмет осы

тармақта көрсетілген қызметпен шектелгенге дейін тұрақты өкілдіктер болып табылмайды. Бұл бизнесті құру және жүргізу үшін қажетті шарттарды осы бизнес орындарына жауапты адамдар жасаса да бұл солай болып қала береді. Егер осы шарттарды жасасу 4-тармақтың талаптарын қанағаттандырса, осы қызметкерлердің мұндай шарттарды жасасуы 5-тармаққа сәйкес кәсіпорынның тұрақты өкілдігін білдірмейді (төмендегі 33-тармақты қараңыз). Мысал ретінде дайындық немесе қосалқы зерттеу қызметі жүргізілетін кәсіпкерлік қызметті жүзеге асыру орнының басшысы осы жерде жүзеге асырылатын қызмет шеңберінде кәсіпкерлік қызметті жүзеге асыратын осы орынды құру және қолдау үшін қажетті шарттар жасасатын жағдайды келтіруге болады.

76. Егер 4-тармаққа сәйкес бизнесті жүргізудің тұрақты орны тұрақты өкілдік болып саналмаса, онда бұл ерекшелік осы жерде кәсіпорын қызметін тоқтатқан кезде бизнесті жүргізу орнының коммерциялық меншігінің бір бөлігін құрайтын жылжымалы мүліктің шығуына да қолданылады (жоғарыдағы 11-тармақты және 13-баптың 2-тармағын қараңыз). Егер, мысалы, жәрмеңке немесе съезд кезінде тауарларды көрсету а) және б) тармақшаларына сәйкес алынып тасталса, жәрмеңке немесе съезд аяқталғаннан кейін бұл тауарларды сату е) тармақшасымен қамтылады, өйткені мұндай сату тек көмекші қызмет болып табылады. Ерекшелік, әрине, жәрмеңкеде немесе конгрессте ұсынылмаған тауарларды сатуға қолданылмайды.

77. Егер 4-тармақ қолданылмаса, кәсіпорын 4-тармақта көзделген қызмет үшін пайдаланатын кеңсенің тұрақты орналасқан жері дайындық немесе көмекші қызмет шеңберінен тыс басқа қызмет үшін де пайдаланылатындықтан, мұндай қызмет орны кәсіпорынның бірыңғай тұрақты өкілдігін білдіреді және қызметтің екі түріне де қатысты осы тұрақты өкілдік орналасқан мемлекеттегі тұрақты өкілдікке жататын пайдаға салық салынуы мүмкін.

Комитет кейбір мүшелердің пікірінше, 4-тармақтың қолданылу аясы тым кең және дамушы елдерге әкімшілік әлеуеттің болмауына байланысты күресу қиынға соғуы мүмкін проблемаларды (ЭЫДҰ түсініктемесінің 21.1-тармағын келтіретін 18-тармақты жоғарыдан қараңыз) тудыратынын ескертті. Мұндай қорқынышқа ұшыраған елдер осы тармақты толығымен алып тастауды қарастыруы мүмкін. Осы тармақтың қолданылу аясын шектегісі келетіндер де қарастыруы мүмкін тағы бір нұсқа - қолдану аясы бойынша тым кең деп саналуы мүмкін тармақшаларды, атап айтқанда, е) және ф) тармақшаларының мүшелері атап өткен тармақшаларды алып тастау. Алайда, келісім бойынша келіссөздерге қатысушылар қалған тармақты қолдану дайындық немесе көмекші талаппен шектелгеніне көз жеткізуі керек, бұл тармақ 1-тармақтағы тұрақты өкілдік ұғымынан кәсіпорын орындайтын басқа жұмыс аясында маңызы жоқ немесе өте аз жұмысты ғана алып тастауы керек.

19.1 Сондай-ақ, кейбір мемлекеттер 4-тармақта көрсетілген қызмет өзінің мәні бойынша дайындық немесе көмекші сипатта болады деп санауы мүмкін және бұл

қызметке дайындық немесе көмекші сипаттағы шарт қолданылмауы керек деген пікірді ұстануы мүмкін, өйткені бұл ерекшеліктерді тиісінше пайдаланбау туралы кез келген алаңдаушылық 4.1-тармақтың ережелерімен жойылады. Осы көзқараспен бөлісетін мемлекеттер 4 - тармаққа мынадай өзгерістер енгізе алады (және егер олар осы қызмет түрлеріне е)) тармақшасындағы дайындық немесе көмекші шарт қолданылуы тиіс деп есептесе, төмендегі а) - d) тармақшаларында санамаланған кейбір қызмет түрлерін алып тастауға келісуі мүмкін:

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

(a) үй-жайларды тек кәсіпорынға тиесілі тауарларды немесе бұйымдарды сақтау немесе көрсету үшін пайдалану;

(b) кәсіпорынға тиесілі тауарлар немесе бұйымдар қорларын тек сақтау немесе көрсету мақсатында ұстау;

(c) кәсіпорынға тиесілі тауарлар немесе өнімдер қорларын тек басқа кәсіпорынның өңдеу мақсаттары үшін ұстау;

(d) кәсіпкерлік қызметтің тұрақты орналасқан жерін тек тауарларды немесе өнімдерді сатып алу немесе кәсіпорын үшін ақпарат жинау мақсатында ұстау;

(e) кәсіпорын үшін дайындық немесе көмекші сипаттағы кез келген басқа қызметті жүзеге асыру мақсатында ғана кәсіпкерлік қызметтің тұрақты орналасқан жерін ұстау; немесе

(f) (a) - (e) тармақшаларында аталған қызмет түрлерінің кез келген комбинациясы үшін ғана кәсіпкерлік қызметтің тұрақты орналасқан жерінің мазмұны, егер мұндай комбинацияның нәтижесі болып табылатын кәсіпорынның тұрақты орналасқан жерінің жалпы қызметі дайындық немесе көмекші сипатта болуы шартымен.

20. Жоғарыда айтылғандай, Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясында ЭЫДҰ Үлгі конвенциясынан айырмашылығы (a) тармақшасында да, (b) тармақшасында да "жеткізу" туралы айтылмайды. Егжей-тегжейлі пікірталастардың тақырыбы объектілерді "тауарларды жеткізу" үшін пайдалану тұрақты өкілдікті құрайтын қызмет ретінде қарастырылуы керек пе деген сұрақ болды. 1997 жылы жүргізілген зерттеу дамушы елдер жасаған салық шарттарының шамамен 75 пайызында 4-тармақтың (a) және (b) тармақшаларындағы ерекшеліктер тізімінде "тауарларды жеткізу" тіркесі бар екенін көрсетті. Дегенмен, кейбір елдер Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясында бұл тұжырымның болмауы ЭЫДҰ Үлгі конвенциясынан шығатын маңызды сәт деп санайды, бұл тез арада жеткізу үшін тауарлық-материалдық құндылықтардың болуы өнімді сатуға және тиісінше болу елінде пайда табуға ықпал етеді деп есептейді.

21. Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясын қайта қарау барысында Комитет екі үлгілік Конвенция арасындағы қолда бар айырмашылықты сақтауға қаулы етті, алайда, егер тауарларды жеткізуді тұрақты өкілдік құруға алып келетін қызмет

ретінде қарастыратын болсақ та, мұндай қызмет, барлық ықтималдығы бойынша, тиісінше шамалы ғана кіріс жатқызылуы мүмкін екенін атап өтті. Мұндай жағдай салық органдары бұл мәселеге тым терең үңілмей, бұл қызметке тым көп кірісті жатқызған кезде пайда болуы мүмкін, бұл ұзақ сот шайқасына және салық шарттарын біркелкі қолданбауға әкеледі. Сондықтан, Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясында "жеткізу" сөзінің жоқтығына қарамастан, елдер екіжақты салық шарттарын жасасу кезінде осы тәсілдердің кез келгенін пайдаланудың практикалық нәтижелерін айқындау мақсатында осы екі көзқарасты да қарастырғысы келуі мүмкін.

#### 4.1-тармақ

21.1 2017 жылы Комитет 5-бапта жаңа 4.1-тармақты қабылдау туралы шешім қабылдады. Жаңа 4.1-тармақ ЭЫДҰ/Г20 7-іс-қимыл бойынша қорытынды баяндамасында ЭЫДҰ үлгілік салық конвенциясы үшін ұсынылған фрагментацияға қарсы күрес жөніндегі ережені білдіреді (тұрақты өкілдік мәртебесін жасанды түрде болдырмауға жол бермеу). Бұл жаңа тармақтың мақсаты - 5 - баптың 4-тармағында көзделген нақты қызмет түрлері бойынша алып тастау құқығын алу үшін кәсіпорын ішіндегі де, тығыз байланысты кәсіпорындар арасындағы да кәсіпорын қызметінің бөлінуіне жол бермеу. Қорытынды есеп сонымен қатар кәсіпорын немесе бір-бірімен тығыз байланысты кәсіпорындар тобы біртұтас іскерлік операцияны бірнеше шағын операцияларға бөлу арқылы 4-тармақтағы дайындық немесе көмекші қызмет ережесін айналып өтуге тырысатын жағдайларда 4.1-тармақты қолдану бойынша ұсыныстарды қамтитын жаңа түсініктемелі қамтиды. ЭЫДҰ-ның 2017 жылғы жаңа түсініктемесінде мыналар келтірілген:

79. [...] 4.1-тармаққа сәйкес, 4-тармақта көзделген ерекшеліктер, егер осы жерде жүзеге асырылатын қызмет және сол жерде немесе сол мемлекеттегі басқа жерде жүзеге асырылатын сол кәсіпорынның немесе соған тығыз байланысты кәсіпорындардың басқа қызметі бірін бірі толықтырушы болып табылса, әйтпесе тұрақты өкілдік болатын коммерциялық кәсіпорынға қолданылмайды, олар бірыңғай іскерлік операцияның бөлігі болып табылатын функцияларды білдіреді. 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 үйлесімінің нәтижесі болып табылатын жалпы қызмет қарапайым дайындық немесе көмекші сипаттан тыс болуға тиіс.

80. [9] тармағының ережелері кәсіпорынның басқа кәсіпорынға қатысты тығыз байланысты кәсіпорын екенін анықтау үшін қолданылады (төмендегі 119-121 тармақтарды қараңыз).

81. Келесі мысалдар 4.1-тармақтың қолданылуын көрсетеді:

— *А мысал*: RCO, R мемлекетінің резидент банкі, S мемлекетінде тұрақты өкілдіктер болып табылатын бірнеше филиалдары бар. Сондай-ақ оның S штатында жеке кеңсесі бар, онда бірнеше қызметкерлер осы әртүрлі филиалдарда несие алуға

өтініш берген клиенттер берген ақпаратты тексереді. Осы қызметкерлер жүргізген тексерулердің нәтижелері RCO штаб-пәтеріне жіберіледі, онда басқа қызметкерлер несиелік өтінімдердегі ақпаратты талдайды және несие беру туралы шешімдер қабылданатын филиалдарға есеп береді. Бұл жағдайда 4-тармақтан ерекшеліктер кеңсеге қолданылмайды, өйткені басқа орын (яғни несиелік өтінімдер берілетін басқа филиалдардың кез келгені) S мемлекетіндегі RCO-ның тұрақты өкілдігі болып табылады, ал кеңседе және тиісті филиалда RCO жүзеге асыратын кәсіпкерлік қызмет бірыңғай іскерлік операциялар (яғни S мемлекетіндегі клиенттерге несие беру) қызметтің бөлігі болып табылатын бірін-бірі толықтыратын функциялар болып табылады.

— *В мысал.* RCO, R мемлекетінің резидент компаниясы, тұрмыстық техниканы шығарады және сатады. RCA-ның жүз пайыздық еншілес кәсіпорны болып табылатын s мемлекетінің резиденті SCO RCO-дан сатып алынған тұрмыстық техниканы сататын дүкенге ие. RCO сонымен қатар s мемлекетінде шағын қоймаға ие, онда SCO-ға тиесілі дүкенде көрсетілгенге ұқсас бірнеше ірі тауарлар сақталады. Клиент мұндай үлкен затты SCO-дан сатып алғанда, SCO қызметкерлері қоймаға жіберіледі, онда олар затты клиентке жеткізбес бұрын иелік етеді; тауарға меншік құқығы тауар қоймадан шыққаннан кейін ғана RCO-дан SCO-ға ауысады. Бұл жағдайда 4.1-тармақ қоймаға 4-тармақтан ерекшеліктерді қолдануға мүмкіндік бермейді, сондықтан қоймаға 4-тармақтың, атап айтқанда оның 4 а) тармақшасының қолданылатынын анықтаудың қажеті жоқ. 4.1-тармақты қолдану шарттары сақталды, сондықтан

— SCO және RCO бір-бірімен тығыз байланысты кәсіпорындар болып табылады;

— SCO дүкені SCO-ның тұрақты өкілдігі болып табылады (тұрақты өкілдіктің анықтамасы бір Уағдаласушы мемлекеттің резиденті басқа мемлекетте бизнесті жүргізетін немесе тұрақты орынға ие болатын жағдайлармен шектелмейді; ол сондай-ақ бір мемлекеттің кәсіпорны сол мемлекетте бизнесті жүргізетін немесе тұрақты орынға ие болған кезде қолданылады); және

— RCO өз қоймасында және SCO өз дүкенінде жүзеге асыратын кәсіпкерлік қызмет - бұл біртұтас іскерлік операцияның бір бөлігі болып табылатын бірін-бірі толықтыратын функциялар (яғни, сол тауарларды сол мемлекеттегі басқа орын арқылы сатудан туындайтын міндеттемелер шеңберінде осы тауарларды жеткізу мақсатында тауарларды бір жерде сақтау).

#### *5-тармақ*

22. 2017 жылы Комитет 5-баптың 5 және 7-тармақтарын өзгерту туралы шешім қабылдады. Жаңа тармақтар комиссиялық келісімдер мен осыған ұқсас стратегиялар арқылы ПП (тұрақты өкілдік) мәртебесінен жасанды жалтаруға қатысты. БҰҰ Үлгі конвенциясындағы және тиісті түсініктемедегі бұл өзгерістер ЭЫДҰ/Г20 7-іс-қимыл

бойынша қорытынды баяндамасында қамтылған ЭЫДҰ Үлгі конвенциясы үшін ұсынымдарға (тұрақты өкілдік мәртебесін жасанды түрде болдырмауға жол бермеу) сәйкес келеді.

22.1 Егер қандай да бір тұлға кәсіпорынның мүддесі үшін мемлекетте кәсіпорынның қызметі осы мемлекеттің экономикалық өмірімен тығыз байланысты болатындай әрекет етсе, онда кәсіпорын 1-тармаққа сәйкес осы Мемлекетте тұрақты қызмет орны болмаса да, осы Мемлекетте тұрақты өкілдігі бар ретінде қарастырылуы керектігі жалпыға бірдей танылған. 5-тармақта, егер тұлға кәсіпорын атынан (а) немесе (b) тармақшасында көрсетілген қызметті жүзеге асыратын тәуелді агент деп аталатын болса, оған тұрақты өкілдік жұмыс істейді деп тану жолымен қол жеткізіледі.

22.2 (a) тармақша ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының мәнін ұстанады және егер әдетте кәсіпорын атынан меншік құқығын беру немесе кәсіпорынның мүлкін пайдалану құқығын беру туралы немесе осы кәсіпорынның қызметтерін көрсету туралы шарттар жасасатын тұлға бұл кәсіпорын үшін мемлекетпен жеткілікті тығыз байланыс орнататын болса (немесе ол әдетте мұндай келісімдерді жасауға әкелетін басты рөлді атқарады), онда мұндай кәсіпорынның тұрақты өкілдігі бар деп санаған орынды. Тауар қорын ұстауға қатысты (b) тармақшаның шарты төменде қаралады.

23. (a) тармақшасына келетін болсақ, жалдау бойынша жұмыс істейтін агент " тұрақты өкілдіктің" өкілеттіктері жекелеген жағдайларда ғана емес, бірнеше рет пайдаланылған жағдайда ғана болады деп есептелетін жағдайлар жасайды. ЭЫДҰ-ның 2017 жылғы модельдік түсініктемесінде мыналар келтірілген:

84. 5-тармақты қолдану үшін мынадай барлық шарттар орындалуы тиіс:

— тұлға Уағдаласушы мемлекетте кәсіпорын атынан әрекет етеді;

— бұл ретте, бұл тұлға әдетте келісімшарттар жасайды немесе әдетте кәсіпорын тарапынан елеулі өзгерістерсіз жасалатын келісімшарттар жасасуға әкелетін басты рөл атқарады, және

— бұл келісімшарттар кәсіпорын атынан немесе меншік құқығын беру немесе сол кәсіпорынға тиесілі немесе кәсіпорын пайдалануға құқығы бар мүлікті пайдалану құқығын беру немесе сол кәсіпорынға қызмет көрсету үшін жасалады.

85. Алайда, егер бұл шарттар сақталса да, 5-тармақ, егер кәсіпорын атынан тұлға жүзеге асыратын қызмет 6-тармақта көзделген тәуелсіз агент түріндегі алып тастауға жатса немесе 4-тармақта аталған қызметпен шектелсе, егер ол кеңсенің тұрақты орналасқан жері арқылы жүзеге асырылса, тұрақты өкілдік құрмайтын болып саналатын болса, қолданылмайды. Бұл соңғы ерекшелік 4-тармаққа сәйкес контент тек дайындық немесе көмекші қызмет мақсаттары үшін кеңсенің тұрақты орналасқан жері тұрақты өкілдік құрмайды деп есептелетіндіктен, қызметі осындай мақсаттармен шектелетін тұлға да тұрақты өкілдік құрмауы керек. Мысалы, егер тұлға тек кәсіпорын үшін сатып алу агенті ретінде әрекет етсе және әдетте осы кәсіпорынның атынан сатып алу-сату шарттарын жасасса, онда 5-тармақ, егер тіпті бұл тұлға кәсіпорыннан тәуелсіз

болмаса да, егер мұндай қызмет дайындық немесе қосалқы сипатта болса, қолданылмайды (жоғарыдағы 68-тармақты қараңыз).

86. Егер тұлға белгілі бір дәрежеде кәсіпорынды тиісті мемлекеттегі кәсіпкерлік қызметке тартса, тұлға кәсіпорын атынан Уағдаласушы мемлекетте әрекет етеді. Бұл, мысалы, агент директордың атынан әрекет еткенде, әріптес серіктестіктің атынан әрекет еткенде, директор компанияның атынан әрекет еткенде немесе қызметкер жұмыс берушінің атынан әрекет еткенде орын алады. Егер кәсіпорын тікелей немесе жанама түрде сол тұлға жасаған әрекеттерге әсер етпесе, тұлға кәсіпорын атынан әрекет етеді деп айтуға болмайды. 83-тармақта көрсетілгендей, кәсіпорын атынан әрекет ететін тұлға компания бола алады; бұл жағдайда осы компанияның қызметкерлері мен директорларының іс-әрекеттері осы компанияның кәсіпорын атынан қаншалықты және қандай дәрежеде жұмыс істейтінін анықтау мақсатында бірге қарастырылады.

87. "Шарттар жасасады" деген сөз тіркесі шарттарды реттейтін тиісті заңнамаға сәйкес шартты сол немесе басқа тұлға жасаған деп есептелетін жағдайларды білдіреді. Шарт осы шарттың талаптары туралы белсенді келіссөздер жүргізбестен жасалуы мүмкін; мысалы, тиісті заңнама шарттың үшінші тараптың кәсіпорын атынан осы кәсіпорынмен стандартты шарт жасасу туралы ұсынысын қабылдауы нәтижесінде жасалатынын қарастырған кезде орын алады. Сонымен қатар, тиісті заңнамаға сәйкес, шарт қандай да бір мемлекетте жасалуы мүмкін, тіпті егер бұл шартқа осы мемлекеттен тыс жерде қол қойылса да; мысалы, егер шарт жасасу кәсіпорынның атынан әрекет ететін тұлғаның үшінші тарап жасаған шартты жасасу туралы ұсынысын қабылдауы нәтижесінде пайда болса, онда шартқа осы мемлекеттің шегінен тысқары жерде қол қойылғаны маңызды емес. Сонымен қатар, қандай да бір мемлекетте шарттың барлық элементтері мен бөлшектерін кәсіпорын үшін міндетті болатындай етіп келісетін тұлға, егер бұл шартқа осы мемлекеттен тысқары жерде басқа тұлға қол қойса да, осы мемлекетте шарт жасасқан деп саналуы мүмкін.

88. "Немесе әдетте кәсіпорын әдетте елеулі өзгеріссіз жасайтын келісімшарттар жасасуға әкелетін басты рөл атқарады" деген сөз тіркесі, егер тиісті заңнамаға сәйкес келісімшартты осы тұлға осы мемлекетте жасамаса да, келісімшарт жасасу тұлғаның кәсіпорын атынан Уағдаласушы мемлекетте жасайтын әрекеттерінен тікелей туындайтын жағдайларға бағытталған. "Шарттар жасасу" тіркесі салыстырмалы түрде белгілі шарттық заңға негізделген тест болса да, шарт жасасу осы қызметтің тікелей нәтижесі болып табылатын жағдайларды қарастыру үшін осы сынақты бір мемлекетте жүзеге асырылатын материалдық-құқықтық қызметке бағытталған тестпен толықтыру қажет деп саналды, дегенмен шарт құқығының тиісті нормалары шарт жасасу осы мемлекеттен тысқары жерде орын алатынын көздейді. Бұл фраза 5-тармақтың объектісі мен мақсаты тұрғысынан түсіндірілуі керек, ол тұлғаның мемлекетте жүзеге асыратын қызметі шетелдік кәсіпорынның орындауына жататын келісімшарттарды үнемі



жасасуға бағытталған жағдайларды қамтуға арналған, яғни бұл тұлға кәсіпорынның сауда агенті ретінде әрекет етеді. Сондықтан шарт жасасуға әкелген негізгі рөл, әдетте, үшінші тарапты кәсіпорынмен шарт жасасуға көндірген тұлғаның іс-әрекетімен байланысты. "Әдетте кәсіпорын елеулі өзгерістерсіз жасасатын келісімшарттар" деген сөздер егер мұндай басты рөл белгілі бір мемлекетте орындалса, онда бұл тұлғаның іс-әрекеті 5-тармақтың күшіне енетінін түсіндіреді, тіпті егер келісімшарттар белгілі бір мемлекетте ресми түрде жасалмаса да, мысалы, егер келісімшарттар әдетте осы мемлекеттен тыс жерлерде қаралуға және бекітілуге жататын болса, және де мұндай қарау осы келісімшарттардың негізгі аспектілерінің өзгеруіне әкелмейді.

89. "Әдетте кәсіпорын елеулі өзгеріссіз жасайтын шарттарды жасауда әдетте үлкен рөл атқарады" деген сөз, мысалы, тұлға тікелей қоймаға жіберілетін тапсырыстарды сұраған және алған (бірақ ресми түрде аяқтамаған) жағдайларда, сол жерден кәсіпорынға тиесілі тауарлар жеткізілгенде және кәсіпорын әдетте бұл мәмілелерді мақұлдайтын жағдайларда қолданылады. Алайда, бұл тұлға кәсіпорынның тауарларын немесе қызметтерін тікелей шарт жасасуға әкелмейтіндей етіп жарнамалап, насихаттаған кезде қолданылмайды. Мысалы, егер фармацевтикалық кәсіпорынның өкілдері осы дәрі-дәрмектерді тағайындайтын дәрігерлермен байланысып, осы кәсіпорын шығаратын дәрі-дәрмектерді белсенді түрде жарнамаласа, мұндай маркетингтік қызмет дәрігерлер мен кәсіпорын арасында тікелей шарттар жасасуға әкелмейді, сондықтан мұндай маркетингтік қызметтің нәтижесінде бұл дәрі-дәрмектерді сату айтарлықтай артуы мүмкін болса да, бұл тармақ қолданылмайды.

90. Төменде 5-тармақтың қолданылуын көрсететін тағы бір мысал келтірілген. RCO, R штатында тіркелген компания өзінің веб-сайттары арқылы бүкіл әлемге әртүрлі тауарлар мен қызметтерді таратады. SCO, s штатында тұратын компания RCO еншілес компаниясы болып табылады. SCO қызметкерлері RCO өнімдері мен қызметтерін сатып алуға сендіру үшін электрондық хаттар жібереді, телефон соғады немесе ірі ұйымдарға барады, сондықтан s мемлекетіндегі ірі шоттарға жауап береді; роялти ішінара осы шот иелерінен RCO алатын кіріске негізделген SCO қызметкерлері осы шот иелерінің қажеттіліктерін болжауға және оларды RCO ұсынатын өнімдер мен қызметтерді сатып алуға сендіруге тырысу үшін қарым-қатынас орнату дағдыларын пайдаланады. SCO қызметкері осындай шот иелерінің бірін тауарлардың немесе қызметтердің белгілі бір санын сатып алуға сендіргенде, қызметкер сол сан үшін төленуге тиіс болатын бағаны атайды, RCO тауарлары немесе қызметтері ұсынылмас бұрын RCO-мен онлайн режимінде шарт жасасу керек екенін көрсетеді және қызметкер өзгертуге құқығы болмайтын RCO пайдаланатын тіркелген бағалардың құрылымын қоса алғанда, RCO шарттарының стандартты шарттарын түсіндіреді. Кейіннен шот иесі бұл келісімшартты онлайн режимінде SCO қызметкерімен талқыланған санға және сол қызметкер ұсынған баға құрылымына сәйкес жасайды. Бұл мысалда SCO қызметкерлері шот иесі мен RCO арасында келісімшарт жасасуда басты рөл атқарады

және мұндай шарттар кәсіпорын тарапынан айтарлықтай өзгеріссіз үнемі жасалады. SCO қызметкерлері келісімшарттардың талаптарын өзгерте алмайтындықтан, келісімшарт жасасу олар кәсіпорын атынан жүзеге асыратын қызметтің тікелей нәтижесі емес дегенді білдірмейді, бұл шот иесін осы стандартты шарттарды қабылдауға көндіреді, бұл шот иесі мен RCO арасында келісімшарттар жасасуға әкелетін шешуші элемент болып табылады.

91. а), б) және с) тармақшаларының тұжырымдары 5-тармақтың атынан тұлға әрекет ететін кәсіпорын мен осы шарттар жасалған үшінші тараптар арасында заңды күші бар құқықтар мен міндеттерді жасалатын шарттарға ғана емес, сонымен бірге іс жүзінде шарт бойынша міндетті тұлға емес, осындай кәсіпорын орындайтын міндеттемелерді жасайтын шарттарға да қолданылуын қамтамасыз етеді.

92. Осы тармақшалармен қамтылған әдеттегі жағдай-кәсіпорын мен осы клиенттердің арасында заңды түрде бекітілген құқықтар мен міндеттерді қалыптастыру мақсатында агенттің клиентімен, серіктеспен немесе кәсіпорын қызметкерімен шарттар жасасу. Бұл тармақшалар сондай-ақ кәсіпорын атынан әрекет ететін тұлға жасаған шарттар бұл кәсіпорынды осы шарттар жасалған үшінші тараптармен заңды түрде байланыстырмайтын, бірақ меншік құқығын беру немесе сол кәсіпорынға тиесілі немесе сол кәсіпорын пайдалануға құқығы бар мүлікті пайдалану құқығын беру туралы шарттар болып табылатын жағдайларды қамтиды. Типтік мысал ретінде "комиссионер" шетелдік кәсіпорынмен комиссиялау туралы келісімнің шеңберінде үшінші тараптармен жасасатын шарттарды келтіруге болады, оған сәйкес бұл комиссионер кәсіпорын атынан әрекет етеді, бірақ сонымен бірге, тіпті егер комиссионер мен шетелдік кәсіпорын арасындағы келісімнің нәтижелері шетелдік кәсіпорын өзіне тиесілі немесе пайдалануға құқығы бар мүлікті иелену немесе пайдалану құқығын осы үшінші тұлғаларға тікелей беретіндей болғанның өзінде шетелдік кәсіпорын мен үшінші тараптар арасында заңды күші бар құқықтар мен міндеттерді тудырмайтын шарттар жасайды.

93. а) тармақшасындағы "атынан" жасалатын шарттарға сілтеме осы тармақшаның қолданылуын кәсіпорын атынан сөзбе-сөз жасалған шарттармен шектемейді, ол, мысалы, кәсіпорынның атауы жазбаша шартта ашылмаған кейбір жағдайларда қолданылуы мүмкін.

94. В) және с) тармақшаларын қолданудың шешуші шарты - әдетте келісімшарттар жасасатын немесе әдетте кәсіпорын тарапынан елеулі өзгеріссіз жасалатын шарттар жасасуға әкелетін басты рөлді атқаратын тұлға кәсіпорын атынан мүлікті иеленуді немесе пайдалануды беруге қатысты шарттардың бөліктері болатындай әрекет етеді немесе қызмет көрсетуді кәсіпорын атынан әрекет ететін тұлғаға қарағанда кәсіпорын орындайды.

95. В) 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 тұлға кәсіпорын тікелей сатып алушыларға жеткізбес бұрын өндіретін мүлікті сатуы мүмкін. Сонымен қатар, "мүлікке" сілтеме материалдық немесе материалдық емес меншіктің кез-келген түрін қамтиды.

96. 5-тармақ қолданылатын жағдайларды тұлға өз атынан шарттар жасасатын және осы шарттардан туындайтын міндеттемелерді орындау үшін тауарларды немесе қызметтерді басқа кәсіпорындардан сатып алатын немесе осындай тауарларды немесе қызметтерді басқа кәсіпорындармен жеткізуді ұйымдастыратын жағдайлардан ажырату керек. Мұндай жағдайларда тұлға осы басқа кәсіпорындардың "атынан" әрекет етпейді және ол жасаған шарттар осы кәсіпорындардың атынан да, осы кәсіпорындар иеленетін немесе пайдалануға құқығы бар мүлікті иелену немесе пайдалану құқығын үшінші тұлғаларға беру үшін де, осы басқа кәсіпорындарға қызмет көрсету үшін де жасалмайды. Егер, мысалы, компания белгілі бір нарықта өнімнің дистрибьюторы ретінде әрекет етсе және сонымен бірге сатып алушыларға кез-келген кәсіпорыннан (оның ішінде қауымдастырылған кәсіпорыннан) сатып алатын өнімді сатса, ол сол кәсіпорынның атынан әрекет етпейді және сол кәсіпорынға тиесілі мүлікті сатпайды, өйткені сатып алушыларға сатылатын мүлік дистрибьюторға тиесілі болады. Егер дистрибьютор "тәуекелі деңгейі төмен дистрибьютор" деп аталатындай (мысалы, агент ретінде емес) ретінде әрекет етсе, бірақ егер осы тәуекел деңгейі төмен дистрибьютор сатқан мүлікке меншік құқығын беру дистрибьютор сатудан мысалы комиссия түріндегі сыйақы емес, пайда алатындай түрде кәсіпорыннан дистрибьюторға және дистрибьютордан сатып алушыға (дистрибьютор сатылған өнімге қанша уақыт меншік құқығын иеленетініне қарамастан) ауысқан жағдайда ғана болар еді.

97. 5-тармақта аталған шарттар кәсіпорынның іскерлік қызметін білдіретін операцияларға байланысты шарттарды қамтиды. Мысалы, егер тұлғаға кәсіпорын үшін осы тұлғаның қызметіне жәрдемдесу мақсатында кәсіпорын үшін еңбек шарттарын жасасуға өкілеттік берілсе немесе ол тұлға кәсіпорын атынан тек ішкі қызметке қатысты осындай шарттар жасасса, маңызды емес. Сонымен қатар, адам әдетте келісімшарт жасасады ма, әлде әдетте кәсіпорын айтарлықтай өзгеріссіз жасасатын келісімшарттар жасасуға әкелетін басты рөл атқарады ма, ол бұл жағдайдың коммерциялық шындығына сүйене отырып шешілуі керек. Жеке тұлғаның кәсіпорын мен клиенттің арасындағы мемлекеттегі келіссөздерге қатысып отыруы немесе тіпті тікелей қатысуы фактісі бұл тұлға шарттар жасасқан немесе әдетте кәсіпорын айтарлықтай өзгеріссіз жасайтын шарттар жасасуға әкелетін басты рөл атқарған деген қорытынды жасау үшін жеткіліксіз болады. Алайда, тұлғаның мұндай келіссөздерге қатысып отыруы немесе тіпті тікелей қатысуы сол тұлғаның кәсіпорын атынан атқаратын нақты функцияларын анықтауда маңызды фактор болуы мүмкін.

98. Агент "әдетте" шарттар жасасуы немесе әдетте кәсіпорын елеулі өзгерістерсіз жасасатын шарттар жасасуға әкелетін басты рөлді атқаруы тиістігі туралы талап 5-

баптың негізінде жатқан қағидатты көрсетеді, оған сәйкес кәсіпорынның Уағдаласушы мемлекетте жүзеге асыратын қатысуы, егер кәсіпорын тұрақты өкілдігі бар кәсіпорын ретінде және демекосы мемлекетте салық салынатын ретінде қарастырылуға тиіс болса, ол уақытша ғана болуы тиіс. Агент "әдетте келісімшарттар жасасады немесе әдетте кәсіпорын айтарлықтай өзгеріссіз жасалатын келісімшарттар жасасуға әкелетін басты рөл атқарады" деген қорытындыға келу үшін қажетті қызметтің көлемі мен жиілігі келісімшарттардың сипатына және директордың бизнесіне байланысты болады. Нақты жиілік критерийін орнату мүмкін емес. Осыған қарамастан, мұндай анықтаманы шығарған кезде 6-тармақта қарастырылатын факторлар орынды болады.

24. Комитет "әдетте кәсіпорынның тарапынан айтарлықтай өзгеріссіз жасалатын" келісімшарттарға сілтеме жасаудың маңыздылығын талқылады. Комитет кәсіпорын кейбір шарттарға (тіпті жергілікті сауда агенттерінің қызметінің нәтижесі болып табылатын шарттардың көпшілігіне) олар бекітілгенге дейін айтарлықтай өзгерістер енгізсе де, әдетте кәсіпорын ешқандай елеулі өзгерістерсіз жасасатын басқа шарттарды жасауда басты рөл атқаратын тұлға болған кезде, олар бекітілгенге дейін осы тұлғаның қызметінің нәтижесінде тәуелді агенттік тұрақты өкілдік пайда болады. Комитеттің кейбір мүшелері бұл сөз тіркесін әлі де қалдыруды жөн көрді, өйткені олар кеңірек тұжырым жасауды жақтады. Олар сондай-ақ бұл кәсіпорындардың шарт орындалмайды деп мәлімдеуіне ықпал етеді және тұрақты өкілдіктің пайда болуын жасанды түрде болдырмайды деп сенді. Бұл алаңдаушылықты бөлісетін елдер "әдетте кәсіпорынның тарапынан айтарлықтай өзгеріссіз болатын" деген сөздерді еркін қалдыра алады.

25. Тауар қорын ұстауға қатысты 5-тармақтың (b) тармақшасының қосылуы ескерілетін жағдайда бұл тармақтың ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 5-тармағына қарағанда қолдану аясы неғұрлым кең болады. Кейбір елдер тар формула іс жүзінде тәуелді агент өзін өз атынан әрекет етіп көрсетуге итермелеуі мүмкін деп санайды.

26. Бұрынғы сарапшылар тобының пікірінше, 5-тармақтың (b) тармақшасы былай түсіндірілуі керек: егер барлық өткізу қызметі болу мемлекетінен тысқары жерде жүзеге асырылса, ал осы мемлекеттің өзінде тек агент жүзеге асыратын жеткізу жүргізілсе, онда мұндай жағдай тұрақты өкілдіктің құрылуына әкеп соқтырмайды.<sup>25</sup> Алайда, бұрынғы сарапшылар тобы егер сату қызметі (мысалы, тауарды жарнамалау немесе жылжыту) осы мемлекетте резиденттің атынан жүзеге асырылса (кәсіпорынның өзі де немесе оның жал бойынша жұмыс істейтін агенттері де жоқ) және мұндай өнімдер мен тауарларды сатуға ықпал етсе, онда тұрақты өкілдік болуы мүмкін.<sup>26</sup>

---

<sup>25</sup>1999 жылғы редакциядағы Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясының 5-бабына түсініктеменің 25-тармағын қараңыз.

<sup>26</sup>

Бұл да сонда.

## 6-тармақ

27. Бұл тармақ ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 5-бабының ережелерінің ешқайсысына сәйкес келмейді және сақтандыру бизнесінің белгілі бір аспектілерін қамту үшін енгізілген. Осыған қарамастан, ЭЫДҰ-ның Үлгі конвенциясында мұндай ережені екіжақты салық шарттарына енгізу мүмкіндігі туралы айтылады, атап айтқанда:

39. "Тұрақты өкілдік" терминінің анықтамасына сәйкес мемлекеттердің бірінің сақтандыру компаниясына, егер оның 1-тармақтың мағынасы бойынша кәсіпкерлік қызметті жүргізетін тұрақты орны болса немесе 5-тармақтың мағынасы бойынша қандай да бір тұлға арқылы бизнеспен айналысатын болса, сақтандыру бизнесімен айналысуына байланысты басқа мемлекетте салық салынуы мүмкін. Шетелдік сақтандыру компанияларының агенттіктері кейде жоғарыда аталған талаптардың ешқайсысын қанағаттандырмайтындықтан, бұл компаниялар белгілі бір мемлекетте ауқымды бизнеспен айналысады және сонымен бірге олар осындай бизнестен алатын пайдаға осы мемлекетте салық салынбайды деп болжауға болады. Мұндай мүмкіндікті болдырмау үшін ЭЫДҰ-ға мүше елдер жасасатын әртүрлі конвенцияларға мыналарды көздейтін ереже енгізіледі: белгілі бір мемлекеттің сақтандыру компаниялары, егер олар осы басқа мемлекетте сақтандыру сыйлықақыларын онда ұсынылған агент арқылы инкассациялайтын болса, басқа мемлекетте тұрақты өкілдігі бар болып саналады — тұрақты өкілдікті құратын агенттен басқа 5-тармаққа байланысты немесе осы мемлекеттің аумағында туындайтын тәуекелдер осындай агент арқылы сақтандырылады. Конвенцияға осындай мазмұндағы ережені енгізу керек пе, жоқ па деген шешім тиісті Уағдаласушы мемлекеттерде басым болатын нақты және құқықтық жағдайға байланысты болады. Сондықтан мұндай ережені енгізу туралы мәселе жиі қарастырылмайды. Осыған байланысты Үлгі конвенцияға осындай мазмұндағы ережені енгізу орынсыз деп саналды.

28. Жоғарыда келтірілген ережелер тұжырымдалған Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясының 6-тармағы қажет, өйткені сақтандыру агенттері әдетте шарттар жасасу өкілеттігіне ие болмайды, сондықтан 5-тармақтың а тармақшасының талаптарын қанағаттандырмайды. Алайда, егер сақтандыру агентінің тәуелсіз мәртебесі болса, онда сақтандыру компаниясының қызметіне жататын пайдаға осындай пайда алынған мемлекетте салық салынбайды, өйткені 5-баптың 7-тармағының шарттары орындалатын еді және кәсіпорын тұрақты өкілдігі бар деп есептелмейтін еді.

29. Алайда кейбір елдер өкілдік осындай тәуелсіз агент арқылы жүзеге асырылатын жағдайларда да осы қызметке салық салынуы үшін осы ереженің қолданылу аясын кеңейтуді жөн көреді. Олар бұл тәсілді сақтандыру бизнесінің сипатына байланысты, тәуекелдер салық юрисдикциясын қолдануды талап ететін елде туындайтындығына байланысты, сондай-ақ жеке тұлғалар "тәуелсіз мәртебе" негізінде сақтандыру компанияларын қоса атқара алатын қарапайымдылығына байланысты қолдануды жақтайды, бұл сақтандыру агенттері мен тәуелсіз сақтандыру агенттері арасындағы

айырмашылықтарды ажыратуды қиындатады. Басқа елдер сақтандыру бизнесіне материалдық тауарларды сату сияқты қызмет түрлеріне қарағанда өзгеше қараудың себептерін көрмейді. Олар сондай-ақ сақтандыруды бір елдегі бірнеше тәуелсіз агенттер жүзеге асырған кезде айналымның жалпы сомасын белгілеудегі қиындықты көрсетеді. Тәсілдемелердегі осындай айырмашылықтарды ескере отырып, тәуелсіз агенттердің қызметін қалай реттеу керектігі туралы мәселені шешу тараптардың қалауы бойынша екі жақты келіссөздерге қалдырылады, олардың барысында сақтандыру полистерін сату үшін қолданылатын әдістерді және тиісті елдердегі сақтандыру бизнесінің басқа да сипаттамаларын ескеруге болады.

#### 7-тармақ

30. Осы тармақтың бірінші сөйлемі ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 5-бабының 6-тармағын шағын редакциялық өзгерістермен жаңғыртады. ЭЫДҰ-ның 2017 жылғы Үлгі конвенциясына түсініктемеден тиісті үзінділер төменде келтірілген:

102. Егер бір Уағдаласушы мемлекеттің кәсіпорны коммерциялық қызметті осындай ретінде жүзеге асыратын тәуелсіз агент арқылы коммерциялық операцияларды жүзеге асыратын болса, егер агент кәдімгі коммерциялық қызмет барысында әрекет етсе, оған екінші Уағдаласушы мемлекетте осы операцияларға қатысты салық салынбайды [...]. Жеке және тәуелсіз кәсіпорын болып табылатын мұндай агенттің қызметі шетелдік кәсіпорынның тұрақты өкілдігінің пайда болуына әкелмеуі тиіс.

103. 6-тармақта көзделген алып тастау тұлға кәсіпкерлік қызметті жүзеге асыру барысында кәсіпорынның атынан тәуелсіз агент ретінде әрекет еткен жағдайларда ғана қолданылады. Сондықтан, ол тұлға кәсіпорынның атынан басқа сапада әрекет еткенде, мысалы, қызметкер жұмыс берушінің атынан әрекет еткенде немесе серіктес серіктестіктің атынан әрекет еткенде қолданылмайды. 15-бапқа түсініктеменің 8.1-тармағында түсіндірілгендей, кейде жеке тұлға көрсететін қызметтер, жалдау қызметтері немесе жеке кәсіпорын көрсететін қызметтер болып табылатындығын анықтау қиынға соғады және осы мақсатта 15-бапқа түсініктеменің 8.2-8.28-тармақтарындағы нұсқаулар орынды болады. Алайда, егер жеке тұлға қызметкер ретінде емес, өзінің жеке кәсіпкерлік қызметін жүзеге асыру барысында кәсіпорынның атынан әрекет етсе, 6-тармақты қолдану бәрібір сол тұлғаның тәуелсіз агент ретінде әрекет етуін талап етеді; төмендегі 111-тармақта түсіндірілгендей, егер бұл тұлғаның қызметі тек қана немесе тек қанаға жуық бір кәсіпорынның немесе онымен тығыз байланысты кәсіпорындардың атынан жүзеге асырылса, мұндай тәуелсіз мәртебенің ықтималдығы аз болады.

104. Агент ретінде әрекет ететін тұлға ұсынылатын кәсіпорыннан тәуелсіз бола ма, жоқ па деген мәселе бұл тұлғаның кәсіпорынға қатысты міндеттемелерінің көлеміне байланысты болады. Егер тұлғаның кәсіпорын мүддесіндегі коммерциялық қызметі егжей-тегжейлі нұсқаулықтарға сәйкес немесе оның тарапынан жан-жақты бақылаумен жүзеге асырылса, мұндай тұлға кәсіпорыннан тәуелсіз болып саналмайды.

Тағы бір маңызды критерий кәсіпкерлік тәуекелді өзі ұсынатын тұлға немесе кәсіпорын көтере ме, жоқ па деген мәселе болады. Кез келген жағдайда да, 6-тармақтың соңғы сөйлемінде белгілі бір жағдайларда жеке тұлғаны тәуелсіз агент деп санауға болмайтындығы (төмендегі 119-121-тармақтарды қараңыз) көзделеді. Соңғы сөйлем қолданылмайтын агентті тәуелсіз деп санауға болатындығын анықтаған кезде келесі пайымдауларды ескеру қажет.

105. Айта кету керек, 6-тармақтың соңғы ұсынысы қолданылмаған жағдайларда, еншілес компания тек қана немесе тек бір-бірімен тығыз байланысты кәсіпорындардың мүддесі үшін жұмыс істемейтіндіктен, бас компания өзінің еншілес компаниясына акционер ретінде жүргізетін бақылау еншілес компанияның бас компанияның агентінен тәуелділігі немесе тәуелділіктің болмауы туралы мәселені қарау кезінде маңызды емес. Бұл 5-баптың 7-тармағында қамтылған ережеге сәйкес келеді (төмендегі 113-тармақты қараңыз).

106. Тәуелсіз агент, әдетте, өз жұмысының нәтижелері үшін өзінің директорының алдында жауап береді, бірақ бұл жұмыстың қалай орындалатынына қатысты айтарлықтай бақылауға алынбайды. Ол директордан жұмысты орындауға қатысты егжей-тегжейлі нұсқаулар алмауы керек. Директордың агенттің ерекше дағдылары мен біліміне сүйенуі тәуелсіздіктің белгісі болып табылады.

107. Агент жүргізе алатын бизнестің ауқымына қатысты шектеулер, әрине, агенттің өкілеттігіне әсер ететіні сөзсіз. Алайда, мұндай шектеулердің тәуелділікке қатысы жоқ, ол агенттің келісім бойынша берілген өкілеттіктер шеңберінде директордың атынан бизнесті жүргізу кезінде көрсететін еркіндік дәрежесін қарастыру арқылы анықталады.

108. Келісімнің қолданылу ерекшелігі агент келісімнің шеңберінде жүзеге асырылатын бизнеске байланысты қағидаттық елеулі ақпаратты беретін болуы мүмкін. Бұл, егер ақпарат бизнесті жүргізу тәсіліне директордың мақұлдауын алу кезінде берілмесе, агенттің тәуелді екенін анықтау үшін жеткілікті критерий емес. Келісімнің үздіксіз орындалуын және директормен жақсы қарым-қатынасты сақтауды қамтамасыз етуге бағытталған ақпаратты ұсыну тәуелділіктің белгісі емес.

109. Тәуелсіз мәртебені анықтау кезінде ескерілетін тағы бір фактор агент ұсынатын агент ретінде әрекет етушілердің саны болып табылады. 111-тармақта көрсетілгендей, егер агенттің қызметі бизнестің бүкіл қызмет ету мерзімі ішінде немесе ұзақ уақыт бойы тек бір кәсіпорынның атынан толығымен немесе толықтай жүзеге асырылса, тәуелсіз мәртебе ықтималдығы аз болады. Алайда, бұл фактінің өздігінен анықтаушы болып табылмайды. Агенттің қызметі тәуекелге баратын және өзінің кәсіпкерлік дағдылары мен білімін пайдалану арқылы сыйақы алатын тәуелсіз бизнес екенін анықтау үшін барлық фактілер мен жағдайларды ескеру қажет. Егер агент кәдімгі кәсіпкерлік қызмет барысында бірнеше принциптердің мүддесі үшін әрекет етсе және олардың ешқайсысы агент жүзеге асыратын бизнес тұрғысынан басым

болмаса, егер принципалдар агенттің кәсіпкерлік қызметі барысында олардың атынан олардың әрекеттерін бақылай отырып, келісілген түрде әрекет етсе, тәуелділік болуы мүмкін.

110. Тәуелсіз агент, егер ол осы агенттік қызметпен байланысты емес қызметті жүзеге асырса, өзінің әдеттегі кәсіпкерлік қызметінде агент ретінде әрекет етеді деп айтуға болмайды. Егер, мысалы, бірқатар компаниялар үшін дистрибьютор ретінде өз есебінен әрекет ететін компания басқа кәсіпорынның агенті ретінде де әрекет етсе, онда компания дистрибьютор ретінде жүзеге асыратын қызмет б) тармақты қолдану мақсаттары үшін компания өзінің әдеттегі қызметінің барысында агент ретінде жүзеге асыратын қызметтің бөлігі болып саналмайды. Алайда, кәсіпорын агент ретінде жүзеге асыратын әдеттегі іс-әрекеттің бір бөлігі болып табылатын іс-шараларға делдалдық қызмет кіреді, ол, егер бұл делдалдық іс-әрекет бір-бірінен айтарлықтай ерекшеленбесе, белгілі бір бизнес секторындағы әдеттегі тәжірибеге сәйкес кейде агент ретінде, ал кейде кәсіпорынның өз есебінен жүзеге асырылады. Егер, мысалы, қаржы секторындағы брокер-дилер нарықта делдалдықтың әр алуан түрлерін бірдей тәсілмен жүзеге асырса, бірақ клиенттердің қажеттіліктеріне сүйене отырып, оны кейде басқа кәсіпорынның агенті ретінде, ал кейде өз есебінен жасайтын болса, брокер-дилер агент ретінде ол нарықта делдалдық қызметтің осы әр алуан түрлерін жүзеге асырған кезде өзінің әдеттегі қызметінде әрекет етеді деп есептеледі.

111. 6-тармақтың соңғы сөйлемі, егер ол тек қана немесе тек қанаға жуық түрде өзі олармен тығыз байланыстағы бір немесе бірнеше кәсіпорынның мүддесі үшін ғана әрекет етсе, тұлға тәуелсіз агент болып саналмайтындығын көздейді. Алайда, бұл соңғы сөйлем 6-тармақ тұлға тығыз байланыста емес бір немесе бірнеше кәсіпорынның мүддесі үшін әрекет еткенде автоматты түрде қолданылады дегенді білдірмейді.

Алайда, соңғы сөйлем, егер тұлға өзі олармен өте тығыз байланыста болмайтын бір немесе бірнеше кәсіпорынның мүддесі үшін әрекет етсе, 6-тармақ автоматты түрде қолданылады дегенді білдірмейді. 6-тармақ тұлғаның тәуелсіз агент ретінде бизнеспен айналысуын және әдеттегі қызмет барысында әрекет етуін талап етеді. Тәуелсіз мәртебе, егер тұлғаның қызметі тек бір кәсіпорынның (немесе бір-бірімен тығыз байланысты кәсіпорындар тобының) атынан осы тұлғаның бүкіл қызмет ету мерзімі ішінде немесе ұзақ уақыт бойы толық немесе толығымен жүзеге асырылса, ықтималдығы аз болады. Алайда, егер тұлға қысқа уақыт ішінде (мысалы, осы тұлғаның кәсіпкерлік қызметінің басында) тығыз байланысты емес бір кәсіпорынның атынан ғана әрекет етсе, онда 6-тармақты қолдануға болады. Жоғарыда 109-тармақта көрсетілгендей, осы тұлғаның қызметі тәуелсіз агент ретінде кәсіпкерлік қызметті жүзеге асыру болып табылатындығын анықтау үшін барлық фактілер мен мән-жайларды ескеру қажет.

112. 6-тармақтың соңғы сөйлемі тұлға [9] тармақта анықталғандай, тығыз байланысты кәсіпорындардың атынан "тек қана немесе тек қана дерлік" әрекет ететін



жағдайларда ғана қолданылады. Бұл дегеніміз, егер тұлғаның қызметі онымен тығыз байланысты емес кәсіпорындар атынан оның бизнесінің едәуір бөлігін құраса, онда мұндай тұлға тәуелсіз агент ретінде біліктілікке ие болмайды. Егер, мысалы, агент тығыз байланысты емес кәсіпорындар үшін сататын сатылымдар ол басқа кәсіпорындардың атынан әрекет ететін агент ретінде жасасқан барлық сатылымдардың 10 пайызынан аз болса, онда мұндай агент тығыз байланысты кәсіпорындар атынан "тек немесе тек қана" жұмыс істейтін ретінде қарастырылуы керек.

113. 6-тармақтың соңғы сөйлеміндегі қағида және 8-тармақтағы "тығыз байланысты" анықтамасы бір компания басқа компанияны бақылайтын немесе бақылауында болатын жағдайларды қамтитыны 5-баптың 8-тармағының қолданылу аясын қандай да бір түрде шектемейді. Төмендегі 117-тармақта түсіндірілгендей, еншілес компанияның өзінің бас компаниясының атынан 5-тармаққа сәйкес бас компания тұрақты өкілдігі бар деп есептелетіндей әрекет ету мүмкіндігі бар; бұл жағдайда тек немесе тек қана өзінің бас компаниясының мүддесі үшін жұмыс істейтін еншілес компания 6-тармақта көзделген "тәуелсіз агент" ерекшелігін пайдалана алмайды.

Алайда, бұл бас компания мен еншілес компания арасындағы қатынастар 5-тармақтың талаптарын жоққа шығарады және мұндай қатынастардың өзі осы талаптардың кез - келгенін орындау туралы қорытынды жасау үшін жеткілікті болуы мүмкін дегенді білдірмейді.

31. 1999 жылы қайта қаралған типтік Конвенцияда агентті "тәуелсіз мәртебеге" ие емес деп танудың маңызды критерийі "қол созым жердегідей қашықтықта" қағидатындағы қарым-қатынастың болмауы екенін түсіндіру үшін тұжырымдама өзгертілді.

32. 2017 жылғы жаңартылған нұсқада Комитет агенттің тәуелсіз мәртебеге ие агент ретінде біліктілігі жоқ екенін анықтауда ұзақ қашықтықтағы қарым-қатынастың болмауы шешуші фактор болмауы тиіс деп шешті және бұл талапты тәуелсіз агент қағидасынан алып тастады. Шешім қабылдау кезінде "қол созым жердегідей қашықтықта" қағидатын сақтау туралы шартты алып тастау 2017 жылғы жаңартуға дейін Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясы бойынша "тәуелсіз агент" ретінде біліктілікке ие болу ЭЫДҰ Үлгі конвенциясына қарағанда оңайырақ болғандықтан жасалғаны атап өтілді.

#### *8-тармақ*

33. Осы тармақта 2017 жылғы ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 5-бабының 7-тармағы көшіріледі. ЭЫДҰ мәтініне түсініктеме былайша көрініс табады:

115. Еншілес компанияның болуы бұл еншілес компания өзінің бас компаниясының тұрақты өкілі болып табылады дегенді білдірмейтіндігі қағидаты жалпы қабылданған. Бұл салық салу мақсатында мұндай еншілес ұйым тәуелсіз заңды тұлға болып

табылады деген қағидаттан туындайды. Еншілес компания жүзеге асыратын сауданы немесе бизнесті бас компания басқаратыны туралы факті де еншілес компанияны бас компанияның тұрақты өкілдігіне айналдырмайды.

116. Алайда, еншілес компанияның коммерциялық кәсіпорны бар мемлекетте тұрақты өкілдігі бар болуы осы баптың 1 немесе 5-тармақтарының қағидаларына сәйкес бас компания деп танылуы мүмкін. Осылайша, еншілес компанияға тиесілі бас компания өз қызметін жүзеге асыратын және тұрақты қызмет орнын білдіретін кез-келген алаң немесе бас компанияның иелігіндегі үй-жайлар [...] баптың 3 және 4-тармақтарының ережелерін ескере отырып, 1-тармаққа сәйкес бас компанияның тұрақты өкілдігін білдіретін болады (мысалы, жоғарыдағы 15-тармақта келтірілген мысалды қараңыз). Бұдан басқа, 5-тармаққа сәйкес бас компания кез келген қызметке қатысты мемлекетте тұрақты өкілдігі бар болып есептеледі, егер осы тармақтың шарттары орындалса (жоғарыдағы 82-99-тармақтарды қараңыз), егер бұл қызмет баптың 4-тармағында аталған қызметпен шектелмесе немесе бас компанияның 6-тармағы қолданылмаса, оның еншілес компаниясы қызметті ол үшін жүзеге асырады.

117. Дәл осындай принциптер көпұлтты топқа кіретін кез-келген компанияға қолданылады, сондықтан мұндай компания, егер ол өз иелігінде басқа компанияға тиесілі үй-жайларды иеленсе [...] және оларды пайдаланса немесе егер бірінші компания осы баптың 5-тармағына сәйкес тұрақты өкілдігі бар компания деп саналса ол тұрақты өкілдікті иеленетін болып есептелуі мүмкін [...]. Алайда, осы баптың 1 немесе 5-тармақтарының қағидаларына сәйкес тұрақты өкілдіктің болуын анықтау топтың әр компаниясы үшін бөлек жүргізілуге тиіс. Осылайша, бір мемлекетте топтың бір компаниясының тұрақты өкілдігінің болуы топтың басқа компаниясының сол мемлекетте тұрақты өкілдігінің бар-жоқтығы үшін ешқандай да маңызға ие болмайды.

34. Комитет жеке субъект негізінде тұрақты өкілдіктің болуын немесе болмауын анықтау теріс пайдалану осалдығына әкелуі мүмкін екенін атап өтеді. Мемлекеттердің ішкі заңнамасына байланысты таза жасанды құрылымдарға қарсы кепілдіктер мазмұны формада басым болатын қағиданы қолдану арқылы табылуы мүмкін. 2017 жылғы ЭЫДҰ Үлгі конвенциясына түсініктемеде мыналар да айтылады:

118. Көпұлтты топқа кіретін бір компанияға тиесілі үй-жайлар топтың басқа компаниясының иелігіне берілуі мүмкін және 5-баптың басқа да шарттарын ескере отырып, егер осы басқа компанияның кәсіпкерлік қызметі осы орын арқылы жүзеге асырылса, осы басқа компанияның тұрақты өкілдігі болып саналуы мүмкін, бұл жағдай мен көпұлтты топқа кіретін бір компания осы басқа компанияның үй-жайлары болып табылмайтын үй-жайларда өзінің кәсіпкерлік қызметі шеңберінде және өзінің меншікті персоналын пайдалана отырып қызмет көрсететін (мысалы, басқару қызметтерін) жиі туындайтын жағдайдың арасындағы айырмашылықтарды ажыратқан маңызды. Бұл жағдайда бұл қызметтер көрсетілетін орын екінші компанияның иелігінде болмайды және осы компания айналыспайтын кәсіпкерлік қызмет осы орын арқылы жүзеге

асырылады. Сондықтан бұл орынды қызмет көрсетілетін компанияның тұрақты өкілдігі деп санауға болмайды. Шынында да, белгілі бір жерде бір компанияның жеке қызметі басқа компанияға өзінің кәсіпкерлік қызметінде экономикалық пайда әкелуі мүмкін екендігі фактісі екінші компания өзінің кәсіпкерлік қызметін осы орын арқылы жүзеге асырады дегенді білдірмейді: басқа компания басқа елде өндіретін немесе жеткізетін бұйымдарды немесе қызметтерді жай ғана сатып алатын компания осы фактіге байланысты, тіпті осы бұйымдарды өндіруден немесе осы қызметтерді жеткізуден пайда көруі мүмкін болатындығына қарамастан, тұрақты өкілдікті білдірмейтіні анық.

#### *9-тармақ*

35. Осы тармақта 2017 жылғы ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 5-бабының 8-тармағы көшіріледі; ЭЫДҰ мәтініне түсініктеменің тиісті үзінділері төменде келтірілген:

119. [9] - тармақта осы баптың мақсаттары үшін, атап айтқанда, 4.1 және 6-тармақтар үшін "кәсіпорынмен тығыз байланысты тұлға" ұғымының мағынасы түсіндіріледі. Бұл ұғымды 9-баптың мақсаттары үшін қолданылатын "қауымдастырылған кәсіпорындар" ұғымынан ажырату керек; екеуі белгілі бір дәрежеде қиылысқанымен, олар баламалы деп саналмайды.

120. [9] тармағының бірінші бөлігі "кәсіпорынмен тығыз байланысты тұлғаның" жалпы анықтамасын қамтиды. Ол егер барлық тиісті фактілер мен жағдайларға сүйене отырып, олардың біреуі екіншісін бақылайды немесе екеуі де бір тұлғалардың немесе кәсіпорындардың бақылауында болса, тұлғаның кәсіпорынмен тығыз байланыста болуын қамтамасыз етеді. Бұл жалпы ереже, мысалы, жеке тұлға немесе кәсіпорын кәсіпорындағы бенефициарлық үлестің 50 пайызынан астамына тікелей немесе жанама иелік етсе, сол адамға өз құқықтарына ұқсас құқықтарды жүзеге асыруға мүмкіндік беретін арнайы келісімге байланысты кәсіпорынды бақылайтын жағдайларға қатысты. Көпше түрі қолданылатын көптеген жағдайлар сияқты, тармақтың бірінші сөйлемінің соңындағы "сол тұлғаларға немесе кәсіпорындарға" сілтеме [9] осындай бір ғана тұлға немесе кәсіпорын болған жағдайларды қамтиды.

121. [9] тармағының екінші бөлігінде "кәсіпорынмен тығыз байланысты тұлға" анықтамасы белгілі бір жағдайларда автоматты түрде қанағаттандырылады. Осы екінші бөлімге сәйкес, егер олардың біреуі тікелей немесе жанама түрде екіншісіндегі бенефициарлық үлестің 50 пайызынан астамын иеленсе немесе үшінші тұлға тікелей немесе жанама түрде осы тұлғада да, кәсіпорында да бенефициарлық үлестің 50 пайызынан астамын иеленсе, тұлға кәсіпорынмен тығыз байланысты болып саналады. Компания жағдайында-егер адам дауыстардың жиынтық санының 50 пайызынан астамын және компания акцияларының немесе компанияның бенефициарлық үлестерінің құнын тікелей немесе жанама түрде иеленсе, бұл шарт орындалады.

#### *Электрондық сауда*

36. ЭЫДҰ-ның 2017 жылғы Үлгі конвенциясына түсініктеме "электрондық саудаға" арналған келесі бөлімді қамтиды:

## Электрондық сауда

122. Электрондық саудада белгілі бір елде компьютерлік жабдықты жай пайдалану тұрақты өкілдік құра ала ма деген мәселе талқыланды. Бұл сұрақ баптың ережелеріне байланысты бірқатар мәселелерді көтереді.

123. Кәсіпорын автоматтандырылған жабдықты пайдаланатын орын ол орналасқан елдегі тұрақты өкілдікті білдіруі мүмкін болса да (төменде қараңыз), белгілі бір жағдайларда тұрақты өкілдікті білдіру үшін қандай да бір жерде орналастырылуы мүмкін компьютерлік жабдық пен осы жабдықта пайдаланылатын немесе сақталатын деректердің және бағдарламалық қамтамасыз етудің арасындағы айырмашылықты ажырату қажет. Мысалы, бағдарламалық қамтамасыз ету мен электрондық деректердің үйлесімі болып табылатын интернет-сайттың өзі материалдық меншік болып табылмайды. Сондықтан оның "кеңсенің орналасқан жерін" білдіретін орны жоқ, өйткені осы веб-сайтты құрайтын бағдарламалық қамтамасыз ету мен деректерге қатысты "үй-жайлар немесе кейбір жағдайларда машиналар немесе жабдықтар сияқты объект" жоқ (жоғарыдағы 6-тармақты қараңыз). Екінші жағынан, веб-сайт сақталатын және оған қол жеткізілетін сервер физикалық орналасқан жабдықты білдіреді және мұндай орын сол серверді басқаратын кәсіпорынның "кеңсесінің тұрақты орналасқан жерін" білдіруі мүмкін.

124. Веб-сайт пен веб-сайтты сақтайтын және пайдаланатын сервер арасындағы айырмашылық маңызды, өйткені серверді басқаратын кәсіпорын веб-сайт арқылы бизнес жүргізетін кәсіпорыннан өзгеше болуы мүмкін. Мысалы, әдетте, кәсіпорын өз қызметін жүзеге асыратын веб-сайт Интернет-қызмет провайдерінің (ПИУ) серверінде орналастырылады. Провайдерге осындай келісімдер арқылы төленетін төлем веб-сайтқа қажетті бағдарламалық бағдарламалық қамтамасыз ету мен деректерді сақтау үшін пайдаланылатын дискілік кеңістіктің көлеміне негізделуі мүмкін болса да, мұндай келісімшарттар әдетте сервер мен оның орналасқан жерін кәсіпорынның иелігінде қалдырмайды (жоғарыдағы 10-19 тармақтарды қараңыз), тіпті егер кәсіпорын анықтай алса да, оның веб-сайты белгілі бір жерде белгілі бір серверде орналастырылуға тиіс. Бұл жағдайда кәсіпорынның бұл жерде тіпті физикалық қатысуы да жоқ, өйткені веб-сайт материалдық болып табылмайды. Мұндай жағдайларда кәсіпорын хостинг туралы осындай келісімге байланысты кәсіпкерлік қызметті жүзеге асыру орнын алған деп есептелмейді. Алайда, егер веб-сайт арқылы кәсіпкерлік қызметті жүзеге асыратын кәсіпорынның өз иелігінде сервері болса, мысалы, веб-сайт сақталатын және пайдаланылатын серверге иелік етсе (немесе жалға алса) және серверді пайдаланса, онда осы сервер орналасқан жер, егер осы баптың басқа талаптары орындалса, кәсіпорынның тұрақты өкілдігі бола алады.

125. Белгілі бір жерде орналасқан компьютерлік жабдық, егер ол стационарлықтың талабына жауап беретін жағдайда ғана тұрақты өкілдікті білдіруі мүмкін. Сервер жағдайында маңызды нәрсе сервердің ауыстырылуы мүмкіндігі емес,

оның шын мәнінде ауыстырылғанында. Сервер бизнес жүргізудің тұрақты орнына айналуы үшін ол 1-тармақтың мағынасы бойынша тұрақты болу үшін жеткілікті уақыт аралығында белгілі бір жерде болуға тиіс.

126. Тағы бір мәселе, кәсіпорынды оның иелігінде сервер сияқты жабдық бар жерде өзінің кәсіпкерлік қызметін толық немесе ішінара жүзеге асыратын кәсіпорын деп есептеуге бола ма дегеннен тұрады. Кәсіпорынның кәсіпкерлік қызметі осындай жабдық арқылы толық немесе ішінара жүзеге асырыла ма деген мәселені әрбір нақты жағдайда осы кәсіпорынның осындай жабдықтың болуына байланысты оның иелігінде кәсіпорынның кәсіпкерлік функцияларын орындау үшін пайдаланылатын объектілері бар деп санауға болатындығына байланысты шешу қажет.

127. Егер кәсіпорын белгілі бір жерде компьютерлік жабдықты пайдаланса, онда жабдықты пайдалану үшін тіпті сол кәсіпорынның қызметкерлерінің болуы талап етілмесе де, тұрақты өкілдік болуы мүмкін. Егер осы жерде кәсіпкерлік қызметті жүзеге асыру үшін персонал іс жүзінде талап етілмесе, кәсіпорын өзінің кәсіпкерлік қызметін қандай да бір жерде толық немесе ішінара жүзеге асырады деп санау үшін персоналдың болуы қажет емес. Бұл тұжырым электрондық саудаға жабдық автоматты түрде жұмыс істейтін басқа қызмет түрлерімен бірдей дәрежеде қолданылады, *мысалы*, кәсіпорынның табиғи ресурстарын пайдалану кезінде қолданылатын автоматты сорғы жабдығы.

128. Тағы бір мәселе, егер белгілі бір елдің белгілі бір жерінде компьютерлік жабдық арқылы жүзеге асырылатын электрондық сауда операциялары 4-тармақпен реттелетін дайындық немесе көмекші сипаттағы қызметпен шектелсе, тұрақты өкілдікті жұмыс істейді деп санауға болмайтындығына байланысты. Мұндай жерде нақты қызмет түрлері 4-тармақтың қолданысына жатады ма деген мәселені әр жағдайда кәсіпорын осы жабдық арқылы орындайтын әртүрлі функцияларға сүйене отырып шешу қажет. Әдетте дайындық немесе көмекші сипатта деп саналатын әрекеттердің келесі мысалдарын келтіруге болады:

- жеткізушілер мен клиенттер арасында - телефон желісі сияқты байланыс желісін қамтамасыз ету;
- тауарларды немесе қызметтерді жарнамалау;
- қауіпсіздік пен тиімділік үшін ақпаратты айна сервері арқылы қайта бағыттау;
- кәсіпорын үшін нарық жағдайы туралы деректерді жинау;
- ақпарат беру.

129. Алайда, мұндай функциялардың өзі тұтастай алғанда кәсіпорынның кәсіпкерлік қызметінің қажетті және маңызды бөлігін құрайтын жағдайларда немесе кәсіпорынның басқа да негізгі функциялары компьютерлік жабдық арқылы орындалған жағдайда, олар 4-тармақпен реттелетін қызмет түрлерінен асып түседі және егер бұл жабдық кәсіпорын кеңсесінің тұрақты орналасқан жері болып саналса (жоғарыда 123-127-тармақтарда талқыланғандай), тұрақты өкілдік құратын болады.

130. Белгілі бір кәсіпорынның негізгі функцияларының тізімі осы кәсіпорын жүзеге асыратын кәсіпкерлік қызметтің сипатына байланысты екені анық. Мысалы, кейбір ПИУ веб-сайттарды немесе басқа кәсіпорындарға арналған басқа қолданбалы бағдарламаларды орналастыру мақсатында өз серверлерін пайдаланумен айналысады. Бұл ПИУ үшін клиенттерге қызмет көрсету мақсатында олардың серверлерін пайдалану олардың коммерциялық қызметінің ажырамас бөлігі болып табылады және оларды дайындық немесе көмекші деп санауға болмайды. Тағы бір мысал Интернет арқылы өнімді сату бойынша кәсіпкерлік қызметті жүзеге асыратын кәсіпорын (кейде "электронды бөлшек сауда дүкені" деп аталады) болып табылады. Бұл жағдайда кәсіпорынның кәсіпкерлік қызметі серверлерді пайдаланумен байланысты емес және кәсіпорынның белгілі бір жерде осындай қызметті жүргізе алатындығының өзі осы жерде жүзеге асырылатын қызмет дайындық және көмекші қызмет шеңберінен шығады деп сенуге жеткілікті негіз болмайды. Мұндай жағдайларда кәсіпорын жүзеге асыратын кәсіпкерлік қызметке қатысты осы жерде жүргізілетін қызмет түрлерінің сипатын қарастыру қажет. Егер бұл қызмет түрлері Интернет арқылы өнімді сату бойынша кәсіпкерлік қызметке қатысты тек дайындық немесе көмекші сипатта болса (мысалы, орналасқан жері әдеттегідей, тек жарнамалау, өнім каталогын көрсету немесе әлеуетті клиенттерге ақпарат беру үшін пайдаланылатын веб-сайт орналастырылған серверді қолдану үшін пайдаланылады), онда 4 тармақ қолданылады және бұл орын тұрақты өкілдік болып саналмайды. Алайда, егер бұл жерде сатумен байланысты типтік функциялар орындалса (мысалы, клиентпен келісім-шарт жасасу, төлемді өңдеу және өнімді жеткізу сол жерде орналасқан жабдық арқылы автоматты түрде жүзеге асырылады), онда бұл қызмет түрлерін тек дайындық немесе көмекші сипатта деп санауға болмайды.

131. Соңғы сұрақ 5-тармақты қолдану негізінде ПИУ тұрақты өкілдік құрады деп санауға бола ма деген мәселеден тұрады. Жоғарыда айтылғандай, ПИУ әдетте басқа кәсіпорындардың веб-сайттарын өз серверлерінде орналастыру қызметтерін ұсынады. Содан кейін 5-тармақтың ережелерін қолдану негізінде мұндай ПИУ осы ПИУ-ға тиесілі және олар пайдаланатын серверлерде орналастырылған веб-сайттар арқылы электрондық сауда операцияларын жүзеге асыратын кәсіпорындардың тұрақты өкілдіктерін құрайды деп санауға бола ма деген сұрақ туындауы мүмкін. Бұл өте ерекше жағдайларда орын алуы мүмкін болса да, 5-тармақ, әдетте, қолданылмайды, өйткені ПИУ веб-сайттарға иелік ететін кәсіпорындардың агенттері болып әрекет ете алмайды, өйткені олардың осы кәсіпорындардың атынан келісім-шарттар жасауға өкілеттігі болмайды және мұндай келісімдерді үнемі жасамайды немесе өйткені олар өз істерін әдеттегі жүргізу шеңберінде әрекет ететін тәуелсіз агенттер болады, бұл олардың әртүрлі кәсіпорындардың веб-сайттарын орналастырумен айналысатындығынан көрінеді. Сондай-ақ, кәсіпорын өзінің кәсіпкерлік қызметін ол арқылы жүзеге асыратын веб-сайт 3-бапта анықталғандай "тұлға" болып

табылмайтындықтан, кәсіпорынның агенті осы тармақтың мақсаттары үшін веб-сайттың өзі болып табылатындығының негізінде тұрақты өкілдік жұмыс істейді есептелуі үшін 5-тармақтың ережелерінің қолданылуы мүмкін болмайды.

37. Сарапшылар комитеті ЭЫДҰ-ның 124-тармағында Интернет-қызметтерді жеткізушімен жасалған шарт пен кәсіпорынның иелігіндегі кәсіпкерлік қызметті жүргізу орны арасында айырмашылық жасалатынын атап өтті. Осыған байланысты Комитет кейбір іскерлік кәсіпорындар қолданыстағы жағдайлар тұрақты өкілдіктің бар екендігі туралы қорытындыны негіздейтін жағдайларда шарт талаптарын реттеу арқылы тұрақты өкілдік құрудан аулақ болуға тырысуы мүмкін екенін мойындайды. Мұндай теріс пайдаланулар салықтан жалтару туралы заңнамалық немесе сот ережелеріне сәйкес келуі мүмкін.

## **КІРІСТЕРГЕ САЛЫҚ САЛУ деген III тарауға түсініктемелер**

### **6-бап ЖЫЛЖЫМАЙТЫН МҮЛІКТЕН ТҮСЕТІН КІРІС**

1. Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясының 6-бабында Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясының 4-тармағының соңында келтірілетін "сондай-ақ өнеркәсіптік, коммерциялық және өзге де кәсіпорындардың жылжымайтын мүлкінен түсетін кіріске және тәуелсіз мердігерлердің қызметтерін көрсету үшін пайдаланылатын жылжымайтын мүліктен түсетін кіріске қатысты" деген тіркесті қоспағанда, ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 6-бабы жаңғыртылады. Бұл фраза тәуелсіз мердігерлердің қызметтерін қамтитын 14-бапты сақтау нәтижесінде Біріккен Ұлттар Ұйымының үлгі конвенциясына енгізілген.

2. Жылжымайтын [нақты] мүліктен түсетін кірістерге салық салудың мәні жалпы кіріске емес, пайдаға салық салу болуы керек; осылайша, жылжымайтын [нақты] мүліктен, ауыл шаруашылығынан немесе орман шаруашылығынан кіріс алу кезінде жұмсалған шығындарды ескеру қажет. Алайда, бұл мақсат жалпы кіріске негізделген жылжымайтын [нақты] мүліктің кірісі үшін көзден алынатын салықты пайдалануға кедергі келтірмеуі керек; мұндай жағдайларда мөлшерлеме мөлшері келтірілген шығындарды ескеруі керек. Екінші жағынан, жылжымайтын мүліктің жалпы кірісі үшін көзден алынатын салықты пайдаланған жағдайда, егер жылжымайтын мүліктің [нақты] иесі қарапайым табыс салығы бойынша таза негізде салық салынатын мүліктен кіріс алуды қаласа, жеткілікті болады. 6-баптың мақсаты ауыл шаруашылығы немесе өзге де жылжымайтын мүліктен алынатын кіріске бағалау немесе соған ұқсас негізде салық салатын елдің осы әдісті одан әрі пайдалануына кедергі жасау болып табылмайды.

3. Бұрынғы сарапшылар тобының кейбір мүшелерінің пікірі бойынша, 13-баптың 4-тармағында айтылған компанияның дивидендтерді бөлуі жылжымайтын мүліктен

түсетін кіріс деп есептелуі керек және ол осылайша 6-баптың қолданысына жатады. Алайда топ мүшелерінің көпшілігі бұл көзқараспен бөліспеді.

4. Кейбір елдерде белгілі бір тұлға жылжымайтын мүлікке тікелей иелік етудің орнына осы мүлікке иелік ететін компанияның акцияларына иелік ететін және мұндай акцияларға оған қатысты меншік құқығымен иелік ету осы тұлғаға осы мүлікті пайдалану немесе иелік ету құқығын беретін жағдайларда жылжымайтын мүліктен түсетін кіріс (әдетте рента кірісі) ала алатындығы атап өтілді. Уағдаласушы мемлекеттер осы баптың қолданылу аясын оған осындай пайдаланудан немесе меншік құқығына ие болудан түсетін кірісті енгізу мақсатында кеңейте алады. Олар сондай-ақ осындай компаниялардың акцияларының көзінен салық салуды көздеу үшін 22-баптың қолданылу аясын кеңейте алады.

6-баптың тармақтарына түсініктемелер

1-тармақ

5. Осы тармақта жылжымайтын мүліктен түсетін кіріске (ауыл шаруашылығынан немесе орман шаруашылығынан түсетін кірістерді қоса алғанда) салық салу құқығы көз мемлекетіне, яғни осы мүлік орналасқан мемлекетке беріледі. ЭЫДҰ-ның Үлгі конвенциясына түсініктемеде атап өтілгендей, бұл ереженің негізінде "осы кіріс көзі мен көз мемлекеті арасында әрқашан өте тығыз экономикалық байланыс бар екендігі" жатыр.<sup>27</sup>

6. ЭЫДҰ түсініктемесінде былайша атап өтіледі:

1. [...] Ауыл шаруашылығынан немесе орман шаруашылығынан түсетін кіріс 6-бапқа енгізілгеніне қарамастан, Уағдаласушы мемлекеттер өздерінің екіжақты конвенцияларында мұндай кірісті 7-баптың шеңберінде қарау туралы уағдаласуға құқылы. 6-бапта Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резиденті екінші Уағдаласушы мемлекеттегі жылжымайтын мүліктен алатын кіріс туралы ғана айтылады. Алайда, ол алушы 4-баптың мағынасы бойынша резиденті болып табылатын Уағдаласушы мемлекетте немесе үшінші мемлекетте орналасқан жылжымайтын мүліктен түсетін кіріске қатысты қолданылмайды; мұндай кіріске қатысты 21-баптың 1-тармағының ережелері қолданылады.

2-тармақ

7. Осы тармақтың мақсаты, "жылжымайтын мүлік" терминіне осы мүлік орналасқан Уағдаласушы мемлекеттің заңы негізінде қандай мән берілсе, қандай да бір активті немесе қандай да бір құқықты жылжымайтын мүлік деп санау керек пе деген мәселені түсіндіру кезінде қиындықтарды болдырмау болып табылады. Сонымен қатар, бұл тармақ кез-келген жағдайда осы терминмен қамтылған деп саналатын бірқатар активтер мен құқықтарды тізімдейді. Екінші жағынан, бұл тармақта теңіз, өзен және



әуе кемелері жылжымайтын мүлік болып саналмайды. 6-бапта жылжымайтын мүлікпен қамтамасыз етілген берешектің пайызына қатысты ереже жоқ, бірақ бұл мәселе 11-баптың пайызына қатысты қарастырылады.

### 3-тармақ

8. Бұл тармақта 1-тармақта жазылған жалпы норма жылжымайтын мүлікті пайдалану нысанына қарамастан қолданылады деп көзделеді.

### 4-тармақ

9. Бұл тармақ 1 және 3-тармақтардың ережелері өнеркәсіптік, коммерциялық және өзге де кәсіпорындардың жылжымайтын мүліктен түсетін кірісіне және тәуелсіз мердігерлердің қызметтерін көрсету үшін пайдаланылатын жылжымайтын мүліктен түсетін кіріске қатысты да қолданылатынын көздейді. ЭЫДҰ-ның түсініктемесінде:

4. [...] дереккөз мемлекетіне тиесілі салық салу құқығы басқа мемлекетке салық салу құқығынан артықшылыққа ие болады және кәсіпорын немесе өнеркәсіптік емес және коммерциялық емес қызмет шеңберінде жылжымайтын мүліктен тек жанама кіріс алынған жағдайда да қолданылады. Бұл тұрақты өкілдік арқылы алынған жылжымайтын мүліктің кірісін кәсіпорынның кірісі деп санауға кедергі келтірмейді, бірақ жылжымайтын мүліктің кірісіне сол мүлік орналасқан мемлекетте, сондай-ақ мұндай мүлік сол мемлекеттегі тұрақты өкілдіктің бөлігі болып табылмайтын жағдайда салық салынатындығына кепілдік береді. Сондай-ақ, осы баптың ережелері жылжымайтын мүліктен түсетін кіріске салық салу тәртібіне қатысты ішкі құқықтың қолданылуын алдын-ала белгілемейтінін атап өткен жөн.

Бұл бақылаулар тәуелсіз мердігерлердің қызметтерін көрсету үшін пайдаланылатын жылжымайтын мүліктен түсетін кіріс мәселелері жөніндегі Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясының 4-тармағына енгізу негізінде өнеркәсіптік емес және коммерциялық емес қызмет түрлері жағдайында тең дәрежеде қолданылады.

---

27

ЭЫДҰ-ның 6-бапқа түсініктемесінің 1-тармағы.

## 7-бап КӘСПОРЫНДАРДЫҢ ПАЙДАСЫ

### А. Жалпы ережелер

1. Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясының 7-бабы 2008 жылғы ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 7-бабының бірқатар ережелерін өзгеріссіз де, елеулі түзетулермен де, сондай-ақ кейбір жаңа ережелерді қамтиды. Сарапшылар комитеті 2009 жылы өзінің жыл сайынғы сессиясында ЭЫДҰ-ның пайданы тұрақты өкілдіктерге жатқызу мәселесі бойынша 2008 жылы жарияланған ЭЫДҰ-ның 7 бабына көзқарасын мақұлдамау туралы шешім қабылдады<sup>28</sup> (Тұрақты өкілдіктер туралы 2008 жылғы есеп). Тұрақты өкілдіктер туралы 2008 жылғы есеп Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясында танылғаннан гөрі тұрақты өкілдік және оның бас филиалы сияқты

кәсіпорынның әртүрлі бөліктері арасындағы операцияларды есепке алуды қарастырады. ЭЫДҰ-ның бұл тәсілі қазіргі уақытта ЭЫДҰ-ның 2010 жылғы Үлгі конвенциясының жаңа 7-бабында және осы бапқа түсініктемеде көрсетілген. Сарапшылар комитеті ЭЫДҰ-ның тәсілін мақұлдамауға қаулы етті, өйткені ол Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясының 7-бабының 3-тармағына тікелей қайшы келеді, ол тұтастай алғанда, (егер олар нақты шығыстарды өтеуге бармаса) өзінің бас кеңсесіне тұрақты өкілдік "төлеген" сомаларды шегеруге жол бермейді. Бұл қағида ЭЫДҰ Үлгі конвенциясына енгізілетін өзгерістерге және оған түсініктемелерге қарамастан, Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясы контекстінде әлі де өзекті мәнге ие болып танылды. Сондықтан ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 7-бабына кейінгі барлық сілтемелер мен оған түсініктеме ЭЫДҰ-ның 2008 жылғы Үлгі конвенциясына сәйкес келетінін атап өткен жөн. Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясының 7-бабы және ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 7-бабы 2008 жылғы редакцияда көп жағдайда келісіледі (Біріккен Ұлттар Ұйымының ерекше толықтыруларын қоспағанда). ЭЫДҰ-ның 2008 жылғы түсініктемесінің жекелеген аспектілері тұрақты өкілдіктер туралы 2008 жылғы баяндамада баяндалған ұстанымдарды көрсетеді. ЭЫДҰ-ның 2008 жылғы түсініктемесі осы баяндаманың тәсілін көрсететін жерлерде сілтеме оның орнына 2005 жылғы редакциядағы ЭЫДҰ-ның Үлгі конвенциясына беріледі, ол оған ешқандай әсер етпейді.

2. ЭЫДҰ-ның Үлгі конвенциясында қамтылған "қолдың арақашықтығында" жалпыға бірдей қабылданған қағидат, оған сәйкес тұрақты өкілдікке жатқызылатын пайда, егер ол бас кеңсе арқылы жұмыс істейтін, шарттарда жұмыс істейтін және әдеттегі нарықта басым болатын бағалар бойынша өнімдерді сататын жеке кәсіпорын ретінде толық дербес құрылым болса, осы өкілдік алатын пайда болып табылады. Осылайша пайдаға жатқызылған пайда, әдетте, осы өкілдіктің бухгалтерлік кітаптарында көрсетілген пайданы білдіреді. Осыған қарамастан, бұл қағидат тұрақты өкілдік келіп орналасқан елдің билік органдарына егер өкілдік "қол созым жердегідей қашықтықтағы" негізгі кеңсе арқылы әрекет ететін дербес кәсіпорын болған жағдайда өкілдік алатын кірісті олар тиісті түрде көрсететіндей етіп кәсіпорынның қаржылық шоттарын түзетуге мүмкіндік береді. Пайданы негізгі кеңсе мен оның көптеген елдердегі тұрақты өкілдігі арасында бөлу кезінде "қол созым жердегідей қашықтықта" қағидатын қолдану ішкі заңнама "қол созым жердегідей қашықтықта" қағидаты бойынша айқындауға мүмкіндік береді деп болжайды.

3. "қол созым жердегідей қашықтықта" қағидатын қолдану тұрақты өкілдіктердің кірістен шегерім алу құқығына қатысты қиын және күрделі мәселеге байланысты ерекше маңызға ие. Сондай-ақ, тұрақты өкілдіктің пайдасын есептеу кезінде, егер олар тұрақты өкілдік қызметінің мақсаттарына, соның ішінде әкімшілік және жалпы басқару шығындарына жұмсалған болса, шығындарды ескеру қажет. Қарапайым деп санауға болатын шығындардан басқа, белгілі бір проблемалар туындайтын шығындардың

кейбір санаттары бар. Бұған тұрақты өкілдікке берілген ақшалай несиелер немесе лицензияланған патенттік құқықтар үшін өзінің бас кеңсесіне тұрақты өкілдік төлейтін пайыздар мен роялти және т.б. кіреді. Сонымен қатар, бұған нақты қызметтер үшін немесе кәсіпорынның өкілдік мүддесі үшін басқару функцияларын жүзеге асырғаны үшін комиссиялық алымдар (нақты шығындарды өтеуден басқа) кіреді. Бұл жағдайда мұндай төлемдер тұрақты өкілдіктің пайдасын есептеу кезінде кірісті шегеру баптары ретінде ескерілмеуі керек деп есептеледі. Керісінше, бас кеңсе жүргізген тұрақты өкілдікке берілетін мұндай төлемдер тұрақты өкілдіктің пайдасынан алынып тасталуға тиіс. Екінші жағынан, мұндай төлемдердің үлестірілген бөлігі, мысалы, кәсіпорын үшінші тараптарға төленген пайыздар мен роялти ескерілуі керек. Жоғарыда 1-тармақта атап өтілгендей, бұл тәсіл 2008 жылғы редакциядағы ЭЫДҰ Үлгі конвенциясындағы 7-бапты түсіндіруде қабылданған тәсілге сәйкес келеді, бірақ ол тұрақты өкілдіктер туралы 2008 жылғы Баяндамасында ЭЫДҰ қабылдаған тәсілден ерекшеленеді.

---

<sup>28</sup>Пайданы тұрақты өкілдіктерге жатқызу мәселесі бойынша есеп, 2008 жыл. Мына мекен-жай бойынша орналастырылған: <http://www.oecd.org/dataoecd/20/36/41031455.pdf>

4. ЭЫДҰ-ның Үлгі конвенциясына сәйкес көз мемлекетіндегі тұрақты өкілдікке жатқызылатын пайдаға ғана салық салынуы мүмкін. Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясы көз мемлекетіндегі тұрақты өкілдік арқылы қызметін жүзеге асыратын кәсіпорынға тұрақты өкілдіктен тыс жүргізілген мәмілелер бойынша туындайтын осы елдегі шаруашылық қызметтен түсетін белгілі бір пайдаға салық салуға мүмкіндік беретін тарту ережесіне жатқызудың осы қағидатын толықтырады. Егер тарту қағидатына байланысты кәсіпорынның тұрақты өкілдікке тікелей жатқызылатын кәсіпорынды қоспағанда, кәсіпорынның пайдасына тұрақты өкілдік орналасқан мемлекетте салық салынуы мүмкін болса, онда мұндай пайда тұрақты өкілдікке тікелей қатысты болатындай тәртіппен анықталуға тиіс.

5. Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясында ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 2008 жылғы редакциясындағы<sup>29</sup> 7-бабының 5-тармағы келтірілмейді, онда: "пайда осы тұрақты өкілдіктің осы кәсіпорын үшін бұйымдарды немесе тауарларды жай ғана сатып алуы негізінде тұрақты өкілдікке жатпайды" делінеді. Біріккен Ұлттар Ұйымының 1980 жылғы Үлгі конвенциясының жобасын әзірлеу кезінде бұрынғы сарапшылар тобы тауарларды жай ғана сатып алу негізінде пайданы тұрақты өкілдікке жатқызу мәселесі бойынша консенсусқа қол жеткізе алмады, сондықтан 7-бапқа бұл мәселе екіжақты келіссөздер барысында реттелуге жататынын атап өткен ескертпені енгізуді ұйғарды. Бұл мәселені бұрынғы сарапшылар тобы қараған кезде, оның дамушы елдерден келген кейбір мүшелері бұл ережені егер

тұрақты өкілдік сатып алу және басқа да қызмет түрлерімен айналысатын болса, сатып алу қызметі нәтижесінде алынған пайда тұрақты өкілдікке қатысты болуы керек деген түзету енгізілген жағдайда енгізуге болады деп есептеді. Дамушы елдердегі топтың басқа мүшелері бұл ережені алып тастау керек деп санады, өйткені сатып алу қызметі бастапқы мемлекеттегі кәсіпорынның жалғыз қызметі болса да, бұл елде тұрақты өкілдік болуы мүмкін, сатып алу қызметі кәсіпорынның жалпы пайдасын құруға қатыса алады және осы пайданың кейбір үлесіне бұл елде салық салынуы мүмкін. Дамыған елдердің топ мүшелері тұтастай алғанда ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 7 бабының 5 тармағын түзетусіз енгізуді жақтады<sup>30</sup>.

---

<sup>29</sup>ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 7-бабының 5-тармағы 2010 жылы өткізілген ЭЫДҰ Үлгі конвенциясын жаңарту процесінде жойылды.

<sup>30</sup>Топтың осы мүшелері қолдаған тұжырым 2008 жылғы редакциядағы ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 5-тармағымен бірдей болды.

## В. 7-тармаққа түсініктемелер

### *1-тармақ*

6. Осы тармақта ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 7-бабының 1-тармағы 2008 жылғы редакцияда шығарылады, оған (b) және (c) тармақшалары қосылды. Сарапшылар тобы осы тармақты қабылдағанға дейінгі талқылау барысында дамушы елдердің бірнеше топ мүшелері "тарту күші" қағидасын қолдап, оны қолдануды шектеді. (B) және (c) тармақшалары Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясы шектеулі күштің "тарту күші" қағидасын енгізу есебінен ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының тиісті бабын күшейтетінін білдіреді. Бұл тұрақты өкілдігі бар елге осы тұрақты өкілдікке қатысты пайдаға ғана емес, сонымен бірге осы елде осы бапта рұқсат етілген шектерде алынған кәсіпорынның басқа да пайдасына салық салуға мүмкіндік береді. "Тарту күші" қағидасының қолданылу аясы 7-бапта қамтылған кәсіпорынның пайдасымен шектелетіні және басқа шарттық ережелерде қаралатын капиталдан түсетін кірістерге (дивидендтер, пайыздар және роялти) қолданылмайтыны атап өтілді. Бұл ережені қолдайтындар осы ережеге сәйкес тәуелсіз комиссиялар арқылы сату да, сатып алу қызметі де принципал үшін салық салынбайтын жағдайға әкеледі деген дәлел келтіреді. Дамыған елдер тобының кейбір мүшелері "тарту күші" қағидасы қанағаттанарлықсыз деп танылғанын және ауқымы тұрақты өкілдік үшін жеткіліксіз өкілдікке ешқандай қатысы жоқ қызметтен түсетін кірістерге салық салудың орынсыздығына байланысты жақында жасалған салық шарттарынан алынғанын атап өтті. Олар сондай-ақ бұл тәсілдеме тудыратын белгісіздік салық төлеушілер үшін туындайтын белгісіздікті атап өтті. Дамушы елдерден келген топ мүшелері "тарту күші" қағидасы кейбір әкімшілік проблемаларды болдырмауға мүмкіндік беретінін атап өтті, өйткені мұндай тәсіл шеңберінде белгілі бір қызметтің тұрақты өкілдікпен немесе оған қатысты кіріспен

байланысын орнатудың қажеті жоқ. Бұл, әсіресе, ел аумағындағы тікелей бас кеңсе жүзеге асыратын, бірақ тұрақты өкілдік жүзеге асыратын ұқсас мәмілелердің сипаты жөніндегі мәмілелерге қатысты болады. Алайда, пікірталас аяқталғаннан кейін "тарту күші" қағидасы бұйымдар мен тауарларды сатуға және басқа да қызмет түрлеріне қолданумен шектелуі керек деген ұсыныс жасалды: егер кәсіпорын басқа Уағдаласушы мемлекетте бұйымдарды немесе тауарларды сату мақсатында тұрақты өкілдікке ие болса, тіпті егер ол тұрақты өкілдік арқылы жүзеге асырылмаса да, сол немесе ұқсас тауарларды сату осы мемлекетте салық салынуы мүмкін; осыған ұқсас қағида, егер тұрақты өкілдік шаруашылық қызметтің басқа түрлері үшін пайдаланылса және сол немесе ұқсас қызмет тұрақты өкілдікпен ешқандай байланыссыз жүзеге асырылса қолданылады.

7. 1999 жылы Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясын қайта қарау барысында сарапшылар тобының кейбір мүшелері, егер кәсіпорын сауда немесе шаруашылық қызметтің шарттық жеңілдіктер алудан басқа себептермен жүзеге асырылғанын дәлелдей алса, мұндай заңды күші шектеулі жағдайда "тарту күші" қағидасын қолдануға болмайды деп есептеді. Осылайша, кәсіпорын өзінің тұрақты өкілдігі арқылы сауда немесе экономикалық қызметті жүзеге асырмауды қалайтын заңды коммерциялық себептерге ие болуы мүмкін деп танылады.

8. Комитет 2008 жылғы редакциядағы ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 7-бабының 1-тармағына түсініктеменің келесі бөлігі 7-баптың тиісті тармағына қолданылады деп есептейді:

11. Кәсіпорынның тұрақты өкілдікке қатысты пайдасының бір бөлігі туралы айтатын болсақ, 1-тармақтың екінші сөйлемінде 2-тармаққа тікелей сілтеме бар, ол тұрақты өкілдікке қандай пайда тағайындалуы керек екенін анықтау үшін директивалар береді. 2-тармақ осы фразаны оқу керек контексттің ажырамас бөлігі болғандықтан, оны 2-тармаққа қайшы келетін етіп түсіндіруге, мысалы, оны тұрақты өкілдікке жатқызуға болатын пайда мөлшерін, тұтастай алғанда кәсіпорынның пайда мөлшерін шектеу ретінде түсіндіруге болмайды. Осылайша, 1-тармақта Уағдаласушы мемлекет екінші Уағдаласушы мемлекет кәсіпорнының пайдасына ғана ол бірінші мемлекетте орналасқан тұрақты өкілдікке жатқызылуы мүмкін шамада салық сала алады деп көзделгенімен, дәл осы 2-тармақ "тұрақты өкілдікке жатқызылатын пайда" деген тіркестің мағыналық мағынасын айқындайды. Басқаша айтқанда, 2-тармақтың директивасы, егер кәсіпорын ешқашан пайда таппаса да, тұрақты өкілдікке жатқызылуы мүмкін: және, керісінше, бұл директива, егер кәсіпорын жалпы пайда әкелсе де, тұрақты өкілдікке жатқызылатын пайданың болмауына әкелуі мүмкін.

12. Алайда, кәсіпорынның Уағдаласушы резиденттік мемлекеті тұрақты өкілдігі бар мемлекеттің 2-тармақтың директивасын тиісінше қолдануына мүдделі екені анық. Директива екі Уағдаласушы мемлекетке де қатысты болғандықтан, кәсіпорынның резиденттік мемлекеті 23-бапқа сәйкес тұрақты өкілдікке тиісті түрде жатқызылған

пайдаға қосарланған салық салуды жоюы керек. Басқаша айтқанда, егер тұрақты өкілдіктің резиденттік мемлекеті 7-бапқа сәйкес тұрақты өкілдікке жатқызылмайтын пайдаға салық салуға әрекет жасаса, бұл пайдаға қосарланған салық салуға әкелуі мүмкін, оған тиісті түрде тек кәсіпорын орналасқан мемлекетте ғана салық салынуға тиіс.

13. 1-тармақтың мақсаты Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің екінші Уағдаласушы мемлекеттің резиденттері болып табылатын кәсіпорындардың шаруашылық қызметінен түсетін пайдаға салық салу құқығына шектеуді қамтамасыз ету болып табылады. Бұл тармақ Уағдаласушы мемлекеттің өзінің ішкі заңнамасында қолданылатын бақыланатын шетелдік компаниялар туралы ережелерге сәйкес тіпті мұндай резиденттерге салынатын салық осы резиденттердің осындай кәсіпорынға қатысуымен байланысты екінші Уағдаласушы мемлекеттің резидент кәсіпорнының сол пайдасының бір бөлігіне қатысты есептелуі мүмкін болса да, өз резиденттеріне салық салу құқығын шектемейді. Осылайша мемлекет өз резиденттеріне салынатын салық басқа мемлекеттің кәсіпорнының пайдасын төмендетпейді, сондықтан мұндай пайдаға салық салынады деп айтуға болмайды (сонымен қатар 1-баптың 23-тармағын және 10-баптың 37-39-тармақтарын қараңыз).

Кейбір елдер ЭЫДҰ түсініктемесінің 13-тармағының екінші ұсынысында қабылданған тәсілмен келіспейді, онда 7-баптың 1-тармағы Уағдаласушы мемлекеттердің өздерінің ішкі заңнамасына енгізілген бақыланатын шетелдік компаниялар туралы ережелерге сәйкес өз резиденттеріне салық салу құқығын шектемейді делінген.

## *2-тармақ*

9. Осы тармақта ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 7-бабының 2-тармағы баяндалады. Бұрынғы сарапшылар тобының талқылауы барысында оның дамушы елдердің бірінің мүшесі өз елінде тұрақты өкілдікке, әсіресе "толық аяқтау" делінетін келісімшарттарға қатысты пайданы анықтаудағы қайшылықтарға байланысты кейбір мәселелер бар екенін атап өтті. "Толық аяқтау" атты келісімшарттардың шеңберінде мердігер зауыт немесе басқа ұқсас нысан салып, оны пайдалануға дайындайды; нысан пайдалануға беруге дайын болғанда, ол жұмысты бастай алатын сатып алушыға беріледі. Халықаралық салық проблемалары объектіні бір елде басқа елдің тұрғыны болып табылатын мердігер салған кезде туындайды. Бір елде жүзеге асырылатын нақты құрылыс, егер оның айтарлықтай ұзақ мерзімге созылуы орын алса, ол осы елдегі тұрақты өкілдік болып табылады. Алайда, "толық аяқтау" деген келісімшарттарға әдеттегі құрылыс жұмыстарынан өзге басқа да компоненттер, соның ішінде өндіріс құралдарын сатып алу, сәулет және инженерлік қызметтерді орындау, техникалық көмек көрсету кіреді. Жұмыстың бұл түрлері кейде нақты құрылыс басталғанға дейін (демек, құрылыс алаңында тұрақты өкілдік құрылғанға дейін) және көбінесе құрылыс алаңы/тұрақты өкілдік орналасқан елден тыс жерлерде аяқталатыны түсіндірілді.

10. Осылайша, мынадай: "толық аяқтау" деген келісімшарт бойынша жалпы пайданың қанша бөлігі тұрақты өкілдікке тиісті түрде қаралуы керек және сәйкесінше оның орналасқан елінде салық салынуы керек пе деген сұрақ туындайды. Топ мүшесінің айтуынша, дамыған елдердің бірінен ол елдер келісімшарт бойынша барлық пайданы тұрақты өкілдікке жатқызуға тырысқан жағдайларды бар екені оған белгілі. Алайда, ол тұрақты өкілдіктің орналасқан елінде, егер пайдаға Конвенцияның басқа баптарында бөлек қаралатын және оларға сәйкес осы елде салық салынатын кіріс баптары кірмесе, тұрақты өкілдік жүзеге асыратын қызметке жататын пайдаға ғана салық салынуы керек деп санайды.

11. Топ бұл келіспеушіліктерді тудыруы мүмкін және кіріс көзін анықтау, кәсіпорынның тұрақты өкілдігі мен пайдасын анықтау қағидалары сияқты көптеген өзара байланысты мәселелерді қозғайтын күрделі мәселе деп есептеді. Топ бұл мәселені екіжақты келіссөздер барысында қарауға болатынын мойындады, бірақ оған байланысты ешқандай түзетулер енгізбеуге шешім қабылдады.

12. 1999 жылы Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясын қайта қарау кезінде сарапшылар тобының кейбір мүшелері 2-тармақтың соңғы бөлігі тым тар деп есептеді, бұл тек тұрақты өкілдік пен бас кеңсе арасындағы операцияларға қатысты және тұрақты өкілдік пен, мысалы, сол кәсіпорынның басқа тұрақты өкілдіктері арасындағы операцияларды есепке алмайды деп есептеді. Осыған байланысты Уағдаласушы мемлекеттер мынадай баламалы нақтылау мүмкіндігін қарастыруы мүмкін:

Уағдаласушы мемлекеттердің әрқайсысында осы тұрақты өкілдікке жеке дербес кәсіпорын ретінде сол немесе ұқсас шарттарда бірдей немесе ұқсас қызметпен айналыса отырып, ол жоспар бойынша алатын пайда жатады.

13. Пайданы әртүрлі тұрақты өкілдіктерге жатқызуға байланысты келіспеушіліктердің мәні, оның тұрақты өкілдік пен оның негізгі кеңсесі арасындағы айырмашылыққа жатқызумен салыстыруға күмән тудырмайтынына қарамастан, бұрынғы сарапшылар тобының алаңдаушылығы нақты көрсетілуі керек деген жалпы пікір айтылды.

2008 жылғы ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 7-бабына түсініктеменің 14-тармағында атап өтілгендей, 2-тармақ қолданыстағы редакцияда "пайданы тұрақты өкілдікке жатқызу негізделуі тиіс негізгі директиваны қамтиды". Осы бапта айтылғандай, бұл тармақ, әрине, осы баптың 3-тармағының ережелеріне байланысты. Содан кейін ЭЫДҰ түсініктемесінің 14 тармағында мыналар көрсетілген:

Бұл тармақта әдетте екіжақты конвенцияларда қамтылған ереже бар, бұл егер ол кәсіпорынның қалған бөлігімен емес, қарапайым нарықта үстемдік ететін шарттар мен бағалар бойынша мүлдем тәуелсіз кәсіпорынмен байланысты болса, тұрақты өкілдікке осы тұрақты өкілдіктің алатын пайдасы кіреді, Бұл 9-баптың түсініктемесінде қарастырылған "қол созым жердегідей қашықтықта" қағидасына сәйкес келеді. Әдетте

осылайша анықталған пайда әдеттегі бухгалтерлік есеп процедурасына сәйкес анықталатын пайданы білдіреді.

"Қол созым жердегідей қашықтықта" қағидаты тұрақты өкілдіктің осы кәсіпорынның басқа тұрақты өкілдіктерімен операциялар бойынша ала алатын пайдасын жатқызуға да қатысты болғандықтан, қолданыстағы 2-тармақтың мазмұны оның осындай жағдайларға нақты қолданылуын қамтамасыз етуі тиіс. Осылайша, егер бір Уағдаласушы мемлекеттің кәсіпорны екінші Уағдаласушы мемлекетте өзінің аумағында орналасқан тұрақты өкілдік арқылы кәсіпкерлік қызметті жүзеге асыратын болса, онда осы тұрақты өкілдікке, егер ол сол немесе ұқсас шарттарда осындай немесе ұқсас қызметпен айналысатын және "қол созым жердегідей қашықтықта" әрекет ететін жеке кәсіпорын болса, және ол тұрақты өкілдігі болып табылатын кәсіпорынмен немесе осы кәсіпорынның басқа тұрақты өкілдіктерімен толық тәуелсіз құрылым ретіндегі қарым-қатынасқа ие бола отырып, ол алатын пайданы жатқызу қажет.

14. Белгілі бір тұрақты өкілдікке жататын пайданың анықтамасы дәл 2008 жылғы ЭЫДҰ Үлгі конвенциясына түсініктемеде тұрақты өкілдіктер туралы 2008 жылғы баяндамаға сілтеме берілген жағдай болып табылады. Жоғарыдағы 1-тармақтардағы ескертулерді ескере отырып, Комитет 2005 жылғы редакциядағы ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 7 - бабының 2-тармағына түсініктемелердің мынадай бөлігі Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясының 7-бабының 2-тармағына қатысты қолданылады деп есептейді:

12. Көптеген жағдайларда, табысты жұмыс істейтін кәсіпкерлік ұйым әдетте, өзінің әртүрлі бөлімшелері қаншалықты пайда әкелетіндігіне қызығушылық танытып отыратындықтан өз иелігінде болатын тұрақты өкілдіктің сауда-саттық шоттарын тиісті салық органдары осы өкілдікке тиісті түрде жатқызылатын пайданы айқындау үшін пайдаланатын болады. Ерекше жағдайларда арнайы шоттар болмауы да мүмкін [...]. Бірақ мұндай шоттар болған жағдайда, егер жатқызылатын пайданың мөлшерін тиісті түрде айқындау үшін түзету қажет болатын жағдайда олар, әрине, кез-келген түзету үшін бастапқы материал қызметін атқарады. 2-тармақта қамтылған директива салық органдарының пайданың мөлшері туралы гипотетикалық деректерді абстракттілі түрде құруы үшін негіз болмайтынын атап өткен жөн; әрқашан тұрақты өкілдіктің қаржылық есептерінде көрсетілген нақты фактілерден және егер қажет болса осы фактілердің негізінде шығарылған пайда көрсеткіштеріне түзетулер жүргізуден бастау қажет.

12.1 Осыған байланысты басты кеңсе мен оның тұрақты өкілдіктері арасындағы (немесе тұрақты өкілдіктердің өздері арасындағы) келісімдер олар үшін негіз болған кезде мұндай шоттарға қаншалықты сенім артуға болатындығы туралы мәселе туындайды. Мұндай ішкі келісімдер заңды түрде міндетті шарттарға сәйкес келмейтіні анық. Алайда, бас кеңсенің және тұрақты өкілдіктердің сауда шоттары осындай келісімдер негізінде симметриялы түрде дайындалған және осы келісімдер



кәсіпорынның әртүрлі бөлімшелері атқаратын функцияларды көрсететін дәрежедегі мұндай сауда шоттарын салық органдары қабылдай алады. Осыған байланысты, егер тұрақты өкілдіктің бухгалтерлік есептеріндегі сауда-саттық сомалары немесе кірістерді немесе шығыстарды тағайындау әдістері кәсіпорын өз операцияларын ескеретін ұлттық валютада немесе функционалдық валютада көрсетілген бас кеңсе есептеріндегі сомалар мен жатқызу әдістеріне дәл сәйкес келсе, шоттар симметриялы түрде дайындалған деп саналуы мүмкін. Алайда, егер сауда-саттық шоттары кәсіпорынның әртүрлі бөлімшелерінің нақты экономикалық функцияларын емес, таза жасанды келісімдерді көрсететін ішкі келісімдерге негізделсе, онда мұндай келісімдер жай есепке алынбауға тиіс және шоттар тиісті түрде түзетуге жатады. Бұл, мысалы, егер осындай ішкі келісім шеңберінде сатылымға қатысатын тұрақты өкілдік принципалдың (барлық тәуекелдерге жауап беретін және сатудан түскен барлық пайдаға құқығы бар) рөлін атқаратын болса, бірақ іс жүзінде бұл тұрақты өкілдік іс жүзінде делдалдан немесе агенттен басқа ештеңе емес екені белгілі болса (шектеулі тәуекелді иеленетін және алынатын кірістің шектеулі үлесіне ғана құқығы бар) немесе егер ол керісінше шын мәнінде принципал бола отырып алынған кірістердің шектеулі үлесіне ғана құқылы) немесе егер ол, керісінше, іс жүзінде директор бола отырып, делдалдың немесе агенттің рөлін атқарса осындай жағдай орын алар еді.

12.2 Осыған байланысты, 2-тармақта баяндалған қағидат 3-тармақтың ережелері сақталған жағдайда, әсіресе өзінің бас кеңсесіне тұрақты өкілдіктің сыйақы, роялти және т. б. түрінде төлейтін сомаларын есепке алуға қатысты, несиені өтеуге немесе осы тұрақты өкілдікке берілген патенттік құқықтар үшін төлеуге қатысты қолданылатынын атап өткен жөн [...].

13. Тұрақты өкілдік өзінің қызметінен алынған пайданы көрсетуге арналған егжей-тегжейлі шоттарды ұсына алатын болғанның өзінде, осы елдің салық органдары бұл шоттарды "қол созым жердегідей қашықтықта" қағидатына сәйкес түзету қажеттілігін тудыруы мүмкін [...]. Мұндай түзету, мысалы, егер тауарларға арналған шоттарды бас кеңсе осы қағидатқа сәйкес келмейтін бағамен тұрақты өкілдікке берсе және соның нәтижесінде пайда тұрақты өкілдікке емес, бас кеңсеге немесе керісінше қатысты болса, қажет болуы мүмкін.

14. Мұндай жағдайларда, әдетте, пайдаланылатын бағаларды әдеттегі нарық бағаларымен бірдей немесе ұқсас шарттармен жеткізілетін бірдей немесе ұқсас тауарларға ауыстырған жөн. Тауарларды ашық нарық жағдайында сатып алуға болатын баға талап етілетін мөлшерге және олар жеткізілетін кезеңге байланысты өзгеретіні анық; мұндай факторларды ашық нарық бағасын пайдалану туралы шешім қабылдаған кезде ескеру қажет. Мүмкін, бұл жерде айта кету керек, кейде кәсіпорын өз тауарлары үшін әдеттегі нарықта үстем болатын бағадан төмен бағалар бойынша шоттар қоюға арналған коммерциялық сипаттағы жеткілікті себептерге ие болуы мүмкін; мысалы, бұл жаңа нарықтағы нақты позицияларды бекітудің әдеттегі коммерциялық тәсілі

болуы мүмкін және оны бір елден басқа елге пайда аударуға тырысудың дәлелі ретінде қарастыруға болмайды. Қиындықтар кәсіпорын шығаратын, тұрақты өкілдіктер арқылы толығымен сатылатын патенттелген тауарларға байланысты туындауы мүмкін; егер мұндай жағдайларда ашық нарықтың бағалары болмаса және шоттардағы цифрлар қанағаттанарлықсыз болып көрінсе, тұрақты өкілдіктің пайдасын өзге әдістермен, мысалы, жалпы пайданың тұрақты өкілдіктің айналымына орташа қатынасын қолдану және кейіннен осындай түрде алынған шамадан шеккен шығындардың тиісті сомасын шегеру әдістерімен есептеу қажеттігі туындауы мүмкін. Кейбір жағдайларда мұндай ерекше проблемалар туындауы мүмкін екені анық, бірақ жалпы ереже әрқашан осы мәселеге байланысты нақты фактілерді көрсететін шоттар болған жағдайда оның шоттары негізінде пайданы тұрақты өкілдікке жатқызудың болуы тиіс. Егер қолда бар шоттар нақты фактілерді көрсетпесе, онда жаңа шоттар жасау немесе бастапқы шоттарды қайта жасау қажет және осы мақсатта ашық нарықта басым сандар қолданылуы керек.

15. Көптеген мемлекеттер, егер актив сауда нысаны болып табылатынына немесе болмайтынына қарамастан, олардың аумағында орналасқан тұрақты өкілдіктің мүлкінің бөлігі болып табылатын, басқа мемлекеттегі сол кәсіпорынның тұрақты өкілдігіне немесе бас кеңсесіне ауыстырылатын жағдайларды салық салынатын пайданы сату деп санайды. 7-бапта осы мемлекеттерге осындай аударым нәтижесінде пайда болатын пайдаға салық салуға рұқсат беріледі. Бұл пайда төменде көрсетілген тәртіппен анықталуы мүмкін. Егер аударым орын алса, ол тұрақты ма, жоқ па, салық салынатын пайда қашан жүзеге асырылады деген сұрақ туындайды. Іс жүзінде, егер мұндай мүліктің айтарлықтай нарықтық құны болса және, мүмкін, аударым жүргізілген салық жылы аяқталғаннан кейін, оны қабылдаған тұрақты өкілдіктің немесе осы кәсіпорынның басқа бөлімшесінің балансында көрсетілсе, тұтастай алғанда кәсіпорынға қатысты салық салынатын пайданы сату осы аударма жасалған салық жылы болған кезде ғана орын алуы міндетті емес. Алайда, бұл мүліктің салық юрисдикциясының шегінен шығуы фактісі осы мүлікке қатысты есептелген пайдаға салық салуға әкелуі мүмкін, өйткені "іске асыру" ұғымының анықтамасы әр елдің ішкі заңнамасына байланысты.

15.1 Егер тұрақты өкілдіктері бар елдер ішкі аударым нәтижесінде пайда болған пайдадан салықты оны жүзеге асырылғаннан кейін бірден алса, тіпті егер мұндай пайда келесі коммерциялық жылға дейін іс жүзінде сатылмаса да, шетелде салық төлеу сәті мен осы кәсіпорынның бас кеңсесі орналасқан елде оны есепке алу сәті арасында уақытша кідіріс пайда болады. Бұл уақытша кідіріс әсіресе егер тұрақты өкілдік негізгі құралдарды аударса немесе ол жойылған жағдайда — барлық өндірістік жабдықтар өзі құрамына кіретін кәсіпорынның басқа бөлімшесіне аударылған жағдайда күрделі

проблемамен байланысты болады. Мұндай жағдайларда кәсіпорынның бас кеңсесінің орналасқан елі артық салық салудың елеулі тәуекелі туындаған кезде басқа елмен екіжақты шешімдерге әрбір нақты жағдайы бойынша қол жеткізуге тиіс.

15.2 Мерзімі өткен несиелер сияқты активтерді аударумен байланысты тағы бір маңызды мәселе халықаралық банктік операцияларға қатысты туындайды. Қарыздар қадағалау мақсатында және қаржылық себептер бойынша бөлімшеден бас кеңсеге немесе бөлімшеден бір банктің ішіндегі бөлімшеге ауыстырылуы мүмкін. Мұндай аударымдар, егер оларды коммерциялық сипаттағы дәлелді себептермен өндірілген немесе дербес кәсіпорындар арасында орын алған деп қарауға негізді негіздер болмаса, мысалы, егер олар тек осы банк үшін барынша салық жеңілдіктерін алу үшін салық мақсаттары үшін жүзеге асырылса, ескерілмеуге тиіс. Мұндай жағдайларда бұл аударымдар толығымен тәуелсіз кәсіпорындар арасында орын алмауы мүмкін, сондықтан мұндай тәуелсіз кәсіпорын тұрақты өкілдігі болып табылатын кәсіпорынмен тәуелсіз қарым-қатынаста болуына байланысты, алатын пайда мөлшеріне әсер етпеуі мүмкін.

15.3 Алайда, мұндай қарыздарды бір банктен екінші банкке аудару үшін коммерциялық нарық жұмыс істеп тұруы мүмкін, ал ішкі аударым жағдайлары тәуелсіз банктер арасындағы қатынастарда орын алуы күтілетін жағдайларға ұқсас болуы мүмкін. Мұндай аударымның мысалы ретінде банк белгілі бір шетелдік филиалды жауып, тиісті қарыздарды өзінің негізгі кеңсесіне немесе басқа филиалға аударуға мәжбүр болған жағдайда орын алады. Тағы бір мысал - белгілі бір елде жаңа филиалдың ашылуы және оған бұрын елдің бас кеңсесі немесе басқа бөлімшелері резиденттерге ұсынған барлық қарыздарды коммерциялық мақсаттар бойынша ғана аудару болады. Кез келген осындай аударым (салық салу мақсаттары үшін ол жалпы танылған шамада) аударым күніндегі ашық нарықта осы берешектің құны бойынша орын алған ретінде қаралуы тиіс. Тұрақты өкілдіктің пайдасын есептеу кезінде белгілі бір жеңілдік ескерілуі керек, өйткені жекелеген құрылымдар арасында аударым күніндегі қарыз сомасы бағаны анықтау кезінде ескерілуі керек еді, ал бөлек бухгалтерлік есеп принциптері активтердің баланстық құнын нарықтық бағаларды ескере отырып өзгертуді талап етеді.

15.4 Егер мұндай залал бойынша артық емес, бірақ толық жеңілдік алу мақсатында мерзімі өткен қарыздар аударылса, тиісті екі юрисдикцияның жеңілдік беру үшін өзара қолайлы негіз туралы мәселе бойынша келісімге келуі маңызды. Мұндай жағдайларда ішкі аударым күніндегі аударылатын қарыздың құны борышкердің несиелік қабілеттілігін қате бағалаудың нәтижесі болып табылатындығын немесе сол кездегі оның құны борышкердің қазіргі жағдайының тиісті бағасын көрсететіндігін ескеру қажет. Бірінші жағдайда, мүмкін, аударым жасайтын бөлімше орналасқан ел үшін жеңілдікті тұтастай алғанда банк шеккен нақты шығын мөлшерімен шектеген орынды, ал аударым алған ел үшін келесі айқын пайдаға салық

салмаған жөн. Алайда, егер қарыз коммерциялық себептер бойынша банктің бір бөлімшесінен екіншісіне ауысса және белгілі бір мерзім өткеннен кейін оның құны көтерілсе, онда аударым жасайтын бөлімше аударым кезіндегі нақты құнына қарай жеңілдік алуы тиіс. Егер алушы құрылым кредит беру еліндегі банктің бас кеңсесі болып табылса, жағдай біршама өзгеше болады, өйткені, әдетте, кредит беру елі банктің әлемдік ауқымда алған пайдасына салық салады және осы мақсатта қарыз беру сәтінен бастап оны аудару сәтіне дейін осы қарыз бойынша келтірілген залалдың жалпы мөлшерін ескере отырып, жеңілдік береді. Бұл жағдайда аударымды жүзеге асыратын бөлімше жоғарыда баяндалған қағидаттарға сәйкес қарыз болған кезең үшін жеңілдік алады. Содан кейін негізгі кеңсе орналасқан ел қабылдаушы елдегі бөлімшеге есептелген салық бойынша өтемақы беру арқылы қосарланған салық салуды болдырмау үшін жеңілдік береді.

### *3-тармақ*

16. 7-баптың 3-тармағының бірінші сөйлемінде аз редакциялық өзгерістермен ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 2008 жылғы редакциясындағы 7-бабы 3-тармағының мәтіні қалпына келтірілді. Қалған бөлігіндегі тармақта 1980 жылы бұрынғы сарапшылар тобы тұжырымдаған қосымша ережелер бар. Бұл ережелер мәтінге барлық қажетті анықтамалар мен нақтылауларды, атап айтқанда, топта ұсынылмаған дамушы елдерге жәрдемдесу мақсатында енгізу орынды деп санайтын дамушы елдердің топ мүшелерінің ұсынысына негізделген. Осы топ мүшелерінің кейбіреулері салық төлеушілерді салық міндеттемелері туралы барлық ақпаратпен таныстыру үшін белгілі бір шығындарды шегеруге тыйым салатын ережелер екіжақты салық шарттарының мәтініне енгізілуі керек деп санады. Талқылау барысында ЭЫДҰ мәтініне толықтырулар тұрақты өкілдікке өкілдік атынан бас кеңсе шеккен пайыздарды, роялтиді және басқа да шығындарды шегеруге мүмкіндік беретіні атап өтілді. Егер бас кеңсе ұсынатын шоттарға тікелей және жанама шығындар енгізілсе, бас кеңсенің басқару және әкімшілік шығыстарын қосымша есептеу жүргізілмейді деген мәселе бойынша топ жалпыға бірдей ортақ келісімге келді, өйткені бұл жағдайда бас кеңсе мен тұрақты өкілдік арасындағы аударымдар бойынша төлемдер қайталанатын. Бұл жағдайда бағаның қалай белгіленгенін және шығындардың қандай элементтері ескерілгенін анықтау маңызды екендігі атап өтілді. Егер халықаралық көтерме баға қолданылса, жанама шығындарды ескеру табиғи тұрғыдан болған болар еді. Топ мүшелерінің ортақ пікірі бойынша шығындардың және шығыстардың кез келген қайталануын болдырмау қажет.

17. Егер кәсіпорын өз қызметін екінші Уағдаласушы мемлекетте оның аумағында орналасқан тұрақты өкілдік арқылы жүзеге асырмаса, Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің кәсіпорнының пайдасына тек қана осы мемлекетте ғана салық салынуға тиіс. Кәсіпорынның пайдасы мен кірісі қазіргі уақытта шегеруге жатпайтын күрделі шығындарды немесе кәсіпорынның шаруашылық қызметіне жатқызуға

болмайтын жеке немесе өндірістік емес сипаттағы шығыстарды қоспағанда, шаруашылық қызметке қатысты барлық шығыстарды шегеру жолымен есептелетін болады. Әдетте, көптеген елдер өндірістік шығындарды шегеру мүмкіндігін қарастырған кезде осындай экономикалық қызметтің толық, айрықша және сөзсіз өндірістік қажеттілігі сияқты критерийлерді негізге алады. Бұл ретте негізгі мақсат салық салынатын пайданы айқындау кезінде шегеруге жататын ретінде шаруашылық қызметке жататын, онымен байланысты және қажетті шығыстардың көрсетілуін қамтамасыз ету болып табылады. Шығындар мен экономикалық қызмет арасында шығындар өндірістік мақсатқа, қажеттілікке немесе тиімділікке негізделуі үшін өзара байланыс болуы керек. Егер жоғарыда көрсетілген критерийлер бойынша шығыстардың осы бабы шегерілуге жататыны анықталса, осындай өндірістік шығыстарды шегеруге жол берудің ақшалай немесе өзге де шектерін белгілейтін нақты заңнамалық ережелердің болуы туралы мәселені қарау керек; керісінше жағдайда, олардың көлемінің негізділігін немесе шаруашылық қызметтің рентабельділігіне әсерін ескермей, шығыстарды шегеру туралы талапты тұтастай қарастыру қажеттілігі туындайды.

18. Комитет 2008 жылғы редакциядағы ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 7-бабының 3-тармағына түсініктеменің төменде келтірілген бөлігі Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясының 7-бабы тиісті тармағының бірінші бөлігіне қолданылады деп есептейді:

27. Бұл тармақ тұрақты өкілдіктің жұмсаған шығыстарына қатысты 2-тармақта баяндалған жалпы қағидатты нақтылауды қамтиды. Осы тармақта тұрақты өкілдіктің пайдасын есептеу кезінде тұрақты өкілдіктің мақсаттарына кез келген уақытта жұмсалған шығыстарға жеңілдіктер ескерілуге тиіс екендігі нақты көрсетілген. Әлбетте, кейбір жағдайларда әдеттегі әдістермен есепке алынатын шығыстар сомасын бағалау немесе есептеу қажет. Мысалы, кәсіпорынның бас кеңсесінде жұмсалған жалпы әкімшілік шығындар жағдайында, жалпы кәсіпорын көлеміндегі тұрақты өкілдіктің айналым үлесіне (немесе мүмкін жалпы пайдаға) сәйкес пропорционалды бөлікті ескерген жөн. Осыған сәйкес, тұрақты өкілдіктің мақсаттарына жұмсалған ретінде есепке алынатын шығыстар сомасы осы мақсаттарға жұмсалған нақты шығындардың сомасына тең болуы керек деп есептеледі. Кәсіпорынның өзіне қатысты кез келген шығыстарына қатысты тұрақты өкілдікке рұқсат етілген шегерімдер тұрақты өкілдіктің осындай шығыстарды қалпына келтіруіне байланысты болмайды.

28. Кейде 2 және 3-тармақтарды келісу қажеттілігіне байланысты практикалық қиындықтар туындайды деген пікір айтылады, өйткені 2-тармақ тұрақты өкілдік пен оның негізгі кеңсесі арасындағы бағалар, әдетте, аударым жасайтын құрылымды қамтамасыз ете отырып, "қол созым жердегідей қашықтықта" белгіленуін талап етеді, ол мүмкін болатын пайданың түрін тәуелсіз кәсіпорынмен өзара әрекеттесу арқылы алуға болады; бірақ сонымен бірге, 3-тармақтан тұрақты өкілдіктердің мақсаттарына

жұмсалған шығыстардың шегерімдері, әдетте, ешқандай пайда элементтерін қоспай, осы шығыстардың нақты құнына тең болуы керектігін көруге болады.

29. Шындығында, 3-тармақты қолдану кейбір практикалық қиындықтарды тудыруы мүмкін, әсіресе тәуелсіз кәсіпорын принципі мен 2-тармақтың негізінде жатқан "қол созымдай жердегі қашықтықта" принципіне қатысты, екі тармақтың арасында түбегейлі сәйкессіздіктер жоқ. 3-тармақ тұрақты өкілдіктің пайдасын айқындау кезінде шығыстардың белгілі бір түрлері жеңілдік ретінде ескерілуге тиіс екенін көрсетеді, ал 2-тармақта 3-тармақта баяндалған шығыстарды шегеруге қатысты қағидаларға сәйкес белгіленген пайда сол немесе ұқсас қызметпен айналысатын сондай немесе соған ұқсас шарттарда жеке дербес кәсіпорын алатын пайдаға тең болуға тиіс деп көзделеді. Осылайша, 3-тармақ тұрақты өкілдіктің пайдасын анықтауда қолданылатын ережені қарастырғанымен, 2-тармақта осындай жолмен анықталған пайданың жеке дербес кәсіпорын алатын пайдаға сәйкес келуі талап етіледі.

30. Сонымен қатар, 3-тармақ осы тұрақты өкілдікке қатысты пайданы анықтау мақсатында қандай шығыстарды тұрақты өкілдікке жатқызу керектігін ғана анықтайды. Оның тұрақты өкілдіктің салық салынатын кірісті есептеу кезінде оларды жатқызу фактісі бойынша шығыстар шегеруге жата ма деген мәселеге қатысы жоқ, өйткені шығыстарды шегеру үшін шарттар кемсітпеу туралы 24-баптың (атап айтқанда, осы баптың 3 және 4-тармақтары) нормалары сақталған кезде ішкі заңнамада айқындалуы тиіс мәселе болып табылады.

Жоғарыда келтірілген ескертулерге қарамастан, сарапшылар комитеті кейбір елдердің өздерінің ішкі заңнамасында тек рұқсат етілген шегерімдерге ғана рұқсат беретіндігін көрсетуі мүмкін екендігін атап өтті.

31. Осы принциптерді тұрақты өкілдіктің пайдасын анықтауға практикалық қолдану кезінде 2-тармақта қамтылған жеке дербес кәсіпорын туралы ережеге сілтеме жасай отырып, кәсіпорынның нақты шығындары тұрақты өкілдіктің мақсаттарына жұмсалатын шығындар ретінде қарастырылуы мүмкін бе деген сұрақ туындауы мүмкін. Тұтастай алғанда, бір-бірімен қарым-қатынастағы тәуелсіз кәсіпорындар пайданы жүзеге асыруға ұмтылатын болады, ал мүлікті ауыстыру немесе қызмет көрсету кезінде бір-біріне ашық нарық көтере алатын бағалар тағайындалады, дегенмен белгілі бір мүлікті немесе қызметті тәуелсіз кәсіпорыннан алынған деп санауға болмайтын немесе тәуелсіз кәсіпорындар мүмкін болған кезде өзара тиімді шарттармен бірлесіп жүзеге асырылатын қандай да бір қызметке шығындарды өзара бөлу туралы келісілетін жағдайлар бар. Мұндай ерекше жағдайларда кәсіпорынның кез-келген тиісті шығындарын тұрақты өкілдік мақсаттарына жұмсалатын шығындар ретінде қарастырған орынды болады. Кәсіпорын шегетін шығындар тұрақты өкілдіктің шығыстары ретінде қарастырылмауы тиіс, ал тиісті мүлік немесе қызмет бас кеңсе мен тұрақты өкілдіктің арасында пайда элементін қамтитын баға бойынша аударылған жеке дербес кәсіпорын туралы ереже негізге алына отырып есептелуі тиіс болатын сондай

мән-жайлар мен жағдайлардың арасын ажырату кезінде қиындықтар туындайды. Сұрақты мынадай түрде: кәсіпорын қалыпты шаруашылық қызметінің барысында үшінші тарап үшін "қол созымдай жердегі қашықтықта" қағидаты бойынша, яғни тиісті пайданы сату бағасына қосып әдіттегі тәртіппен мүліктің немесе қызметтердің аударымын белгілегендей сияқты уақытша да, түпкілікті де сипаттағы мүліктің немесе қызметтердің ішкі аударымын білдіреді ме деп қою қажет.

32. Бір жағынан, егер мұндай шығын бастапқыда белгілі бір тауарды немесе қызметті сатуға және тұрақты өкілдік арқылы пайданы сатуға тікелей бағытталған функцияны орындаумен байланысты болса, бұл сұрақтың жауабы оң болады. Екінші жағынан, егер нақты фактілер мен жағдайларды ескере отырып, бұл шығын бастапқыда кәсіпорынның жалпы шығындарын ұтымды етуге немесе сатудың әдеттегі өсуіне бағытталған функцияны орындаумен байланысты болса, жауап теріс болады.

33. Егер тауарлар дайын түрде немесе шикізат немесе жартылай фабрикаттар ретінде қайта сатуға жеткізілсе, әдеттегі жағдайда 2-тармақтың ережелерін қолдану керек және "қол созымдай жердегі қашықтықта" қағидатын ескере отырып есептелген пайданы кәсіпорын жеткізетін бөлікке жатқызу қажет. Бірақ ерекшеліктер де бар. Тауарлар қайта сатуға емес, саудада уақытша пайдалану үшін жеткізілетін жағдай орын алатын жағдай мысалдардың бірі қызметін атқаруы мүмкін және осы материалды пайдаланатын кәсіпорынның бөлімше осындай материалға жұмсалатын шығындардың, мысалы осы бөлімшелердің әрқайсысының пайдалануына жататын жабдыққа және амортизациялық шығыстарға қатысты өзіне тиесілі бөлігін ғана көтеруге тиіс. Әрине, мұндай мән-жайларда пайданы жатқызу туралы мәселе туындамас үшін тауарларды жай ғана сатып алу тұрақты өкілдік болып табылмайтындығын есте сақтау қажет (5-баптың 4 d тармағы).

34. Материалдық емес құқықтарға қатысты бір топтағы кәсіпорындар арасындағы қатынастарға қатысты қағидалар (мысалы, роялти төлеу немесе шығындарды бөлу туралы келісімдер) бір кәсіпорынның бөлімшелері арасындағы қатынастарға қолданыла алмайды. Шынында да, материалдық емес "меншік" құқығын тек кәсіпорынның бір бөлімшесіне жатқызу және кәсіпорынның осы бөлімшесі басқа бөлімшелерден ол егер дербемс кәсіпорын болғандай түрде роялти алуға тиіс деп дәлелдеу қиын болуы мүмкін. Өйткені мұнда бір ғана заңды тұлға болғандықтан, заңды меншік құқығын кәсіпорынның қандай да бір бөлімшесіне жатқызу мүмкін болмайды және іс жүзінде осындай құқық құру шығындарын тек кәсіпорынның бір бөлімшесіне жатқызу қиын болады. Сондықтан материалдық емес құқықтарды құру шығындарын оларды пайдаланатын кәсіпорынның барлық бөлімшелеріне жатқызылатын және сәйкесінше олар жататын кәсіпорынның әртүрлі бөлімшелерінің атынан жұмсалған деп қарастырған жөн. Мұндай жағдайларда кәсіпорынның әртүрлі бөлімшелері арасында осындай материалдық емес құқықтарды құру немесе сатып алу бойынша нақты шығындарды, сондай-ақ осындай материалдық емес құқықтарға байланысты пайда

немесе роялти үшін ешқандай үстемеақысыз жұмсалған шығындарды бөлу керек. Бұл ретте салық органдары кез келген ғылыми-зерттеу және тәжірибелік-конструкторлық қызметтің ықтимал теріс салдары (мысалы, оның нәтижелері мен қоршаған ортаға келтірілген зиянға байланысты жауапкершілік) кәсіпорынның әртүрлі бөлімшелері арасында бөлінуі керек екенін есте ұстауы керек, бұл тиісті жағдайларда өтемақы төлемдеріне әкеледі.

35. Қызмет көрсету саласында қиындықтар белгілі бір жағдайда қызмет шығындары бір кәсіпорынның әртүрлі бөлімшелеріне нақты құны бойынша немесе оны ұсынатын сол кәсіпорынның сол бөлімшесінің есебінен үстеме ақымен бірге нақты құны бойынша есептелуі керек пе, соны анықтауда туындауы мүмкін. Кәсіпорынның немесе оның бөлімшесінің коммерциялық қызметі осындай қызметтерді көрсетуден тұруы мүмкін және олар үшін стандартты ақы алынуы мүмкін. Бұл жағдайда, әдетте, қызмет үшін төлемді сыртқы тұтынушыдан алынатын мөлшерлеме бойынша есептеу керек.

36. Егер тұрақты өкілдіктің негізгі қызметі ол тиесілі кәсіпорынға нақты қызмет көрсету болса және мұндай қызметтер осы кәсіпорынға нақты артықшылық берсе және олардың құны кәсіпорын шығындарының едәуір бөлігін құраса, қабылдаушы ел пайда мөлшерлемесін шығындар сомасында ескеруді талап етуі мүмкін. Мүмкін болғанынша, қабылдаушы тарап схемалық шешімдерден аулақ болуға тырысуы керек және әрбір нақты жағдайда қолданыстағы жағдайларда осы қызметтердің құнын ескеруі тиіс.

37. Алайда, көбінесе қызмет көрсету компанияның жалпы басқару қызметінің бір бөлігі ғана болып табылады, мысалы, кәсіпорын персоналды даярлаудың жалпы жүйесін қамтамасыз етеді және оны кәсіпорынның әр бөлімшесінің қызметкерлері пайдаланады. Бұл жағдайда, әдетте, қызмет көрсету шығындарын тұтастай алғанда кәсіпорынның жалпы әкімшілік шығындарының бір бөлігі ретінде қарастырған жөн, олар нақты шығындар негізінде кәсіпорынның әртүрлі бөлімшелері арасында, осы шығындар кәсіпорынның осы бөлімшесінің мақсаттары үшін жұмсалған шамада, кәсіпорынның басқа бөлімшесінің пайдасын көрсететін ешқандай үстемеақысыз бөлінуі тиіс.

38. Кәсіпорынды жалпы басқару процесінде көрсетілетін қызметтерге қатысты режим кәсіпорынның жалпы пайдасының кез-келген бөлігі дұрыс басқарудың нәтижесі ретінде қарастырылуы керек пе деген сұрақ туғызады. Компанияның бір елде басты кеңсесі бар, бірақ бүкіл қызметін басқа елде тұрақты өкілдік ету арқылы жүзеге асыратын жағдайды қарастырып көрейік. Төтенше жағдайда бас кеңседе тек директорлар кеңесінің отырыстарының өткізілу ықтималдығы жоғары, ал компанияның барлық басқа қызметі, тек ресми заңды әрекеттерді қоспағанда, тұрақты өкілдікте жүзеге асырылады. Бұл жағдайда бүкіл кәсіпорынның пайдасының кем дегенде бір бөлігі директорлардың шебер басшылығы мен іскерлік дағдыларының арқасында құрылады, сондықтан кәсіпорын пайдасының бұл бөлігі негізгі кеңсе орналасқан елге



қатысты болуы керек деп айтуға негіз бар. Алайда, тағы да, бұл тәсілдеменің теориялық артықшылықтары қандай шамада болса да, практикалық пайымдаулар оның пайдасына шешілмейді. Бұл жағдайда басқару шығындары, әрине, 3-тармақтың ережелеріне сәйкес тұрақты өкілдіктің пайдасымен салыстырылады, бірақ егер біз бұл мәселені тұтастай қарастыратын болсақ, онда бұл аспектіні "басқару есебінен пайда" шартты цифрын шегеру және есепке алу арқылы одан әрі тереңдету дұрыс болмайтын сияқты. Сондықтан, жоғарыда аталған төтенше жағдайға ұқсас жағдайларда, тұрақты өкілдіктің салық салынатын пайдасын анықтау кезінде басқарудың есебінен түсетін пайда сияқты шартты цифрларды ескермеу керек.

39. Әрине, әдетте кәсіпорынның жалпы пайдасының қандай да бір бөлігі дұрыс басқарудың есебінен алынған пайданы көрсету мақсатында бас кеңсеге жататын елдер бұл тәжірибені сақтағысы келуі мүмкін. Бұл бап бұған ешқандай кедергі келтірмейді. Осыған қарамастан, жоғарыда келтірілген 38-тармақтан көрініп тұрғандай, тұрақты өкілдік орналасқан елден осы тұрақты өкілдікке жатқызылатын пайданы есептеу кезінде бас кеңсеге жатқызылатын басқару есебінен пайданың пропорционалды үлесін көрсететін соманы шегеру талап етілмейді.

40. Сондай-ақ, егер кәсіпорынның негізгі кеңсесі орналасқан ел бас кеңсеге тек дұрыс басқаруға байланысты кәсіпорын пайдасының белгілі бір пайызын жатқызса және тұрақты өкілдік орналасқан ел олай етпесе, онда екі елдегі салық салуға жататын жиынтық сома асыра бағаланады. Кез келген осындай жағдайда, кәсіпорынның бас кеңсесінің орналасқан елі осы елдегі қосарланған салық салуды толығымен алып тастайтын салық міндеттемелерін есептеу кезінде қажетті түзетулер енгізу туралы бастама көтеруге тиіс.

41. Пайыздарды есептеу режиміне байланысты әсіресе күрделі мәселелер туындайды. Біріншіден, пайыздардың бабы бойынша бас кеңсеге оның тұрақты өкілдігі оған берілген несиелер есебіне төлейтін сомалар болуы мүмкін. Банктер сияқты қаржы компанияларынан басқа, мұндай ішкі "пайыздар" ескерілмеуі керек деп жалпы қабылданған. Бұл мыналарға байланысты:

— құқықтық тұрғыдан алғанда, белгіленген мерзімде толық көлемде өтеу міндеттемесімен пайыздарды төлеуге қарсы капиталды аудару іс жүзінде тұрақты өкілдіктің шынайы заңды сипатына сәйкес келмейтін ресми әрекет болып табылады.

— экономикалық тұрғыдан алғанда, ішкі қарыздар мен дебиторлық берешек жойылып кетуі мүмкін, өйткені егер кәсіпорын тек немесе негізінен акционерлік капитал есебінен қаржыландырылса, оған нақты төленбейтін пайыздарды шегеруге рұқсат етілмеуі тиіс. Егер симметриялық шығындар мен кірістер кәсіпорынның жалпы пайдасын бұрмаламаса, ішінара нәтижелер ерікті өзгерістерге ұшырауы мүмкін.

42. Осы себептерге байланысты, тұтастай алғанда, төменде айтылған банктердің ерекше мәселелерін ескере отырып, ішкі қарыздар мен дебиторлық берешекке қатысты шегерімдерге тыйым салу сақталуы тиіс.

43. Алайда кәсіпорынның нақты шеккен қарыздары бойынша пайыздарды шегеру мәселесі жеке прорблема болып табылады. Мұндай қарыздар тұрақты өкілдіктің қызметімен толық немесе ішінара байланысты болуы мүмкін; тиісті келісімшарттар шеңберінде кәсіпорын нақты алған несиелер бас кеңсенің, тұрақты өкілдіктің немесе екеуінің де мақсаттарына бағытталуы мүмкін. Осы қарыздарға байланысты тұрақты өкілдікке қатысты пайданы есептеу кезінде шегерілуге жататын пайыздың бір бөлігін қалай анықтауға болатыны туралы сұрақ туындайды.

44. 1994 жылға дейін[...] ұсынылып келген тәсілдеме, атап айтқанда, қарыздар бойынша нақты шығындарды тікелей және жанама пропорционалды бөлу іс жүзінде ыңғайсыз болды, атап айтқанда, оның біркелкі қолданылуы екіталай. Сонымен қатар, жиынтық пайыздық төлемдердің жанама пропорционалды бөлінуі немесе тікелей бөлудің белгілі бір түрлерінен кейін қалатын пайыздың бір бөлігі практикалық қиындықтармен байланысты екені белгілі. Ұсынылған тәсіл сондай-ақ пайыздарды төлеуге арналған жиынтық шығыстарды тікелей пропорционалды түрде бөлу тұрақты өкілдікті қаржыландыруға арналған шығындарын дәл көрсетпеуі мүмкін екендігі жақсы белгілі, өйткені салық төлеуші несиелерді есепке алуды басқара алады және нақты экономикалық көрсеткіштерді көрсету үшін түзету , атап айтқанда тәуелсіз кәсіпорыннан әдетте белгілі бір "еркін" капиталдың белгілі бір деңгейінің болуы күту фактісін есепке алу қажет болуы мүмкін.

Осылайша, Сарапшылар комитеті практикалық шешімге іздеу жүргізуді артықшылық деп есептейді. Онда жеке, дара және тәуелсіз кәсіпорын тиісті қаржыландыруға ие болуға тиістігін мойындау қажеттігін қоса алғанда, ұйымға да, сондай-ақ орындалатын функцияларға да сәйкес келетін капиталдың құрылымы ескерілетін болады.

#### 4-тармақ

19. Осы тармақта ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 7-бабының 4-тармағы 2008 жылғы редакцияда көшіріледі. Комитет 2008 жылғы ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 7-бабының 4-тармағына түсініктеменің төменде келтірілген бөлігі Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясының 7-бабының тиісті тармағына қолданылады деп есептейді:

52. Кейбір жағдайларда арнайы шоттардың немесе "қол созымдай жердегі қашықтықтан" пайданы бағалаудың негізінде емес, әртүрлі формулалардың көмегімен кәсіпорынның пайдасының жалпы сомасын пропорционалды жай бөлу жолымен тұрақты өкілдікке жатқызылатын пайданы бөлу практикасы өмір сүріп келді. Мұндай әдіс 2-тармақта қарастырылғандардан ерекшеленеді, өйткені ол пайданы жеке кәсіпорын тұжырымдамасы негізінде емес, пайданың жалпы сомасын пропорционалды бөлуге негізделген жатқызуды қарастырады. Шынында да, ол арнайы шоттардың негізінде есептеу арқылы алынған нәтижеден ерекшеленетін басқа сандық нәтижені бере алады. 4-тармақта, егер мұндай әдіс, бұл нәтиженің осы баптың принциптеріне

сәйкес деп әділ танылуы мүмкін болуы шартымен, тіпті алынған көрсеткіш кейде арнайы шоттар бойынша алынған нәтижелерден біршама ерекшеленетіндігіне қарамастан, әдетте осы мемлекетте қабылданса, Уағдаласушы мемлекет осындай әдісті пайдалануды жалғастыра беруі мүмкін. Алайда, бұл ретте, жалпы алғанда, тұрақты өкілдікке жататын пайда, егер олар нақты фактілерді көрсетсе, өкілдіктің шоттары бойынша анықталуы керек екендігі атап өтіледі. Пайданың жалпы сомасын пропорционалды түрде бөлуге негізделген әдіс, әдетте, тұрақты өкілдіктің қызметін ғана ескеретін әдіске қарағанда талаптарға аз дәрежеде жауап береді деп есептеледі және ол әдеттегі тәжірибеге еніп, белгілі бір елде салық органдары да, салық төлеушілер де қанағаттанарлық деп қабылданған ерекше жағдайларда ғана қолданылуы керек. Әрине, егер бірде-бір мемлекет бұл әдісті қолданбаса, 4-тармақ алынып тасталуы мүмкін. Алайда, егер Уағдаласушы мемлекеттер бұрын әдеттегі тәжірибеде қабылданбаған әдісті қолданғысы келсе, осы тармаққа екіжақты келіссөздер барысында тиісті нақтылаулар енгізілуі керек.

54. Пайданың жалпы сомасын [бөлу] әдісінің мәні мынада: бүкіл кәсіпорын пайдасының пропорционалды бөлігі оның бөлімшесіне жатқызылады, ал кәсіпорынның барлық бөлімшелері жалпы рентабельділік критерийлерінің немесе пайда критерийлерінің негізінде үлес қосты деп есептеледі. Мұндай әдістер арасындағы айырмашылық негізінен жалпы пайданың пропорционалды түрде бөлінуінің дұрыстығын анықтауда қолданылатын критерийлердің айырмашылығына байланысты туындайды [...]. Әдетте қолданылатын критерийлерді үш негізгі санатқа, атап айтқанда : кәсіпорынның кірістерінен, оның шығындарынан немесе капитал құрылымынан туындайтындар деп бөлуге болады. Бірінші санатқа - тауар айналымынан немесе комиссия көлемінен, екіншісіне - жалақы қорынан, үшіншісіне - жалпы айналым үлесінен шығарылатын, әр бөлімшеге немесе кіші бөлімшелерге бөлінетін кәсіпорын капиталынан бөлінетін бөлу әдістері жатады. Әрине, бұл әдістердің кейбіреулері басқаларға қарағанда дәлірек деп абстрактілі түрде айту мүмкін емес. Қандай да бір нақты әдістің барабарлығы ол қолданылатын жағдайларға байланысты болады. Кейбір кәсіпорындарда, мысалы, қызмет көрсететін немесе жоғары кірісі бар патенттелген өнімдер шығаратын кәсіпорындарда таза пайда мөлшері айналымға байланысты болады. Сақтандыру кәсіпорындарына тиісті елдердің әрқайсысында сақтанушылардан алынған сақтандыру сыйлықақыларының сомасына негізделген пайданың жалпы сомасын пропорционалды түрде бөлу қолайлы болуы мүмкін. Қымбат шикізатты немесе көп уақытты қажет ететін процестерді қолдана отырып тауарлар шығаратын кәсіпорын жағдайында пайда шығындармен тығыз байланысты болуы мүмкін. Банктік және қаржылық концерндер жағдайында айналым капиталының жиынтық көлеміндегі пропорционалды үлес ең қолайлы критерий болуы мүмкін [...]. Жиынтық пайданы [ бөлудің] кез келген әдісінің жалпы мақсаты арнайы шоттардың негізінде алынатын көрсеткіштерге мүмкіндігінше жақын салық салынатын пайданың мөлшерін анықтау

болуға тиіс. Бұл ретте, белгілі бір директиваны енгізуге тырысу қажет емес, сонымен қатар салық органы басқа мүдделі елдердің органдарымен консультациялар жүргізу процесінде барлық белгілі фактілерді ескере отырып, осындай нәтиже беретін әдісті қолдануға міндетті.

55. Кәсіпорынның бөлімшесіне бүкіл кәсіпорынның жалпы пайдасының пропорционалды үлесін жатқызудың кез-келген әдісін қолданған кезде, әрине, кәсіпорынның пайдасының жалпы сомасын есептеу әдісі туралы мәселе туындайды. Бұл мәселе әр түрлі елдердің заңнамасында әр түрлі қарастырылуы әбден мүмкін. Бұл проблеманы қандай да бір қатаң қағидаларды орнату арқылы іс жүзінде шешу мүмкін емес. Қандай да бір нақты бір елдің заңнамасы бойынша есептеу әдісінің негізінде пайданы бөлуді көздейтін ережені мақұлдауды күтуге болмайды; әрбір мүдделі елге оның өзінің заңнамасының талаптарына сәйкес пайданы есептеу құқығы берілуге тиіс.

#### *5-тармақ*

20. Осы тармақта ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 7-бабының 6-тармағы 2008 жылғы редакцияда көшіріледі. Комитет 2008 жылғы ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 7 - бабының 6-тармағына түсініктеменің төменде келтірілген бөлігі Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясының 7-бабының тиісті тармағына қолданылады деп есептейді:

58. Бұл тармақ бір рет қолданылған тарату әдісі белгілі бір жылы басқа әдіс неғұрлым қолайлы нәтиже бергендіктен ғана өзгермеуі керек екенін нақты анықтауға арналған. Қосарланған салық салуды болдырмау туралы Конвенцияның мақсаттарының бірі Уағдаласушы мемлекеттің кәсіпорнына оның екінші Уағдаласушы мемлекеттегі тұрақты өкілдігіне, сондай-ақ оның осы тұрақты өкілдікпен өзара іс-қимыл жасайтын мемлекетіндегі бөлімшесіне берілетін салық режиміне қатысты белгілі бір дәрежеде айқындықты қамтамасыз ету болып табылады; осының салдарынан 6-тармақ тұрақты және дәйекті салық режиміне кепілдік береді.

#### *6-тармақ*

21. Осы тармақта ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 7-бабының 7-тармағы 2008 жылғы редакцияда көшіріледі. Комитет 2008 жылғы ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 7-бабының 7-тармағына түсініктеменің төменде келтірілген бөлігі Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясының 7-бабының тиісті тармағына қолданылады деп есептейді:

59. Конвенциядағы "пайда" терминінің анықтамасы артық деп танылғанымен, бұл терминнің осы бапта және Конвенцияның басқа баптарында кәсіпорын қызметін жүзеге асырудан алынатын барлық кірістерді қамтитын кең мағынада қолданылатынын есте ұстаған жөн. Мұндай кең мағына ЭЫДҰ-ға мүше елдердің көпшілігінің салық заңнамасында осы терминнің қолданылуына сәйкес келеді.

60. Алайда, "пайда" терминін осылай түсіндіру Конвенцияны қолдануға қатысты кейбір белгісіздіктерге әкеп соқтыруы мүмкін. Егер кәсіпорынның пайдасына

Конвенцияның басқа баптарында бөлек қаралатын кіріс санаттары , мысалы, дивидендтер кірсе, осы пайдаға салық салу дивидендтер туралы арнайы баппен және т. б. немесе осы баптың ережелерімен реттеле ме деген сұрақ туындауы мүмкін.

61. Осы бапты және тиісті арнайы бапты қолдану бір және сол салық режиміне әкелетіндей дәрежеде бұл мәселенің практикалық маңызы жоқ. Сонымен қатар, кейбір арнайы баптарда басымдықтарды, нақты баптарды белгілейтін нақты ережелерді қамтитындығын атап өткен жөн (6-баптың 4-тармағын, 10 және 11-баптардың 4-тармағын, 12-баптың [4] тармағын және 21-баптың 2-тармағын қараңыз).

62. Алайда, кірістің нақты санатына қатысты басқа баптарға қатысы бойынша осы баптың қолданылу саласын нақтылау мақсатында түсіндіру қағидасын белгілеу орынды болып көрінеді. Қолданыстағы екіжақты конвенциялардағы жалпы қабылданған тәжірибеге сәйкес 7-тармақ дивидендтер, пайыздар және т. б. туралы арнайы баптардың басымдығын белгілейді. Осы қағидадан осы бап арнаулы баптар қолданылатын кіріс санаттарына жатпайтын кәсіпкерліктің кірісіне, сондай-ақ 10 және 11-баптардың 4-тармағына, 12-баптың [4] - тармағына және 21-баптың 2-тармағына сәйкес дивидендтерге, пайыздарға және т. б. қолданылатын болады, осы баптың қолданысына жатады [...]. Арнайы баптармен реттелетін кіріс баптарына Конвенцияның ережелерін ескере отырып, Уағдаласушы мемлекеттердің салық заңнамасына сәйкес жеке не кәсіпкерлік пайда ретінде салық салынуы мүмкін.

63. Уағдаласушы мемлекеттерге осы термин мен, мысалы, дивидендтер ұғымының арасындағы айырмашылықты нақтылау мақсатында екіжақты тәртіппен " пайда" терминінің арнайы түсіндірмелерін немесе анықтамаларын келісу мүмкіндігі беріледі. Атап айтқанда, егер талқыланатын Конвенцияда дивидендтер, пайыздар және роялти туралы арнайы баптарда қамтылған анықтамалардан ауытқуға жол берілсе, бұл орынды деп танылуы мүмкін. Егер Уағдаласушы мемлекеттер бір немесе екі мемлекеттің ішкі салық заңнамасына сәйкес "пайда" термині кәсіпкерлік қызметте пайдаланылатын кәсіпорынды немесе жылжымалы мүлікті иеліктен шығарудан немесе жалға беруден түскен кіріс сияқты ақшалай түсімдердің ерекше түрлерін қамтитынын атап өтуге ниет білдірген жағдайда да бұл жөн болуы мүмкін. Осыған байланысты осындай ерекше пайда түрлерін бөлудің қосымша ережелерін енгізу туралы мәселені қарастыру қажет болуы мүмкін.

22. Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясында "өнеркәсіптік, сауда немесе ғылыми жабдықты пайдалану немесе пайдалану құқығы үшін" төлемдер басқаша түсіндірілетінін есте ұстаған жөн. Олар 12-баптың 3-тармағында берілген " роялти" терминінің анықтамасында сақталады және тиісінше 7-баптың 6-тармағына сәйкес 7-баптың емес, 12-баптың қолданысына енеді.

## **8-бап ХАЛЫҚАРАЛЫҚ ТЕНІЗ ЖӘНЕ ӘУЕ ТАСЫМАЛДАРЫ**

### **А. Жалпы ережелер**

1. Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясының 8-бабында екі балама нұсқа бар — 8-бап (А нұсқасы) және 8-бап (В нұсқасы). 8-бапта (А нұсқасы) ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 8-бабы көшіріледі. 8-бап (В нұсқасы) 8-баппен (А нұсқасы) салыстырғанда елеулі елеулі өзгерістерді қамтиды және әуе кемелерін пайдаланудан түскен пайданы және теңіз кемелерін пайдаланудан түскен пайданы тиісінше 1 және 2-тармақтарда жеке қарастырады. 3-тармақ В нұсқасында қосылған қосымша тармақты көрсету үшін шамалы түзетумен 2017 жылғы ЭЫДҰ үлгілік моделінің 2-тармағын жаңғыртады.

2. Халықаралық тасымалдарда теңіз кемелерін пайдаланудан түскен пайдаға салынатын салыққа қатысты көптеген елдер 8-бапта бекітілген ережеге қолдау білдірді (А нұсқасы). Олардың көзқарасы бойынша кеме қатынасы кәсіпорындары өз қызметімен байланысты бірқатар елдердің салық заңнамасының қолданысына жатпауға тиіс; нақты басқару органының орналасқан жеріне салық салу әр түрлі салық органдарының көзқарасы бойынша да қолайлы. Олар егер әр ел өзінің нормалары бойынша есептелген кеме қатынасы компаниясының пайдасының үлесіне салық салатын болса, онда бұл үлестердің мөлшері кәсіпорынның жалпы кірісінен әлдеқайда көп болуы мүмкін деп сендірді. Осылайша, күрделі мәселе туындайды, әсіресе дамушы елдердегі салықтар көптеген жағдайларда тым жоғары болғандықтан, ал жүк тасымалдау кәсіпорындарының жалпы пайдасы көбінесе өте қарапайым болғандықтан күрделі проблема туындайды.

3. Басқа елдер өздерінің кеме қатынасы дамудың жоғары деңгейіне жеткенше шетелдік кеме қатынасы кәсіпорындарына салық салудан түсетін түсімдердің шектеулі көлемінен де бас тартуға дайын емес екендіктерін айтты. Алайда, олар бұл жағдайда салық салынатын пайданы анықтауға және халықаралық тасымалдарда кемелерді пайдалануға қатысатын әртүрлі мүдделі елдер арасында пайданы бөлуге байланысты айтарлықтай қиындықтар туындайтынын мойындады.

4. Теңіз тасымалынан түсетін пайдаға салық салу туралы ереже бойынша жалпы келісімге қол жеткізу мүмкін болмағандықтан, Үлгі конвенциясында қамтылған екі нұсқаны пайдалану және екіжақты келіссөздер барысында осындай салық салу туралы мәселені шешу ұсынылады.

5. 2017 жылға дейін 8-баптың мәтіндерінде (А және В нұсқалары) екеуі де "кәсіпорынды тиімді басқару орны" деп аталған. Көптеген елдердің тәжірибесін ескере отырып, сарапшылар комитеті басқа баптардың тұжырымдамасын ұстануға және оның орнына "Уағдаласушы Мемлекеттің кәсіпорнына" сілтеме жасауға шешім қабылдады және бап (А және В баламалы нұсқалары) сәйкесінше өзгертілді. Алайда, кейбір елдер алдыңғы тұжырымдаманы қолдануды жалғастырып, "кәсіпорынды тиімді басқару орны орналасқан мемлекетке" сілтеме жасауды жөн көруі мүмкін.

6. Балама нұсқалар ретінде 8-бапты (А нұсқасы) және 8-бапты (В нұсқасы) ұсыну туралы қабылданған бірыңғай шешімге қарамастан, 8-баппен (А нұсқасы) келіспеген

кейбір елдер "тұрақты сипат" сөздеріне байланысты 8-бапты (В нұсқасы) қабылдай алмады. Олар кейбір елдер теңіз тасымалдарынан түскен барлық пайдадан немесе әуе тасымалдарынан түскен барлық пайдадан салық алғысы келуі мүмкін деп сендірді және 8-бапты (В нұсқасы) қабылдау, егер іс жүзінде басқарушы органдары осы елдерде орналасқан кеме жүргізу компаниялары мен әуе компанияларының шектеулі санын ескеретін болсақ, осыған байланысты ол салық түсімдерінің жоғалуына әкеп соқтыруы мүмкін. Мұндай жағдайларда салық салу мәселелері екіжақты келіссөздер барысында да шешілуі тиіс.

7. Траншекаралық тасымалдардың жиілігіне немесе көлеміне байланысты елдер екіжақты келіссөздер барысында 8-баптың ережелерін теміржол немесе автомобиль көлігіне таратқысы келуі мүмкін. Төмендегі 15-тармақта түсіндірілгендей, олар 8-баптың қолданысын ішкі су тасымалдарына таратқысы келуі де ықтимал.

8. [Қайта нөмірленген]

## **В. 8-баптың тармақтарына түсініктемелер**

(А және В НҰСҚАЛАРЫ)

*8-баптың 1-тармағы (А нұсқасы)*

9. ЭЫДҰ-ның 2017 жылғы Үлгі конвенциясының 8-бабының 1-тармағы жаңғыртылатын осы тармақ халықаралық тасымалдарда теңіз және әуе кемелерін пайдаланудан түсетін пайдаға салынатын салықты тек бір мемлекет қана өндіріп алуын қамтамасыз етуге арналған. Бұл тармақтың мәні мынада: пайда көзден салынатын салықтан толығымен босатылады және халықаралық тасымалдауды жүзеге асыратын кәсіпорынның нақты басқару органының орналасқан мемлекетінде ғана салық салынады. Ол теңіз тасымалы үшін дербес операциялық ережені білдіреді және тұрақты өкілдік ережесімен реттелетін кәсіпорындардың пайдасына қатысты 5 және 7-баптарға жатпайды. Бастапқы мемлекеттегі салықтан босату көбінесе мұндай кәсіпорындардың кірістері ашық теңізде табылатындығынан туындайды және оларға бірқатар елдердің салық заңнамасын қолдану қосарланған салық салуға немесе ең жақсы жағдайда кірісті бөлудегі қиындықтарға әкелуі мүмкін, сонымен қатар барлық елдерде салықтан босату өз елін қоспағанда, егер олардың қызметі тұтастай алғанда тиімсіз болып табылса, кәсіпорындарға шет елдердегі салық салудан еркіндік беріледі. Дәл осындай пікірлер халықаралық әуе тасымалдарына да қатысты болады. Су шекаралары бар көптеген дамушы елдерде резидент-кеме компаниялары болмайды, бірақ оларда порттар бар, оларды елеулі дәреже басқа елдердің кемелері көп пайдаланатын болғандықтан, олар дәстүрлі түрде теңіз тасымалдары бойынша салықтан босатудың осы қағидатына қарсылық білдіреді және В нұсқасын жақтайды.

10. ЭЫДҰ-ның 2017 жылғы Үлгі конвенциясына түсініктемеде 1-тармақтың негізінде салық салу құқығы кәсіпорынның Уағдаласушы мемлекетінде қалады деген

қағидат тұрғанымен, кейбір елдер оның орнына кәсіпорынды тиімді басқару орнына сілтеме жасап, осы тармақты былайша тұжырымдағысы келуі мүмкін:

Халықаралық қатынастағы теңіз немесе әуе кемелерін пайдаланудан түскен пайдаға кәсіпорынды тиімді басқару орны орналасқан Уағдаласушы мемлекетте ғана салық салынуға жатады.

10.1 1 - тармақтағы "кәсіпорынды тиімді басқару орнына" сілтеме жасағысы келетін елдер, сонымен қатар, кәсіпорынды тиімді басқару орны кеменің бортында болатын нақты жағдайды қарастырғысы келуі мүмкін, оны келесі ережені қосу арқылы жасауға болады:

Егер кеме қатынасы кәсіпорнын тиімді басқару орны кеменің бортында орналасқан болса, онда ол кеменің тіркеу порты орналасқан Уағдаласушы мемлекетте немесе егер мұндай порт болмаса, кеменің операторы резиденті болып табылатын Уағдаласушы мемлекетте орналасқан деп есептеледі.

10.2 "Халықаралық қатынастағы теңіз немесе әуе кемелерін пайдаланудан түсетін пайда" терминінің мағынасына келетін болсақ, 2017 жылғы ЭЫДҰ Үлгі конвенциясына түсініктемеде 8-баптың 1-тармағының қолданысына жататын пайданың екі санаты көрсетілген. Біріншісі - жолаушыларды немесе жүктерді халықаралық қатынаста тасымалдаудан кәсіпорын тікелей алған пайда, ал екіншісі - халықаралық тасымалдауға рұқсат беру, жеңілдету немесе қолдау жөніндегі қызметтен түскен пайда. Екінші санат шеңберіндегі түсініктемелер екі түрлі қызмет түрін ажыратады: осындай операциялармен тікелей байланысты және тікелей байланысты емес, бірақ мұндай операцияларға қатысы бойынша "көмекші". Түсініктемеде мыналар атап өтіледі:

4. Қамтылатын пайда, ең алдымен, кәсіпорын халықаралық қатынаста пайдаланатын жолаушыларды немесе жүктерді кемелермен немесе әуе кемелерімен (кәсіпорынның меншігінде, жалға алуында немесе өзге де билігінде) тасымалдаудан тікелей алған пайдадан тұрады. Алайда, халықаралық тасымалдардың дамуымен байланысты теңіз және әуе көлігі кәсіпорындары халықаралық тасымалдауға мүмкіндік беретін, жеңілдететін немесе қолдайтын көптеген қызмет түрлерін үнемі жүзеге асырады. Бұл тармақ сондай-ақ осындай операцияларға тікелей байланысты қызметтен түсетін пайданы, сондай-ақ егер ол осындай қызметке қатысты көмекші болып табылса, кәсіпорынның теңіз немесе әуе кемелерін халықаралық қатынаста пайдалануға тікелей байланысты емес қызметтен түсетін пайданы қамтиды.

4.1 Кәсіпорынның халықаралық қатынаста пайдаланатын кемелерде немесе ұшақтарда жолаушыларды немесе жүктерді тасымалдауына байланысты негізінен жүзеге асырылатын кез келген қызмет осындай тасымалдаумен тікелей байланысты ретінде қаралуға тиіс.

4.2 Кәсіпорын мемлекетаралық қатынастағы кемелерді немесе ұшу аппараттарын өзінің пайдалануы үшін жүзеге асырудың қажеті жоқ, бірақ мұндай пайдалануға елеусіз үлес қосатын және онымен тығыз байланысты болғандықтан, оны жеке қызмет



түрі немесе кәсіпорынның кіріс көзі ретінде қарастыруға болмайтын қызмет кемелер мен ұшу аппараттарын халықаралық қатынастарда пайдалану үшін көмекші ретінде қарастырылуы тиіс.

11. Жоғарыда көрсетілген қағидаттарды қолдана отырып, ЭЫДҰ-ның 2017 жылғы Үлгі конвенциясына түсініктемеде басқа кәсіпорындар жүзеге асыратын ішкі көліктің кез келген түрімен межелі елге жеткізуге байланысты бірқатар қызмет түрлері қарастырылады. Бұл жағдайда бірінші кәсіпорын осындай тасымалдауды ұйымдастырудан басқа кәсіпорындар алған кез-келген пайда, егер мұндай ішкі тасымалдауды қамтамасыз ететін басқа кәсіпорындар алған пайда болмаса да, осы тармаққа жатады.

5. Толық жабдықпен, персоналмен және жабдықтаумен жалға алынған теңіз немесе әуе кемесін жалға беруден түскен пайда жолаушыларды немесе жүктерді тасымалдаудан түскен пайда ретінде түсіндірілуі тиіс. Әйтпесе, теңіз немесе әуе тасымалының едәуір бөлігі осы ережеден тыс болады. Алайда, тек халықаралық тасымалдарда теңіз немесе әуе кемелерін пайдаланумен айналысатын кәсіпорын үшін бұл кездейсоқ кіріс көзі ретінде қызмет ететін жағдайларды қоспағанда, экипажсыз жалға алынған теңіз немесе әуе кемесін жалға беруден түскен пайдаға 8-бап емес, [12] - бап қолданылады.

6. Кәсіпорын жолаушыларды немесе жүктерді халықаралық қатынаста пайдаланылатын кемелерден немесе әуе кемелерінен өзге тәсілмен тасымалдаудан алған пайда осындай тасымалдау осы кәсіпорынның халықаралық қатынаста кемелерді немесе әуе кемелерін пайдалануына тікелей байланысты немесе көмекші қызмет болып табылатын шамада осы тармақтың қолданысына жатады. Мысал ретінде өз жолаушыларының немесе жүктерінің бір бөлігін басқа кәсіпорындар пайдаланатын кемелерде немесе ұшақтарда халықаралық қатынаста тасымалдайтын халықаралық тасымалдаумен айналысатын кәсіпорынды келтіруге болады, мысалы, код-шеринг (*кодтармен алмасу*) немесе слотчартеринг (*контейнерлік кемеде контейнерлік ұяшықты (секцияны) жалға алу*) немесе одан да көп артықшылық алу үшін ерте жүзіп шығу. Негізінен әуежайға және одан өздерінің халықаралық рейстерінің жолаушыларына жеткізуді қамтамасыз ету үшін қала мен әуежайдың арасында автобус қатынасын жүзеге асыратын әуе компаниясы тағы бір мысал қызметін атқаруы мүмкін.

7. Тағы бір мысал ретінде халықаралық қатынаста пайдаланылатын кемелерде немесе ұшақтарда жолаушыларды немесе жүктерді тасымалдауды жүзеге асыратын, осы жолаушыларды немесе осы жүкті жөнелту елінде алып кетуге немесе тасымалдауға немесе оларды басқа кәсіпорындар жүзеге асыратын кез келген ішкі көлік түрімен межелі елге жеткізуге міндеттенетін кәсіпорын болуы мүмкін. Бұл жағдайда бірінші кәсіпорын осындай тасымалдауды ұйымдастырудан басқа кәсіпорындар алған кез-келген пайда, егер мұндай ішкі тасымалдауды қамтамасыз ететін басқа кәсіпорындар алған пайда болмаса да, осы тармаққа жатады.

8. Кәсіпорын көбінесе басқа көлік кәсіпорындарының атынан билеттерді негізінен халықаралық қатынаста жұмыс істейтін кемелерде немесе ұшақтарда тасымалдау билеттерін сату мақсатында ұстайтын жерде сатады. Басқа кәсіпорындардың атынан билеттерді мұндай сату не осы кәсіпорын пайдаланатын кемелердегі немесе ұшақтардағы рейстермен тікелей байланысты болады (мысалы, басқа кәсіпорын берген билетті осы кәсіпорын ұсынатын халықаралық рейстің ішкі рейсіне сату) немесе оның жеке сатылымымен бірге жүреді. Осылайша, мұндай билеттерді сатудан бірінші кәсіпорын алған пайда осы тармақтың қолданысына сәйкес келеді.

8.1 Кәсіпорын өзі пайдаланатын кемелердің немесе ұшақтардың бортында немесе оның қызмет көрсету орындарында (мысалы, билет кассаларында) ұсынылатын журналдарда басқа кәсіпорындар үшін жасай алатын жарнама осы кемелерді немесе ұшақтарды пайдалануға қатысты көмекші болып табылады және мұндай жарнамадан алынған пайда осы тармақтың қолданысына жатады.

9. Контейнерлер халықаралық тасымалдарда кеңінен қолданылады. Мұндай контейнерлер көбінесе ішкі көлікте де қолданылады. Контейнерлерді жалға беруден халықаралық тасымалдаумен айналысатын кәсіпорын алатын пайда, әдетте, халықаралық қатынаста кемелерді немесе ұшақтарды пайдалану кезінде тікелей байланысты немесе көмекші болып табылады және мұндай жағдайларда осы тармақтың қолданысына жатады. Дәл осындай тұжырым осындай контейнерлерді қысқа мерзімде сақтаудан (мысалы, жеткізілім күтіп тұрған кезде кәсіпорын клиентке жүк тиелген контейнерді қоймада сақтағаны үшін ақы алған кезде) немесе контейнерлер уақтылы қайтарылмаған жағдайда оларды ұстағаны үшін төленетін пайдаға қатысты қолданылады.

10. Халықаралық тасымалдарда өз кемелерін немесе ұшақтарын пайдалану мақсатында шет мемлекетте активтері немесе персоналы бар кәсіпорын осы елде басқа көлік кәсіпорындарына тауарлар немесе қызметтер көрсетуден кіріс ала алады. Бұған (мысалы) инженерлердің, жердегі персоналдың және жабдыққа қызмет көрсету персоналының, жүк өңдеушілердің, қоғамдық тамақтандыру персоналының және тұтынушыларға қызмет көрсету персоналының тауарлар мен қызметтерді ұсынуы кіруі мүмкін. Егер кәсіпорын осындай тауарларды ұсынса немесе басқа кәсіпорындарға қызмет көрсетсе және мұндай қызмет тікелей байланысты болса немесе кәсіпорынның халықаралық қатынастағы кемелерді немесе ұшақтарды пайдалануына көмекші болып табылса, онда мұндай тауарларды немесе қызметтерді басқа кәсіпорындарға ұсынудан түскен пайда осы тармақтың күшіне енеді.

10.1 Мысалы, халықаралық көліктік тасымалдарды жүзеге асыратын кәсіпорындар басқа елдерде өз кемелерін немесе өз ұшақтарын пайдалану үшін қажетті объектілерді ұстауға жұмсалатын шығындарды қысқарту мақсатында біріктіру туралы келісімдер жасай алады. Мысалы, егер авиакәсіпорын халықаралық

авиакомпаниялардың техникалық бассейні туралы келісімге сәйкес белгілі бір жерге қонатын басқа авиакомпанияларға қосалқы бөлшектер немесе техникалық қызмет көрсету қызметтерін ұсынуға келіссе (бұл оған осы қызметтерді басқа жерлерде пайдалануға мүмкіндік береді), онда осы Келісімге сәйкес жүзеге асырылатын қызмет әуе кемелерін халықаралық қатынастарда пайдалану үшін көмекші болып табылады.

11. [Алып тасталды]

12. Бұл тармақ басқа елде тиімді басқару орнын иеленетін, бір елде кеме қатынасы кәсіпорны пайдалалатын кеме жасау верфіне қолданылмайды.

13. [Қайта нөмірленген]

14. Теңіз, ішкі су немесе әуе көлігі кәсіпорындарының инвестициялық кірісі (мысалы, акциялардан, облигациялардан, үлестерден немесе қарыздардан түсетін кіріс), кіріс әкелетін инвестициялар Уағдаласушы мемлекеттегі халықаралық қатынастағы кемелерді немесе ұшақтарды пайдалану жөніндегі қызметтің ажырамас бөлігі ретінде жүзеге асырылатын жағдайларды қоспағанда, әдетте кірістердің осы сыныбына қолданылатын режимге жатады, сондықтан инвестицияларды осындай қызметпен тікелей байланысты деп санауға болады. Осылайша, бұл тармақ, мысалы, Уағдаласушы мемлекетте осы қызметті жүзеге асыру үшін қажетті қолма-қол ақшадан немесе осы қызметті жүзеге асыру үшін заң бойынша талап етілген кезде қамтамасыз ету ретінде орналастырылған облигациялардан алынатын пайыздық кіріске қолданылады: мұндай жағдайларда инвестициялар осы жерде кемелерді немесе ұшақтарды пайдалануды қамтамасыз ету үшін қажет болады. Алайда, бұл тармақ кіріс оларға жатқызылмайтын кәсіпорынның тұрақты өкілдіктері үшін немесе олардың Уағдаласушы мемлекеттің шегінде немесе оның шегінен тыс орналасуына қарамастан қауымдастырылған кәсіпорындар үшін немесе бас кеңсе (қазынашылық және инвестициялық қызметті орталықтандыру) үшін ақша ағындарын немесе басқа да қазынашылық қызметті өңдеу барысында алынған пайыздық кіріске, сондай-ақ кәсіпорынның жұмыс істеуі үшін инвестициялық қаражат талап етілмейтін кезде осындай жергілікті қаржыландырудың нәтижесінде алынған пайданы қысқа мерзімді инвестициялау нәтижесінде алынған пайыздық кіріске қолданылмайды.

14.1 Халықаралық қатынаста теңіз немесе әуе кемелерін пайдаланумен айналысатын кәсіпорындар осы мақсат үшін шығарындылар мен кредиттерге рұқсаттарды сатып алуға және пайдалануға міндетті болуы мүмкін (осы рұқсаттар мен кредиттердің сипаты 7-бапқа түсініктеменің 75.1-тармағында түсіндіріледі). 1-тармақ, егер мұндай кірістер халықаралық қатынастарда теңіз немесе әуе кемелерін пайдалану бойынша бизнесті жүргізудің ажырамас бөлігі болып табылса, мысалы, рұқсаттар теңіз немесе әуе кемелерін пайдалану мақсатында сатып алынған кезде немесе осы мақсаттар үшін сатып алынған рұқсаттар олар қажет болмайтыны белгілі болған кезде кейіннен сатылса, осындай рұқсаттар мен кредиттерге қатысты осындай кәсіпорындар алатын кірістерге қолданылады.

11.1 Кейбір мүшелер осы түсініктеменің 10.2 және 11-тармақтарында "халықаралық қатынаста теңіз немесе әуе кемелерін пайдаланудан түскен пайда" терминін түсіндірумен толық келіспейді. Бұл мүшелердің кейбіреулері көмекші сипаттағы қызмет 8-баптың мәтінінде қамтылмаған деп санайды, өйткені мұндай қызмет Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясының осы бабының мәтінінде айтылмаған. Басқалары ЭЫДҰ-ның жоғарыда келтірілген түсініктемесінде келтірілген кейбір мысалдар ғана "халықаралық қатынастағы теңіз немесе әуе кемелерін пайдаланудан түскен пайда" анықтамасына жатпайды деп есептейді.

*8-баптың 1-тармағы (B нұсқасы)*

12. Осы тармақта "теңіз кемелері немесе" деген сөздерді қоспағанда, ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 8-бабының 1-тармағы көшіріледі. Осылайша, бұл тармақ халықаралық тасымалдау саласындағы теңіз кемелерін пайдаланудан түскен пайдаға салық салуға қолданылмайды, тек халықаралық тасымалдарда әуе кемелерін пайдаланудан түскен пайдаға салық салуға қолданылады. Сондықтан 8-баптың 1-тармағына түсініктеме (A нұсқасы) әуе кемелеріне қатысты бөлігінде ғана күшін сақтайды.

*8-баптың 2-тармағы (B нұсқасы)*

13. Егер осы елдегі кәсіпорынның қызметі "тұрақты сипатқа ие болса", бұл тармақ көз мемлекетіндегі халықаралық тасымалдарда теңіз кемелерін пайдаланудан түскен пайдаға салық салуға мүмкіндік береді. Ол сондай-ақ теңіз тасымалдары үшін дербес қолданыстағы норманы көздейді және тұрақты өкілдік туралы қағидамен реттелетін кәсіпорынның пайдасына қатысты 5 және 7-баптарда айқындалмайды. Осылайша, бұл тасымалдау кезінде мұндай тасымалдардың кездейсоқ емес, жоспар бойынша жасалуы шартымен теңіз кемелерінің тұрақты немесе жиі, сондай-ақ тұрақты емес немесе бір реттік кірулеріне жатады. "Тұрақты сипат" сөздері кемелің белгілі бір елге жүкті немесе жолаушыларды алуы үшін кестеге немесе жоспарға сәйкес кіруін білдіреді.

14. Жалпы таза пайданы, әдетте, кәсіпорынның (немесе тұрақты тұратын елдің) нақты басқару органы орналасқан елдің органдары анықтауы керек. Оны анықтаудың соңғы шарттары екіжақты келіссөздер нәтижесінде белгіленуі мүмкін. Мұндай келіссөздер барысында, мысалы, таза пайда амортизациялық аударымдарға жатқызуға болмайтын, бірақ кәсіпорынға субсидия ретінде қарастырылатын арнайы жеңілдіктер немесе жеңілдіктер шегерілгенге дейін анықталуы керек пе, жоқ па деген осы жайларды нақтылауға болады. Екіжақты келіссөздер барысында үкімет кәсіпорынға төлейтін тікелей субсидиялар таза пайда сомасына қосылуы керек екендігі де нақтылануы мүмкін. Келіссөздер барысында таза пайданы анықтау мақсаттары үшін өткен жылдар бойындағы шеккен шығындарды анықтау әдісі де әзірленуі мүмкін. Мұндай тәсілдемені іске асыру үшін тұрақты тұратын ел теңіз тасымалдарынан кәсіпорынның таза пайдасын және барлық ерекше баптар бойынша соманы, соның

ішінде келіссөздердің нәтижесінде қол жеткізілген шешімге сәйкес жатқызуға жататын таза пайданы есептеу кезінде енгізілуі немесе алынып тасталуы тиіс немесе мұндай есептеу кезінде өзге тәртіппен есепке алынуы тиіс өткен жылғы залалдарды көрсете отырып, куәлік береді. Салық салынатын пайданы бөлу екіжақты келіссөздердің барысында белгіленген қандай да бір пропорционалды коэффициент, жақсырақ шығыс жүктерден түсетін түсімдердің коэффициенті (комиссияларды шегеру арқылы немесе шегерусіз бірыңғай негізде айқындалатын) негізінде жүргізілуі мүмкін. Бөлінген пайда негізінде есептелген салықтың пайыздық қысқаруы тұрақты орналасқан елде жұмсалған басқару және капитал тұрғысынан алғандағы шығындарды көрсететін кірісті бөлуді қамтамасыз етуге арналады.

### **Ішкі су көлігінде жұмыс істейтін кемелерді пайдалану**

15. Уағдаласушы мемлекет кәсіпорнының ішкі су жолдары арқылы тасымалдаудан алынған пайдасы 8-баптың 1-тармағының (А нұсқасы) немесе 8-баптың 2-тармағының (В нұсқасы) қолданысына 3-бапта осы терминнің анықтамасына сәйкес осындай тасымалдаулар халықаралық тасымалдарды білдіретін шамада ғана жатады. Алайда, кейбір елдер (мысалы, шетелдік кәсіпорындарға олар арқылы өтетін өзенде жағалау операцияларын жүргізуге рұқсат етілген елдер) 8-баптың 1-тармағында көзделген режимді (А нұсқасы) өзендер, каналдар мен көлдер арқылы кез келген тасымалдардан алынатын пайдаға кеңейтуді қалауы мүмкін; бұл елдер мұны өздерінің ережесінің төмендегідей екіжақты шарттарына қосу арқылы жасай алады:

Бір Уағдаласушы мемлекеттің кәсіпорнының ішкі су көлігімен айналысатын кемелерді пайдаланудан түскен пайдасына тек осы мемлекетте ғана салық салынады.

Егер мұндай ереже енгізілсе, 8-баптың атауы қисынды түрде "Кеме қатынасы, ішкі су көлігі және әуе көлігі" етіп өзгерткен қисынды болар еді.

15.1 Алайда, басқа елдер халықаралық емес болып табылатын ішкі су тасымалдары олардың шекараларында жүзеге асырылатын кәсіпкерлік қызметтің басқа да түрлерінен өзгеше қарастырылмауы керек деп есептейді. Бұл елдер халықаралық емес болып табылатын ішкі су тасымалдары қосарланған салық салу проблемаларын тудыруы мүмкін болса да, мұндай мәселелерді шетелдік кәсіпорындарға осындай көлік қызметін жүзеге асыруға рұқсат етілген жағдайларда 7 және 23 А немесе 23 В баптарының ережелерімен шешуге болады деп санайды.

16. Құқықтарға және жабылатын пайдаға салық салуға қатысты жоғарыдағы 9-11.1-тармақтарда баяндалған қағидалар жоғарыдағы 15-тармақта баяндалған баламалы ережеге тең дәрежеде қолданылады. ЭЫДҰ Үлгі конвенциясына 2017 жылғы түсініктемеде мыналар да атап өтіледі:

16. Жоғарыда аталған ереже екі немесе одан да көп елдердің арасындағы ішкі су тасымалдарына ғана емес (бұл жағдайда ол 1-тармақты қайталайтын болады), сондай-ақ бір мемлекеттің кәсіпорны екінші мемлекеттегі екі пункт арасында жүзеге асыратын ішкі су тасымалдарына да қолданылатын болады. Жоғарыда 2-тармақта

баяндалған баламалы тұжырым, оған сәйкес салық салу құқығы кәсіпорынды тиімді басқару орны орналасқан мемлекетке беріледі, бұл жоғарыда аталған ережеге де қолданылады. Осы баламалы ережені пайдаланған жағдайда, осы кемелер үшін халықаралық қатынаста пайдаланылатын теңіз және әуе кемелерімен бірдей режимді қамтамасыз ету үшін 13 және 22-баптардың 3-тармағына "ішкі су жолдары арқылы тасымалдауды жүзеге асыратын кемелерге" сілтеме қосқан жөн болар еді (15-бапқа түсініктеменің 9.3-тармағын қараңыз). Сонымен қатар, жоғарыдағы 4 және 14-тармақтарда келтірілген принциптер мен мысалдар ішкі су жолдары арқылы тасымалдауды жүзеге асыратын кемелерді пайдаланудан қандай пайда алынуы мүмкін екенін анықтау мақсатында қажетті бейімделулермен бірге қолданылатын болады. Ішкі су көлігіне байланысты, атап айтқанда көрші елдер арасында туындауы мүмкін нақты салық проблемалары екіжақты келісімдердің негізінде ерекше тәртіппен реттелуі мүмкін.

17. Жоғарыда келтірілген балама ережеде "кеме" деген сөз ішкі су көлігіне қатысты қолданылғанымен, бұл дәстүрлі айырмашылықты көрсетеді, оны бүкіл Конвенцияда қолданылатын "кеме" деген сөздің шектеуші мағынасы ретінде түсіндіруге болмайды, ол су тасымалдары үшін пайдаланылатын кез келген кемені қамтитын кең мағынаға ие болуға тиіс.

18. Сондай-ақ, балық аулаумен, теңіздің тереңіндегі жұмыстармен немесе ашық теңізде сүйретумен айналысатын кемелерді пайдаланудан түскен пайданың осы баптың қолданысына жататын кіріс ретінде қарастырылатыны туралы екіжақты уағдаластыққа қол жеткізуге болады.

### **Тек теңіз немесе әуе тасымалымен айналыспайтын кәсіпорындар**

17. Тек теңіз немесе әуе тасымалымен айналыспайтын кәсіпорындарға келетін болсақ, ЭЫДҰ-ның 2017 жылғы Үлгі конвенциясының 8-бабына түсініктемеде мыналар атап өтіледі:

19. 1-тармақтың тұжырымдамасынан тек қана кеме қатынасымен немесе әуе көлігімен айналыспайтын кәсіпорындар соған қарамастан өздеріне тиесілі кемелерді немесе ұшақтарды пайдаланудан алатын пайдаға қатысты осы тармақтың ережелеріне бағынады.

20. Егер мұндай кәсіпорынның шет мемлекетте тек өз кемелерін немесе ұшақтарын пайдалануға байланысты тұрақты өкілдіктері болса, онда мұндай өкілдіктерді тек теңіз немесе әуе тасымалымен айналысатын кәсіпорындардың тұрақты өкілдіктерінен өзгеше 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 мемлекеттегі өзіне тиесілі тұрақты өкілдікке тасымалданатын болса, онда кәсіпорынның өз тасымалдаушысының функцияларын орындау нәтижесінде алған

пайдасының ешқайсысына тұрақты өкілдік орналасқан мемлекетте тиісті түрде салық салынбайды деп айтқан дұрыс болады. Тұрақты өкілдікте кемелерді немесе ұшақтарды пайдалануға арналған қондырғылар болса да (мысалы, жөнелтуге арналған айлақтар) немесе кәсіпорынның жүктерін тасымалдауға байланысты басқа шығындар (мысалы, персонал шығындары) болса да, дәл солай болуы керек. Бұл жағдайда, халықаралық қатынастарда теңіз және әуе кемелерін пайдалануға байланысты кейбір функцияларды тұрақты өкілдік орындай алатын болса да, осы функцияларға қатысты пайдаға тек кәсіпорын тиесілі мемлекетте салық салынады. Осындай функцияларды орындау кезінде туындаған кез келген шығыстар немесе олардың бір бөлігі тұрақты өкілдік орналасқан мемлекетте салық салынбайтын пайданың бір бөлігін есептеу кезінде шегерілуге тиіс, сондықтан 7-бапқа сәйкес осы мемлекетте салық салынуы мүмкін тұрақты өкілдікке қатысты пайданың бір бөлігі азайтылмайды.

22. Егер теңіз немесе әуе кемелері халықаралық тасымалдарда пайдаланылса, онда [10] жоғарыдағы тармақтағы баламалы тұжырымдаманы осындай пайдаланудан туындайтын пайдаға қолдануға теңіз немесе әуе кемелерін бүкіл кәсіпорынды тиімді басқару орны болып табылмайтын тұрақты өкілдіктің пайдалануы әсер етпейді; осылайша, егер тіпті мұндай пайда болса да ол 7-бапқа сәйкес тұрақты өкілдікке жатқызылуы мүмкін, оған кәсіпорынды тиімді басқару орны орналасқан мемлекетте ғана салық салынады [...].

18. [Алып тасталды]

*8-баптың 2-тармағы (А нұсқасы) және 8-баптың 3-тармағы (В нұсқасы)*

19. 8-баптың 2-тармағында (А нұсқасы) ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 8-бабының 2-тармағы көшіріледі. 8-баптың 3-тармағында (В нұсқасы) осы соңғы тармақ бір өзгеріспен көшіріледі, атап айтқанда: "1-тармақ" деген сөздер "1 және 2-тармақтар" деген сөздермен ауыстырылады. ЭЫДҰ Үлгі конвенциясына түсініктемеде мыналар атап өтіледі:

23. Теңіз және әуе тасымалы саласында халықаралық ынтымақтастықтың әртүрлі формалары болады. Осы салада халықаралық ынтымақтастық бірлескен кәсіпорындардан түсетін кірістерді (немесе пайданы) пропорционалды түрде бөлудің белгілі бір нормаларын бекітетін біріктіру туралы келісімдер немесе ұқсас үлгідегі басқа да шарттар арқылы қамтамасыз етіледі.

24. Бірлестікке, бірлескен кәсіпорынға немесе коммерциялық тасымалдаулар жөніндегі халықаралық агенттікке қатысушының салық режимін нақтылау және туындайтын кез келген қиындықтарды шешу мақсатында Уағдаласушы мемлекеттер, егер қажет деп тапса, келесі толықтыру туралы екіжақты негізде уағдаласа алады:

... бірақ осылайша алынған пайданың қатысушыға оның бірлескен операцияларға қатысу үлесіне пропорционалды түрде қатысты бөлігінде ғана.

## **9-бап ҚАУЫМДАСТЫРЫЛҒАН КӘСПОРЫНДАР**

## А. Жалпы ережелер

1. Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясының 9-бабы 3-тармақты қоспағанда, ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 9-бабын жаңғыртады. Екі модель де "қол созым жердегі қашықтықта" принципін қамтиды, бұл байланысты кәсіпорындардың арасындағы мәмілелердің нәтижесінде алынған пайданы бөлуге негіз болып табылады. 9-бапты өзара келісу рәсімі туралы 25-баппен және ақпарат алмасу туралы 26-баппен үйлесімде қарастыру қажет.

2. Көптеген елдер үшін қауымдастырылған кәсіпорындар арасында пайданы бөлуге "қол созым жердегі қашықтықта" қағидатын қолдану ішкі заңнамада пайданы "қол созым жердегі қашықтықта" қағидатының негізінде анықтауға мүмкіндік береді деп болжанады.

3. Айта кету керек, ЭЫДҰ Үлгі конвенциясына түсініктемеде осы бап бойынша мынадай жалпы мәлімдеме бар:

1. Осы бапта қауымдастырылған кәсіпорындар (негізгі және еншілес компаниялар және жалпы бақылаудағы компаниялар) арасында нарықтықтардан ерекшеленетін шарттармен мәмілелер жасалған жағдайда салық салу мақсаттары үшін жүргізілуі мүмкін пайданы түзету қарастырылады. Комитет осы бапты қолданудың шарттарын, оның салдарын, егер мәмілелер "қол созым жердегі қашықтықтағыдан" өзгеше шарттарда жасалған болса, пайданы түзету үшін қолданылуы мүмкін әр түрлі әдістемелерді зерделеуге көп уақыты мен күш-жігерін жұмсады (оны істеуді әлі де жалғастыруда). Оның қорытындылары *"Трансұлттық компаниялар мен салық әкімшіліктеріне арналған трансферттік баға белгілеу бойынша нұсқаулық"* деген баяндамада баяндалған, ол осы саладағы Комитет жұмысының барысы ескеріле отырып мезгіл-мезгіл жаңартылып отырады.

4. Бұдан әрі ЭЫДҰ-ның түсініктемесінде *Трансұлттық компаниялар мен салық әкімшіліктеріне арналған трансферттік баға белгілеу бойынша нұсқаулық* "халықаралық деңгейде келісілген қағидаттарды білдіреді және "қол созым жердегі қашықтықта" қағидатын қолдану бойынша басшылық нұсқауларды қамтамасыз етеді, оның беделді баяндамасы осы бап болып табылады" делінген. Комитет бұл нұсқаулықтарда екі модельге сәйкес жасалған екі жақты салық конвенцияларының 9-бабына сәйкес "қол созым жердегі қашықтықта" қағидатын қолдануға қатысты құнды нұсқаулар бар деп санайды. Комитет сонымен қатар корпоративті пайдаға халықаралық қосарланған салық салуды болдырмау үшін "қол созым жердегі қашықтықта" қағидатын қалай қолдану керектігі туралы жалпы түсініктің басым болуы және екі типтік Конвенция трансферттік баға дауларының туындауы мүмкін жағдайларда олардың алдын алу мен шешудің жалпы негізін қамтамасыз етуі өте маңызды деп санайды. Осы мақсатта Комитет Біріккен Ұлттар Ұйымының дамушы елдер үшін трансферттік баға белгілеу жөніндегі практикалық нұсқаулығын әзірледі, онда дамушы елдердің тәжірибесіне ерекше назар аударылады, мұндай елдердің әлеуетін дамытудың



тиісті кезеңдеріндегі шындықтары көрсетіледі және ЭЫДҰ-ның трансферттік баға белгілеу жөніндегі нұсқаулығында қамтылған ұсынымдармен келісуді қамтамасыз етеді.

## **В. 9-баптың тармақтарына түсініктемелер**

### *1-тармақ*

5. 1-тармақта Уағдаласушы мемлекеттің салық органдары қауымдастырылған кәсіпорындарға қатысты, егер кәсіпорындардың арасындағы ерекше өзара қарым-қатынастардың нәтижесінде шоттар осы мемлекетте туындайтын нақты салық салынатын пайданы көрсетпесе, салық міндеттемелерін есептеу мақсаттары үшін кәсіпорындардың шоттарын қайта ресімдей алады деп көзделеді. Мұндай түзетуге рұқсат беру керек екені анық және бұл тармақ ерекше түсініктемелерді қажет етпейді. Бұл ереже екі кәсіпорынның арасындағы қатынастарда ерекше жағдайлар көзделген немесе белгіленген жағдайда ғана қолданылады. Егер қауымдастырылған кәсіпорындардың арасындағы мәмілелер ашық нарықтың әдеттегі коммерциялық шарттарында, яғни басқаша айтқанда, "қол созым жердегі қашықтықта" қағидатымен жүзеге асырылса, ешқандай да шоттарды кейіннен түзету арқылы қайта ресімдеу жүргізілмеуі тиіс.

6. Бюджет-салық мәселелері жөніндегі комитеттің "капиталдандырудың жеткіліксіздігі" туралы баяндамасында<sup>31</sup> қосарланған салық салуды болдырмау туралы шарттар мен осы бапты қолдану саласына қатысы бар капиталдандырудың жеткіліксіздігіне қатысты ішкі нормалардың арасында өзара байланыс бар екендігі айтылған. ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 9-бабына түсініктеменің 3-тармағында былай деп атап өтіледі:

a) Бұл бап жеткіліксіз капиталдандыру бойынша ішкі нормаларды олар қарыз алушының пайдасын "қол созым жердегі қашықтықтан" алынатын тиісті пайданың сомасына теңестіретін шамада қолдануға кедергі келтірмейді;

b) Бұл бап несие туралы шарт бойынша пайыздық мөлшерлеменің "қол созым жердегі қашықтықта" мөлшерлемесі болып табылатындығын ғана емес, сондай-ақ несие қолда бар дәлелдемелерге сәйкес несие ретінде қарастырылуы мүмкін бе, әлде оны төлемнің қандай да бір өзге түрі, атап айтқанда акционерлік капиталға жарна ретінде қарастыру керек пе деген анықтамаға да қатысы бар;

c) капиталдандырудың жеткіліксіздігіне қатысты нормаларды қолдану, әдетте, тиісті отандық кәсіпорындардың салық салынатын пайдасының "қол созым жердегі қашықтықтан" алынатын пайда деңгейіне дейін ұлғаюына әкеп соқпауы тиіс және қолданыстағы қосарланған салық салу туралы шарттарды қолдану кезінде бұл қағидатты сақтау керек.

ЭЫДҰ түсініктемесінде мыналар келтірілген:

4. Туыстас тараптардың арасындағы мәмілелерге қатысты кейбір елдер қабылдаған арнайы рәсімдік нормалардың осы Үлгі конвенциямен үйлесімділігі туралы мәселе туындайды. Мысалы, дәлелдемелер беру талаптарын немесе кейде ішкі заңнамада кездесетін кез-келген болжамды алып тастаудың "қол созым жердегі қашықтықта" принципімен үйлесімділігі туралы мәселе туындауы мүмкін. Бірқатар елдер бұл бапты осы бапта көзделгеннен өзгеше шарттарда ішкі заңнамаға сәйкес пайда сомасын түзетуге ешқандай кедергі келтірмейтіндей және ол "қол созым жердегі қашықтықта" қағидатын шарттық деңгейге дейін көтеретіндей етіп түсіндіреді. Сонымен қатар, барлық дерлік мүше елдер әдеттегі талаптармен салыстырғанда күшейтілген қосымша ақпарат беру талаптарының немесе тіпті дәлелдемелерді ұсыну талаптарының күшін жою 24-баптың мағынасында кемсітушілік емес деп есептейді. Алайда, кейбір жағдайларда кейбір елдердің ішкі заңнамасын қолдану осы баптың қағидаттарына қайшы келетін пайда мөлшерін түзетуге әкеп соқтыруы мүмкін. Бұл бап Уағдаласушы мемлекеттерге мұндай жағдайларды тиісті түзетулер арқылы, сондай-ақ өзара келісу рәсімінің көмегімен шешуге мүмкіндік береді (қараңыз төменде).

---

<sup>31</sup>ЭЫДҰ кеңесі 1986 жылғы 26 қарашада қабылдады және (4)-1-беттегі ЭЫДҰ үлгілік салық Конвенциясының толық нұсқасының II томында келтірілген.

#### 2-тармақ

7. ЭЫДҰ-ның түсініктемесіне сәйкес, "1-тармақта көзделген жағдайда қауымдасқан кәсіпорындардың арасындағы мәмілелерді қайта ресімдеу экономикалық қосарланған салық салуға әкеп соқтыруы мүмкін (әр түрлі тұлғалардан бір және сол кіріске салық алу), өйткені пайдасы ұлғаю жағына қарай түзетілетін А мемлекетінің кәсіпорны пайданың сомасына салық төлеуге міндетті болады, ол қазірдің өзінде В мемлекетіндегі оның қауымдастырылған кәсіпорнынан салық өндіріп алды". ЭЫДҰ-ның түсініктемесінде "2-тармақта мұндай жағдайларда В мемлекеті қосарланған салық салуды болдырмау үшін тиісті түзетулер енгізуі тиіс" делінген.<sup>32</sup>

Алайда, ЭЫДҰ түсініктемесіне сәйкес,

6. [...] түзету В мемлекетінде автоматты түрде, жай ғана А мемлекетіндегі пайданың ұлғаюына байланысты жүргізілмейді; түзету В мемлекеті түзетілген пайда сомасының шамасы, егер мәміле "қол созым жердегі қашықтықта" жүзеге асырылса, алынатын пайданы дұрыс көрсетеді деп есептесе ғана жүргізілуі тиіс. Басқаша айтқанда, бұл тармаққа сілтеме жасау мүмкін емес және егер бір қауымдастырылған кәсіпорынның пайдасы "қол созым жердегі қашықтықта" қағидаты негізінде дұрыс есептелген пайда деңгейінен жоғары өскен жағдайда, оны қолдануға болмайды. Сондықтан В мемлекеті, егер ол А мемлекетінде жүргізілген түзетулер негізінде және алынған шамаға қатысты негізделген деп санаса ғана қауымдастырылған компанияның пайдасына түзетулер енгізуге міндетті.

7. Бұл тармақта түзету жүргізудің әдісі көрсетілмеген. ЭЫДҰ-ға мүше елдер осындай жағдайларда жеңілдік берудің әртүрлі әдістерін қолданады және сондықтан да Уағдаласушы мемлекеттер өздерінің қалауы бойынша осы бапқа толықтырулар ретінде кез келген нақты қағидаларды екіжақты тәртіппен келісе алады. Кейбір мемлекеттер, мысалы, А мемлекетіндегі Х кәсіпорнының пайдасы "қол созым жердегі қашықтыққа" жететін деңгейге дейін ұлғайған жағдайдағы кезде, түзету салық салынатын тиісті сомадағы пайданы қысқарту мақсатында қосарлы салық салынуға ұшыраған пайданы қамтитын В мемлекетіндегі Y қауымдастырылған кәсіпорнына қатысты есептеуді қайта қарау арқылы жүргізілетін жүйені қалайды. Басқа мемлекеттер, өз кезегінде, 23-баптың мақсаттары үшін қосарланған салық салуға ұшыраған пайда А мемлекетінде салық салынуы мүмкін болатыны сияқты В мемлекетінің Y кәсіпорнында қарастырылуы керек деген ережені дұрыс деп есептейді. Тиісінше, В мемлекетінің кәсіпорны А мемлекетіндегі оның қауымдастырылған кәсіпорны төлеген салыққа қатысты 23-бап бойынша В мемлекетінде жеңілдікке құқығы болады.

8. Бұл тармақтың мақсатына "қайталама түзетулер" деп аталатын реттеу кірмейді. А мемлекетіндегі Х кәсіпорнының салық салынатын пайдасы 1-тармақта бекітілген қағидатқа сәйкес ұлғаю жағына қарай қайта қаралды делік. Сондай-ақ, В мемлекетіндегі Y кәсіпорнының пайдасын түзету 2-тармақта бекітілген қағидатқа сәйкес жүргізілді делік. Бұл жағдайда, егер мәмілелер "қол созым жердегі қашықтықта" жүзеге асырылса, қалыптасатын жағдай әлі нақты қалпына келтірілмеген, өйткені, мәні бойынша, түзету жүргізілген пайданы білдіретін ақша Х кәсіпорында емес, Y кәсіпорнында болады. Бұл жерде қарсылық білдіруге болады, егер "қол созым жердегі қашықтыққа" негізделген баға белгілеу жағдайында Х кәсіпорны кейіннен бұл пайданы Y кәсіпорнына аударғысы келсе, ол мұны дивидендтер немесе роялти түрінде (егер Y кәсіпорны Х кәсіпорнына қатысы бойынша негізгі кәсіпорын болса) немесе несие түрінде (егер Х кәсіпорны Y кәсіпорнына қатысы бойынша негізгі кәсіпорын болып табылса) жасар еді. Және осы мән-жайларда салық салдары (мысалы, салық көзінен ұсталатын салықты қолдану) тиісті кірістің түріне және осындай кіріске салынатын салықты реттейтін баптың ережелеріне байланысты әр түрлі болады.

9. Жағдайды егер мәмілелер "қол созым жердегі қашықтықта" жүзеге асырылатындай түрде белгілеу үшін қажетті қосалқы түзетулер әрбір нақты жағдайдың іс жүзіндегі мән-жайларына байланысты болады. Айта кету керек, 2-тармақ Уағдаласушы мемлекеттердің ішкі заңнамасымен рұқсат етілген жағдайларда осындай қосалқы түзетулерді жүргізуге ешқандай да кедергі келтірмейді.

10. Сондай-ақ, бұл тармақ В мемлекеті А мемлекетіндегі Х кәсіпорнының пайдасын ұлғайту жағына қарай қайта қаралғаннан кейін Y кәсіпорнының пайдасына тиісті түзетулер енгізуге міндетті болмайтын мерзімді белгілеу қажеттілігі туралы мәселені ашық қалдырады, кейбір мемлекеттер В мемлекетінің міндеттемесі мерзімсіз болуы керек деп санайды, басқаша айтқанда, қанша жыл бұрын оралса да мемлекет А

салық есептеулерін қайта қарау мақсатында Y кәсіпорнына B мемлекетінде тиісті түзетуге тең дәрежеде кепілдік берілуге тиіс. Басқа мемлекеттердің пікірлері бойынша, мұндай сипаттағы мерзімсіз міндеттеме практикалық іске асыру тұрғысынан орынды болмайды. Осыны ескере келгенде, бұл проблема баптың мәтінде көрсетілмеген; бірақ Уағдаласушы мемлекеттерге, егер олар қажет деп тапса, B мемлекеті тиісті түзету жүргізуге міндетті болатын мерзім туралы ережелерді екіжақты конвенцияларға енгізу мүмкіндігі қалдырылды [...].

11. Тиісті түзетудің мөлшеріне немесе сипатына қатысты тараптардың арасында дау туындаған жағдайда, олар 25-бапта көзделген өзара келісу рәсіміне жүгінуге тиіс; осы бапқа түсініктемелерде осы баптың негізінде жүргізілетін қауымдасқан кәсіпорындардың пайдасын түзетуге (атап айтқанда, трансферттік бағаларды түзеткеннен кейін), сондай-ақ осы баптың 2-тармағына сәйкес жүргізілуге тиіс тиісті түзетулерге қолданылатын бірқатар пайымдаулар қамтылады [...].

8. 2-тармаққа сәйкес корреляциялық түзету дамушы ел үшін өте қымбат болуы мүмкін деген пікір айтылды, ол 2-тармақты өз шарттарына енгізуді орынсыз деп санауы мүмкін. Дегенмен, 2-тармақ 9-баптың маңызды аспектісін құрайды және корреляциялық түзету туралы ереженің болмауы Конвенцияның мақсаттарына қайшы келетін қосарланған салық салуға әкеледі. Қандай корреляциялық түзету бастапқы түзетуді тиісті түрде көрсететінін шешпес бұрын, кез келген ел 1-тармаққа сәйкес бастапқы түзету ережесін мұқият қарастыруы керек. Кейбір елдер екінші Уағдаласушы мемлекет трансферттік бағаларды түзеткен кезде мемлекеттің корреляциялық түзету жүргізу міндеттемесін алып тастаған жөн деген ұстанымға ие болды. Бұл нәтижеге "керек" сөзін "мүмкін" сөзіне ауыстыру арқылы қол жеткізуге болады. Уағдаласушы мемлекеттер екіжақты келіссөздер процесінде оларға сәйкес келетін сөзді қолдана алады. Алайда, бұл мәселе бойынша жалпы келісімге қол жеткізілмеді және 2-тармақтың тұжырымдамасы өзгеріссіз қалды.

---

32

ЭЫДҰ-ның 9-бапқа түсініктемесінің 5-тармағы.

### *3-тармақ*

9. 1999 жылы Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясына 9-бапқа жаңа 3-тармақ қосылатын түзету енгізілді. 9-баптың 2-тармағына сәйкес ел 9-баптың 1-тармағына сәйкес елдің трансферттік бағасының өзгеруін көрсететін "тиісті түзету" (корреляциялық түзету) жүргізуі тиіс. Жаңа 3-тармақ 2-тармақтың ережелері, егер сот, әкімшілік немесе өзге де құқықтық талқылау нәтижесінде 1-тармақтың негізінде пайданы түзету жөніндегі шаралардың салдарынан кәсіпорындардың бірі өз міндеттерін жалған, өрескел немқұрайлылық немесе қасақана орындамағаны үшін жазалануға тиіс екендігі туралы түпкілікті шешім қабылданса, қолданылмайды деп көзделді. Басқаша айтқанда, 1-тармаққа сәйкес пайданы түзетуге қатысты

кәсіпорындардың бірі жалғандық, өрескелдік немқұрайлылық немесе өз міндеттерін қасақана орындамағаны үшін жазалануға жататынын көрсететін сот, әкімшілік немесе өзге де құқықтық талқылауда түпкілікті шешім шығарылған жағдайда, 2-тармаққа сәйкес корреляциялық түзету жүргізу бойынша міндеттеме жоқ болып шықты. Бұл тәсілдеме салық төлеушінің салықтық емес және салықтық жазаларға ұшырауы мүмкін екенін білдіреді. Кейбір елдер мұндай қосарланған жазаны қажетсіз қатал деп санауы мүмкін, алайда мұндай жазалар қолданылатын жағдайлар ерекше сипатта болуы мүмкін және бұл ереже күнделікті тәжірибеде қолданылмайтынын есте ұстаған жөн.

## **10-бап ДИВИДЕНДТЕР**

### **А. Жалпы ережелер**

1. Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясының 10-бабында тұрақты базадан көрсетілетін тәуелсіз мердігерлердің қызметтеріне қатысты елеулі айырмашылықтары бар 2-тармақты және 4 және 5-тармақтарды қоспағанда, ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 10-бабының ережелері жаңғыртылады. 10-бап Уағдаласушы мемлекеттің резиденті екінші Уағдаласушы мемлекеттегі көздерден алған дивидендтерге салық салуға қатысты. 1-тармақта тұрақты тұратын елде дивидендтерге салық салынуы мүмкін, ал 2-тармақта дивидендтерге көзден алынған мемлекетте салық салынуы мүмкін, бірақ шектеулі мөлшерлеме бойынша деп көзделеді. "Дивидендтер" деген термин 3-тармақта, әдетте, акционерлердің арасында корпоративтік пайданы бөлуді қамтитын ретінде айқындалады. ЭЫДҰ түсініктемесінің 3 - тармағында айтылғандай, "акционерлердің көзқарасы бойынша дивидендтер-бұл компанияға акционерлер ретінде берген капиталдан түскен кіріс". 4-тармақта 1 және 2-тармақтар алушының көз мемлекетіндегі тұрақты өкілдігіне жатқызылатын дивидендтерге қолданылмайтыны көзделеді, ал 5-тармақ тұтастай алғанда, акционер салық төлеуші мемлекеттің резиденті болып табылатын немесе дивидендтер осы мемлекеттегі алушының тұрақты өкілдігіне жататын жағдайларды қоспағанда, Уағдаласушы мемлекеттің басқа мемлекетте тұрақты тұратын компания төлейтін дивидендтерден салықтарды өндіріп алуына кедергі келтіреді.

### **А. 10-баптың тармақтарына түсініктемелер**

#### *1-тармақ*

2. ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 10-бабының 1-тармағында жаңғыртылатын осы тармақ бенефициардың тұрақты тұратын мемлекетінде дивидендтерге салық салынуы мүмкін екені көзделеді. Алайда, ол дивидендтерге тек осы мемлекетте салық салынуы мүмкін екенін қарастырылмайды, сондықтан дивидендтер төлейтін компания резиденті болып табылатын мемлекеттің, яғни осы дивидендтер пайда болатын мемлекеттің (көз мемлекеті) салық алу мүмкіндігін қалдырылады. Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясын бірінші рет қараған кезде дамушы елдер тобының көптеген мүшелері дивидендтерге негізінен тек көз мемлекет ғана салық салуы керек деген пікір білдірді.

Олардың ұстанымына сәйкес, егер тұрақты тұратын елдің де, көз мемлекетінің де салық салуға құқығы болса, онда тұрақты тұратын ел шетелдік жұтылатын салықтың сомасына қарамастан толық салық есебін және тиісті жағдайларда үнемделген салық есебін есепке жатқызуды ұсынуы тиіс. Осы топ мүшелерінің бірі дамушы ел үшін дивидендтер салығын, әсіресе егер ол салықтық жеңілдіктер мен басқа да жеңілдіктер берсе, ұстап қалудан бас тартудың немесе оны қысқартудың қажеті жоқ екенін атап өтті. Алайда, топ дивидендтерге бенефициар резиденті болып табылатын мемлекет салық салуы мүмкін деген келісімге келді. Дамушы және дамыған елдер арасындағы шарттардағы қолданыстағы тәжірибе, әдетте, осы келісілген ережені көрсетеді. Қосарланған салық салу тұрақты тұратын елдегі салықтан босату немесе салықты есепке алу және бастапқы мемлекеттегі ұстап қалу мөлшерлемелерін төмендету арқылы жойылады немесе қысқартылады.

3. Согласно комментарию к пункту 1 Статьи 10 Типовой конвенции ОЭСР,

7. [...] "төленетін" термині өте кең мағынаға ие болады, өйткені төлем ұғымы шартта немесе әдеттегі тәжірибеде көзделген тәртіппен акционердің қарамағына ақша қаражатын беру міндеттемесін орындауды білдіреді.

8. Бап бір Уағдаласушы мемлекеттің резидент компаниясы екінші Уағдаласушы мемлекеттің резидентіне төлейтін дивидендтерге ғана қатысты болады. Сондықтан ол үшінші мемлекеттің резидент компаниясы төлейтін дивидендтерге немесе Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатын компания төлейтін және осы мемлекеттің кәсіпорны екінші Уағдаласушы мемлекеттің аумағында болатын тұрақты өкілдікке жатқызылатын дивидендтерге қолданылмайды [...].

## 2-тармақ

4. Осы тармақта ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 10-бабының 2-тармағы төменде түсіндірілетін кейбір өзгерістермен жаңғыртылды.

5. ЭЫДҰ Үлгі конвенциясы көз мемлекетіндегі салықты тікелей инвестициялық дивидендтер бойынша а) тармақшасында 5 процентпен және портфельдік инвестициялық дивидендтер бойынша б) тармақшасында 15 пайызбен шектейді, ал Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясы екіжақты келіссөздер барысында осы мөлшерлемелерді белгілеу мүмкіндігін қалдырады.

6. Сонымен қатар, тікелей инвестициялық дивидендтер үшін қажетті ең төменгі мүлік (а) тармақшасында 25 пайыздан 10 пайызға дейін қысқартылады. Дегенмен, тікелей инвестициялау мәртебесін беретін қажетті акциялардың пакетін анықтайтын он пайыздық шек тек иллюстрация ретінде берілген. Бұл мәселені соңғы рет қарастырған кезде, бұрынғы сарапшылар тобы (а) тармақшасындағы "25 пайызды" "10 пайызға" ауыстыру туралы шешім қабылдады, бұл тікелей инвестициялық дивиденд мәртебесі үшін қажетті капиталдың ең төменгі мөлшері, өйткені кейбір дамушы елдерде резидент еместер үшін меншіктің 50 пайызы белгіленген, ал 10 пайызы осындай рұқсат етілген меншік үлесінің едәуір бөлігін құрайды. Алайда, 2017 жылғы жаңарту шеңберінде

қазіргі Сарапшылар комитеті ЭЫДҰ - ның Үлгі конвенциясына сәйкес 25 пайыз тікелей инвестициялар үшін қолайлы шек деп есептеді.

6.1 Сонымен қатар, ЭЫДҰ/Г20-ның 6 іс-қимыл бойынша қорытынды есебінде қамтылған ұсынымдардың өзгерістеріне сәйкес (шарттық пайданы тиісінше емес жағдайларда пайдаланудың алдын алу) Комитет (а) тармақшаға тікелей инвестициялардан түсетін дивидендтер үшін ұстап қалудың төмендетілген мөлшерлемесін теріс пайдаланудың алдын алу үшін 365 күндік ұстап қалу кезеңі туралы талапты қосу керек деп есептеді. 365 күн ішінде ұстап қалу туралы талап дивидендтер төленген кезде немесе дивидендтер төленгеннен кейін орындалуы мүмкін. ЭЫДҰ-ның 2017 жылғы Үлгі конвенциясына түсініктеме мынадай үзіндіден тұрады:

16. 2017 жылға дейін бапқа түсініктеменің 17-тармағында "2-тармақтың а) тармақшасында көзделген қысқартулар осы ережені теріс пайдаланған жағдайларда, мысалы, акциялардың 25 пайызынан азын иеленетін компания дивидендтер төленгенге дейінгі аз уақытта негізінен жоғарыда аталған ереженің артықшылықтарын алу мақсатында немесе негізінен сыныпталатын үлес қысқартуды алу үшін құрылған өзге де жағдайларда өзінің үлесін көбейткен кезде берілмеуге тиіс". Осындай теріс пайдаланулар ЭЫДҰ/G20 "негізгі эрозия және пайданы ауыстыру" (BEPS) жобасының 6 әрекеті бойынша қорытынды есепте қарастырылды. Осы баяндаманың нәтижесінде а) тармақшасына дивидендтер төлейтін компания дивидендтер төлейтін күнді қамтитын 365 күннің ішінде дивидендтер төлейтін компания капиталының кемінде 25 пайызына тікелей иелік ететін жағдайларды қолдануды шектейтін өзгерістер енгізілді. Сонымен қатар, осы тармақшада осы кезеңді есептеу кезінде қосылу немесе бөліп қайта ұйымдастыру сияқты корпоративтік қайта ұйымдастырудың тікелей нәтижесі болып табылатын меншіктегі өзгерістер ескерілмеуі тиіс. Сонымен қатар, 29-бапқа қосымша а) тармақшасында көзделген артықшылықтарды алуға бағытталған басқа да теріс пайдаланулармен күресуге бағытталатын болады.

7. Бұрынғы сарапшылар тобы бастапқы мемлекетте рұқсат етілген ең жоғары салық мөлшерлемелері туралы мәселе бойынша келісімге келе алмады. Негізінен дивидендтерге салық салу принципінің тек көз мемлекетінде болуын артық көретін дамушы елдер тобының мүшелері ЭЫДҰ-ның Үлгі конвенциясында белгіленген мөлшерлемелер көз мемлекетінің салық түсімдерінде шамадан тыс шығындарға әкеп соқтырады деп есептеді. Сонымен қатар, бенефициардың тұрақты тұратын еліндегі салық салу қағидатымен олардың келіскеніне қарамастан, олар бастапқы мемлекеттегі салықты ұстап қалудағы кез келген қысқарту бенефициар резиденті болып табылатын елдің қазынасына емес, шетелдік инвесторға тиімді деп есептеді; және, егер мұндай қысқарту көз мемлекетіндегі жиынтық салық мөлшерлемесінің бенефициардың тұрақты тұратын еліндегі мөлшерлемеден төмендеуіне әкелсе, бұл салықты есепке алудың дәстүрлі әдісін қолдану кезінде орын алуы мүмкін.

8. Бұрынғы сарапшылар тобы бастапқы мемлекеттегі тікелей инвестициялық дивидендтерге салық салу мөлшерлемелеріне қатысты келіссөздерде елдер үшін эталон бола алатын кейбір ойларды алға тартты. Егер дамыған ел (тұрақты тұратын) есепке алу жүйесін пайдаланса, шарт бойынша келіссөздер көзден салықты ұстап қалу мөлшерлемесін айқындауға бағытталуы мүмкін, ол көз мемлекетінің корпорацияларының кірістеріне салынатын салықтың базалық мөлшерлемесімен ұштастырыла отырып, тұрақты тұратын елдің салық мөлшерлемесінен аспайтын жиынтық нақты мөлшерлемені береді. Тараптардың ұстанымдарын талқылау кезінде тұрақты тұратын елде салықтық ынталандыру бағдарламасына сәйкес мемлекет өндіріп алмаған салықтардың есебіне есептеулер беріле ме, жоқ па деген мәселе маңызды болуы мүмкін. Егер дамыған ел қосарланған салық салуды болдырмау мақсатында салықтан босатуды қолданса, ол екіжақты келіссөздер барысында ұстап қалу мөлшерлемелерін шектеуге ұмтылуы мүмкін: (а) босатудың өзі корпоративаралық дивидендтерге салық салу тұжырымдамасын емес, көзден ұстап қалу мөлшерлемелерін шектеу осы тұжырымдамаға сәйкес келеді; және (b) ішкі инвестициялар бойынша салықтық бейтараптықтан босату және одан туындайтын ауытқу халықаралық инвесторға тиімді, ал инвесторға да тиімді болатын көзден ұстап қалу мөлшерлемелерін шектеу салықтан босатудың осы аспектісіне сәйкес келеді.

9. Бастапқы мемлекет те, тұрақты тұратын ел де портфельдік инвестициялық пай дивидендтеріне салық сала алуы керек, дегенмен портфельдік инвестициялардың салыстырмалы түрде аз көлемін және олардың тікелей инвестициялармен салыстырғанда онша маңызды емес маңыздылығын ескере отырып, мұндай дивидендтерге қатысты салық салу режиміне қатысты мәселелер кейбір жағдайларда аз қарқынды пікірталас тудырады. Бұрынғы сарапшылар тобы максималды мөлшерлемені ұсынбау туралы шешім қабылдады, өйткені бастапқы мемлекеттер портфельдік инвестициялардың мәні мен тиісті цифрларға қатысты көзқарастарының әр түрлі болуы мүмкін.

10. 1999 жылы дамыған және дамушы елдер арасында соңғы жылдары шарттар жасау тәжірибесі тікелей инвестициялар мен портфельдік инвестициялар бойынша салық көзінен ұсталатын мөлшерлемелер деңгейі туралы түсінік беретіні атап өтілді. Дәстүр бойынша дамыған және дамушы елдер арасындағы шарттар бойынша дивидендтерге салынатын салық мөлшерлемелері дамыған елдер арасындағы шарттарға қарағанда жоғары болды. Мәселен, егер ЭЫДҰ белгілеген тікелей және портфельдік инвестициялар бойынша мөлшерлемелер 5 пайыз және 15 пайыз болса, онда дамыған және дамушы елдер арасындағы шарттар бойынша мөлшерлемелер дәстүрлі түрде тікелей инвестициялық дивидендтер бойынша 5 пайыздан 15 пайызға дейін және портфельдік дивидендтер бойынша 15 пайыздан 25 пайызға дейінгі шекте болды. Кейбір дамушы елдер салық көзінен ұсталатын төмен мөлшерлемелерге байланысты салық түсімдеріндегі қысқа мерзімді шығындар орта және ұзақ мерзімді



шетелдік инвестициялардың ұлғаюына байланысты негізделген деп санайды. Мәселен, дамыған және дамушы елдер арасындағы бірқатар заманауи шарттарда ЭЫДҰ-ның тікелей инвестицияларға қатысты Үлгі конвенциясына сәйкес мөлшерлемелер көзделген, ал кейбір шарттарда олар тіпті төмен.

11. Сонымен қатар, дамыған және дамушы елдердің арасындағы шарттарда кейбір ерекше сәттер пайда болды: (a) екі елдегі салық мөлшерлемелері әр түрлі болуы мүмкін, дамушы елде жоғары мөлшерлемелерге жол беріледі; (b) салық мөлшерлемелерінде шектеулер мүлдем болмауы мүмкін; (c) төмендетілген мөлшерлемелер тек жаңа мөлшерлемелерден түскен кіріске қолданылуы мүмкін (d) ең төменгі мөлшерлемелер немесе салықтан босату тек инвестициялардың таңдаулы түрлеріне ғана қолданылуы мүмкін (мысалы, "өнеркәсіптік жобалар" немесе "инновациялық инвестициялар"); және (e) дивидендтерге акциялар белгіленген мерзім ішінде меншікте болған жағдайда ғана төмендетілген мөлшерлемелер бойынша салық салынуы мүмкін. Компаниялардың кірістертеріне салық салу кезінде шартты есептеу жүйесін қабылдаған елдердің шарттарында (яғни компаниядан алынатын салықты акционерден немесе жеке тұлғалардан алынатын кіріске салынатын салыққа енгізу) классикалық салық салу жүйесінің орнына (яғни акционер мен компанияға жеке салық салу) арнайы ережелер алдын ала есептеулердің таралуын және салықтан босатуды қамтамасыз ете алады, отандық акционерлерге, екінші Уағдаласушы мемлекеттің резидент — акционерлеріне беріледі.

12. Қосарланған салық салуды болдырмау туралы нақты екіжақты шарттың жалпы тепе-теңдігінің себептері бойынша мөлшерлемелердің толық немесе ішінара белгіленгеніне қарамастан, көбінесе мөлшерлемелерді белгілеу кезінде мынадай техникалық факторлар ескеріледі:

(a) (a) бастапқы мемлекеттегі компанияларға салық салу жүйесі (яғни, ел интеграцияланған немесе классикалық жүйені қаншалықты қолданады) және осы жүйені қолдану нәтижесінде компанияның бөлінген пайдасына салынатын салықтың жалпы мөлшері;

(b) (b) дивидендтерден алынатын салықты тұрақты орналасқан елдегі есепке алу дәрежесі және оның өз салығына қатысты негізгі пайдасы және екі елдегі жеңілдіктер есепке алынғаннан кейін салық төлеуші үшін салықтың жалпы мөлшері; (c) тұрақты орналасқан елдегі салық несиесі бастапқы мемлекетте үнемделген салық сомасына қатысты берілетін дәреже;

(c) (d) бастапқы мемлекет тұрғысынан салық түсімдерін ұлғайту мен шетелдік инвестицияларды тарту арасындағы қанағаттанарлық теңгерімге қол жеткізу.

13. 2010 жылғы ЭЫДҰ Үлгі конвенциясына түсініктемеде мынадай үзінділер қамтылады:

11. Егер серіктестік өзіне қолданылатын ішкі заңнаманың шеңберінде заңды тұлға ретінде қаралса, екі Уағдаласушы мемлекет 2-тармақтың а) тармақшасының

өзгерістерін бас компанияларға берілген мөлшерлемені төмендетуден туындайтын жеңілдіктердің осындай серіктестікке де таралуы үшін келісе алады.

12. Бенефициарлық меншік туралы талап 10-баптың 2-тармағында "резидентке төленетін ҰБТ" деген сөздердің мағынасын нақтылау мақсатында енгізілді, өйткені олар осы баптың 1-тармағында пайдаланылады. Бұдан шығатыны, көз мемлекеті дивидендтерге салық салу құқығынан бас тартуға міндетті емес, өйткені кірісті көз мемлекеті онымен Конвенция жасасқан мемлекеттің резиденті дереу алған. "Меншік иесі-бенефициар" термині тар техникалық мағынада қолданылмайды, керісінше оны Конвенцияның мақсаттары мен міндеттері тұрғысынан, соның ішінде қосарланған салық салуды болдырмау және салық төлеуден жалтарудың алдын алу тұрғысынан түсіндіру керек.

12.1 Егер кірістердің қандай да бір бабын агент немесе алушы ретінде әрекет ететін бір Уағдаласушы мемлекеттің резиденті алған жағдайда, онда көз мемлекеті үшін екінші Уағдаласушы мемлекеттің резиденті ретінде кірісті тікелей алушының мәртебесі себебінен ғана салық жеңілдігін беру немесе салықтан босату Конвенцияның мақсаттары мен міндеттеріне сәйкес келмейтін болады. Бұл жағдайда тікелей кіріс алушы резиденттің критерийлеріне жатады, бұл ретте осы мәртебеге байланысты қосарланған салық салу мүмкіндігі туындамайды, өйткені мұндай алушы тұрақты тұратын мемлекетте салық салу мақсатында кіріс иесі болып саналмайды. Агенттің немесе сенім білдірілген өкілдің қатынастарын қоспағанда, Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резиденті іс жүзінде қаралатын кірістің бенефициары болып табылатын басқа тұлға үшін жай ғана тұғырнамалық тұлға ретінде әрекет еткен жағдайда, салық жеңілдігін беру немесе салықтан босату көз мемлекеті үшін Конвенцияның мақсаттары мен міндеттеріне бірдей сәйкес келмейді. Осы себептерге байланысты бюджеттік мәселелер жөніндегі комитеттің "қосарланған салық салуды болдырмау туралы Конвенция және жалған компанияларды пайдаланудың алдын алу" (double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies)<sup>33</sup> атты есебінде, егер ол ресми меншік иесі болса да, жалған компания әдетте бенефициар ретінде қарастырыла алмайды деген қорытындыға келді, ол іс жүзінде өте тар өкілеттіктерге ие, бұл оны қарастырылатын кіріске қатысты тек сенімгер немесе мүдделі тараптардың атынан әрекет ететін басқарушы ретінде көрсетеді.

12.2 Осы бапта белгіленген басқа да шарттар сақталған жағдайда, егер бенефициар мен төлеуші арасында делдал, мысалы, агент немесе сенімхат бойынша алушы болса, бірақ бұл ретте меншік иесі-бенефициар екінші Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылса, көз мемлекетінде салықты шектеу қолданысын жалғастырады.

13. Осы бапта көз мемлекетіндегі салықтарға қатысты белгіленген салық мөлшерлемелері ең жоғары болып табылады. Мемлекеттер екіжақты келіссөздердің

барысында неғұрлым төмен мөлшерлемелерді келісе алады немесе тіпті бенефициар резиденті болып табылатын мемлекетте ғана салық салу туралы уағдаласа алады. 2-тармақта көзделген мөлшерлемелердің төмендеуі дивидендтерге салық салуға ғана қатысты, бірақ бұл дивидендтерді төлейтін компанияның пайдасына салық салуға қатысты емес.

---

33

ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының R(6)-1 бетіндегі толық нұсқасының II томында жаңғыртылады.

13.1 Көптеген мемлекеттердің ішкі заңнамасына сәйкес зейнетақы қорлары және басқа да осыған ұқсас ұйымдар, әдетте, инвестициялардан түсетін кіріске салынатын салықтан босатылады. Осы ұйымдардың тарапынан отандық және шетелдік инвестицияларға қатысты бейтарап режимге қол жеткізу үшін кейбір мемлекеттер басқа мемлекеттің осындай резидент ұйымы алған дивидендтерді қоса алғанда, кірістер көзден салық салудан босатылатынын екіжақты негізде көздейді. Осы жолмен жүруге ниет білдіріп отырған мемлекеттер 18-бапқа түсініктеменің 69-тармағында қамтылған ережеге сәйкес тұжырымдалған ереже туралы екіжақты негізде уағдаласа алады.

13.2 Сол сияқты, кейбір мемлекеттер басқа мемлекеттерде және өздерінің кейбір жүз пайыздық еншілес компанияларына төленетін дивидендтерге салық салудан бас тартады, кем дегенде мұндай дивидендтер мемлекеттік сипаттағы қызмет түрлері есебінен есептелетін дәрежеде болады. Кейбір мемлекеттердің егеменді иммунитет қағидатын өзінің түсіндіруіне сәйкес, басқалары - өздерінің ішкі заңнамасының ережелеріне сәйкес мұндай салықтан босатуды ұсыну мүмкіндігін иеленеді (1-бапқа түсініктеменің 6.38 және 6.39-тармақтарын қараңыз). Осындай жолмен жүруге ниет білдірген мемлекеттер өздерінің екіжақты конвенцияларында осы жеңілдіктерді қамту шеңберін растай немесе нақтылай алады немесе оны өзге негіздерде беру мүмкін болмаған жағдайларда осындай босатуды бере алады. Мұны бапқа шамамен мынадай редакцияда қосымша элемент қосу арқылы жасауға болады:

2-тармақтың ережелеріне қарамастан, 1-тармақта көрсетілген дивидендтерге, егер мұндай дивидендтердің меншік иесі — бенефициары мемлекет немесе оның әкімшілік-аумақтық құрылымы немесе жергілікті билік органдары болып табылса, алушы резиденті болып табылатын Уағдаласушы мемлекетте ғана салық салынуға тиіс.

14. Екі Уағдаласушы мемлекет екіжақты келіссөздердің барысында [тікелей инвестициялық дивидендтер үшін қажетті пайыздармен акциялар пакетінің шамасын төмендетуді] келісе алады. Пакет мөлшерінің пайызбен алғандағы төмендеуі, мысалы, негізгі компания резиденті болып табылатын мемлекет өзінің ішкі заңнамасына сәйкес мұндай компанияға резидент емес еншілес кәсіпорында пакет бойынша 25 пайыздан аз алынған дивидендтерге салынатын салықтан босатуды берген жағдайларға негізделген.

15. 2-тармақтың а) тармақшасындағы "капитал" деген термин [ ...] [тікелей инвестициялық дивидендтер үшін қажетті мүліктің ең төменгі мөлшерін анықтау] үшін

пайдаланылады. Бұл терминді осы контексте қолдану а) тармақшасының мақсаттары үшін ол акционерге (атап айтқанда, бас компанияға) дивидендтерді бөлу мақсатында қолданылатын мағынада қолданылуы керек дегенді білдіреді).

а) Сондықтан, әдетте, а) тармақшасындағы "капитал" деген термин компаниялар туралы заңнамадағыдай мағынада түсіндірілуі қажет. Басқа элементтер, атап айтқанда резервтер ескерілмейді.

б) компаниялар туралы заңнаманың мәніндегі капитал барлық акциялардың номиналды құны түрінде көрсетілуге тиіс, ол көптеген жағдайда компанияның балансында капитал ретінде көрсетіледі.

с) шығарылған акциялардың әр түрлі кластарына (қарапайым акциялар, артықшылықты акциялар, бірнеше дауысқа құқығы бар акциялар, дауыс бермейтін акциялар, ұсынушыға арналған акциялар, атаулы акциялар және т. б.) байланысты айырмашылықтар назарға алынбауы тиіс, өйткені бұл айырмашылықтар акционердің капиталдағы меншік үлесіне емес, оның құқықтарының сипатына қатысты болады.

д) егер компанияға несиені немесе басқа да жарна, қатаңдатып айтқанда, компаниялар туралы заң бойынша капиталды құрмаса, бірақ ішкі құқық немесе практика негізінде ("капиталдандырудың жеткіліксіздігі" немесе несиені меншікті капиталға теңестіру) осындай несиені немесе жарна бойынша алынған кіріс 10-баптың мағынасы бойынша дивиденд болып саналады, мұндай несиенің құны немесе жарна а) тармақшасының мағынасында "капитал" ретінде де қарастырылады.

е) компаниялар туралы заңнаманың мағынасында капиталы жоқ құрылымдар жағдайында а) тармақшасының мақсаттары үшін капитал пайданы бөлу мақсатында ескерілетін осы құрылымға барлық жарналардың жиынтығы ретінде қарастырылуы тиіс.

Екіжақты келіссөздердің барысында Уағдаласушы мемлекеттер 2-тармақтың а) тармақшасында пайдаланылатын "капитал" критерийінен алыстап, оның орнына "дауыс беру құқығы" критерийін пайдалана алады.

13.1 2017 жылғы жаңартуға дейін жасалған шарттар Салық базасының бұлыңғырлануына және салық салудан пайданы алып тастауға қарсы іс-қимыл жасау мақсатында салық келісімдеріне қатысты шараларды орындау жөніндегі көпжақты конвенцияның шеңберінде екіжақты негізде қайта жасалғанға немесе өзгертілгенге дейін жаңа уақыт шегін қамтымайтын болады. Тиісінше, ЭЫДҰ-ның 2010 жылғы Үлгі түсініктемесінің келесі үзінділері кейбіреулер үшін өзекті болып қала береді:

16. 2-тармақтың а) тармақшасы дивидендтер алатын компания бөлу сәтіне дейінгі салыстырмалы түрдегі ұзақ мерзімнің ішінде міндетті түрде капиталдың кемінде [25] пайызын өз меншігіне иеленуі талап етпейді. Бұл дегеніміз, акциялар пакетіне қатысты 2-тармақ қолданылатын салық бойынша жауапкершіліктің пайда болуы үшін сол сәтте айтарлықтай маңызы бар шара басым болатын жағдай ғана, яғни көп жағдайда дивидендтер акционерлердің иелігіне заңды түрде түскен кездегі жағдай

ескерілетінін білдіреді. Мұның басты себебі мүмкіндігінше кең қолданылатын жағдайға ие болуға деген ұмтылыс болып табылады. Негізгі компанияның пайда бөлінгенге дейін белгілі бір мерзім ішінде акциялардың минималды пакетіне ие болуы үшін қойылатын талаптар мәліметтерді кең көлемде жинауды қажет етуі мүмкін. ЭЫДҰ-ға мүше кейбір елдердің ішкі заңнамасында алушы компания алынған дивидендтерге салықтан босату құқығын немесе салық жеңілдіктерін алу үшін акциялардың иесі болуы қажет болатын ең аз мерзім қарастырылған. Осыған байланысты Уағдаласушы мемлекеттер осындай шартты өз конвенцияларына енгізе алады.

17. 2-тармақтың а) тармақшасында көзделген төмендету осы ережені теріс пайдаланған жағдайларда, мысалы, дивидендтер төленгенге дейін [25]-тен аз пайыздарды иеленетін компания өзінің пакетін, ең алдымен, жоғарыда көрсетілген ереже бойынша жеңілдіктерді қамтамасыз ету мақсатында ұлғайтқан кезде немесе мұндай төмендетуді алу үшін бірінші кезекте білікті пакет жасалған кезде берілмеуі тиіс. Мұндай қулықтарға қарсы іс-қимыл жасау мақсатында Уағдаласушы мемлекеттер а) тармақшаны мынадай ережемен толықтыруды қажет деп санауы мүмкін:

бұл пакет негізінен осы ережемен берілген артықшылықтарды пайдалану мақсатында сатып алынбаған жағдайда.

13.2. 2017 жылғы жаңартуға дейін және одан кейін жасалған шарттарға қатысты ЭЫДҰ-ның 2010 жылғы түсініктемесінде мыналар көрсетілген:

18. 2-тармақта көз мемлекетіндегі салық салу режимі туралы ештеңе айтылмаған. Сондықтан бұл мемлекетке өзінің заңнамасын еркін қолдануға және атап айтқанда, салықты көзден шегеру арқылы немесе жеке есептеу арқылы алуға мүмкіндік береді.

19. Осы тармақта рәсімдік мәселелер реттелмейді. Әрбір мемлекет өзінің заңнамасында көзделген рәсімдерді қолдана алуы тиіс. Ол салықты осы бапта көрсетілген мөлшерлемелермен бірден шектей алады немесе салықты толығымен алады, содан кейін артық төлемді қайтарады [...]. Нақты сұрақтар үш тарап қатысқан жағдайда туындайды (24-бапқа түсініктеменің 71-тармағын қараңыз).

20. Бастапқы мемлекеттегі салық жеңілдіктері тұрақты орналасқан мемлекеттегі дивидендтерге салық салумен негізделуі керек пе, жоқ па деген мәселе көрсетілмейді. Бұл мәселе екіжақты келіссөздердің барысында реттелуі мүмкін.

21. Бапта бенефициар резиденті болып табылатын мемлекет дивидендтер көзінің мемлекетінде салық салуды қалай ескеруі керектігі туралы ережелер қамтылмайды. Бұл мәселе 23А және 23В баптарында қарастырылады.

22. Әдетте мынадай мысал келтіріледі: Уағдаласушы мемлекетте туындайтын дивидендтердің меншік иесі — бенефициары екінші Уағдаласушы мемлекеттің резидент компаниясы болып табылады; оның капиталы осы басқа мемлекеттің резиденті болып табылмайтын акционерлерге толық немесе ішінара тиесілі болады; оның тәжірибесіне дивидендтер түріндегі пайданы бөлу кірмейді; ол жеке меншік

инвестициялық компания, базалық компания ретінде жеңілдікті салық салу режимін пайдаланады). Мұндай компанияға қатысты дивидендтердің көз мемлекетінде 2-тармақта көзделген салықты шектеу негізді ме деген сұрақ туындауы мүмкін. Екіжақты келіссөздердің барысында осындай компанияларға қолданылатын режимді анықтау мақсатында осы бапта бекітілген салық салу ережесінен арнайы ерекшеліктерді келіскен дұрыс болуы мүмкін.

### 3-тармақ

14. Осы тармақта ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 10-бабының 3-тармағы жаңғыртылады. ЭЫДҰ-ның 2010 жылғы үлгі конвенциясына түсініктеменің тиісті бөлігінде былай делінеді:

23. ЭЫДҰ-ға мүше елдердің заңнамалары арасындағы үлкен алшақтықтарға байланысты "дивидендтер" деген ұғымға толық және жан-жақты анықтама беру мүмкін емес. Демек, анықтамада көптеген мүше елдердің заңнамасында бар мысалдар ғана айтылады, Олар кез келген жағдайда оларда басқаша түсіндірілмейді. Олардың тізбесі жалпы формулада бекітілген. 1963 жылғы конвенцияның жобасын қайта қарау барысында ішкі заңнамаға сілтеме жасалынбастан шешімді іздеуге бағытталған мұқият зерттеулер жүргізілді. Осы зерттеулердің нәтижесінде мүше елдердің арасындағы компаниялар туралы заңнама мен салық заңнамасы саласындағы айырмашылықтардың сақталуына байланысты ішкі заңдарға қарамастан "дивидендтер" деген ұғымның анықтамасын әзірлеу мүмкін емес деген қорытындыға келді. Уағдаласушы мемлекеттердің екіжақты келіссөздердің барысында өз заңдарының ерекшеліктерін ескеруге және осы баптың қолданысына жататын компаниялар тарапынан басқа да төлемдердің "дивидендтерін" айқындауға енгізуді келісуге мүмкіндігі бар.

24. "Дивидендтер" деген ұғым негізінен 3-баптың 1-тармағының b) тармақшасының мағынасында компаниялардың қаражатты бөлуімен байланыстырылады. Сондықтан анықтама, ең алдымен, меншікті капитал акциялармен қамтамасыз ететін пайданы бөлуге қатысты болады, яғни акциялармен шектелген жауапкершілігі бар компаниядағы акцияларға иелік ету (акционерлік қоғам). Бұл анықтамада компания шығарған барлық бағалы қағаздар акцияларға жатқызылады, олар қарыздың талаптары болып табылмай, компанияның пайдасына қатысу құқығын қамтамасыз етеді; бұл, мысалы, "жуиссанс" акциялары немесе "жуиссанс" құқықтары, құрылтай акциялары немесе пайдаға қатысудың басқа да құқықтары. Екіжақты конвенцияларда бұл тізбе, әрине, тиісті Уағдаласушы мемлекеттердің құқықтық ерекшеліктеріне сәйкес өзгертілуі мүмкін. Бұл, атап айтқанда, "жуиссанс" акциялары бойынша және құрылтай акциялары бойынша кіріске қатысты талап етілуі мүмкін. Екінші жағынан, пайдаға қатысатын қарыздың талаптары осы санатқа кірмейді [ ... ]; сол сияқты дивидендтер айырбасталатын облигациялар да болып табылмайды.

25. 10-бап тек дивидендтерге ғана емес, сонымен қатар несие берушінің компанияның тәуекелдеріне нақты қатысуы тұрғысынан несиелер бойынша пайыздар

туралы, яғни өтеу көбінесе кәсіпорынның сәтті немесе сәтсіз қызметіне байланысты болған кездегі жағдайға қолданылады. Сондықтан 10 және 11-баптар пайыздың бұл түрін қарыз алушының елінде қолданылатын капиталдандырудың жеткіліксіздігі туралы ішкі нормаларға сәйкес дивидендтер ретінде қарастыруға мүмкіндік береді. Несие беруші кәсіпорынның тәуекелдерін бөлісе ме, жоқ па деген сұрақ барлық жағдайларды, мысалы төмендегілерді ескере отырып, әр жағдайда шешілуге тиіс:

— несие кәсіпорынның кез-келген басқа капитал салымдарынан едәуір асып түседі (немесе жоғалған капиталдың едәуір бөлігін ауыстыру үшін алынған) және көбінесе өтелетін активтер көлеміне сәйкес келмейді;

— несие беруші компанияның кез-келген пайдасына қатысатын болады;

— несиені кезекпен өтеу басқа несие берушілердің талаптарынан немесе дивидендтер төлемдерінен кейін болады;

— сыйақы мөлшері немесе төлемі компанияның пайдасына байланысты болады;

— кредиттік шартта белгілі бір мерзімге өтеу туралы түпкілікті ережелер жоқ.

26. Көптеген мемлекеттердің заңнамасы *société à responsabilité limitée* (жауапкершілігі шектеулі серіктестік) қатысуын акциялармен теңестіреді. Сол сияқты, кооперативтік қоғамдардың пайданы бөлуі әдетте дивидендтер ретінде қарастырылады.

27. Серіктестіктердің пайданы бөлуі тек олардың нақты басқару органы орналасқан мемлекетте акционерлік компанияларға қолданылатын режимге айтарлықтай ұқсас қаржылық режим қолданылатын серіктестіктерді [мысалы, Бельгияда, Португалияда және Испанияда, сондай-ақ Францияда бұл *commanditaires* (серіктестер) қаражатын бөлуге қатысты *the société en commandite simple* (қарапайым сенім серіктестігі)] қоспағанда, осы анықтаманың мағынасында дивидендтер болып табылмайды. Екінші жағынан, екіжақты конвенцияларда Уағдаласушы мемлекеттердің біріндегі салық заңнамасы компанияның акциялар пакетінің иесіне белгілі бір жағдайларда серіктестікте серіктес ретінде салық салуды таңдау құқығын берген немесе керісінше серіктестіктегі серіктеске компания акцияларының иесі ретінде салық салуды таңдау құқығын берген жағдайларда нақтылау қажет болуы мүмкін.

28. Дивидендтер деп саналатын төлемдер акционерлердің жылдық жалпы жиналысының шешімі бойынша пайданы бөлуді ғана емес, сонымен қатар акциялар түріндегі қосымша төлемдер, сыйлықақылар, таратылған пайда немесе жасырын пайданы бөлу сияқты басқа да ақшалай немесе ақшалайға тең бағалы төлемдерді де қамтуы мүмкін. Осы бапта көзделген жеңілдіктер резиденті төлеуші компания болып табылатын мемлекетте төленетін дивидендтердің шамасы сияқты қосымша төлемдерге салық салатын шамада қолданылады. Мұндай қосымша сомалар компания алған ағымдағы пайдадан төленеді немесе, мысалы, резервтерден, яғни алдыңғы қаржы жылдарының пайдасынан алынады. Әдетте, қатысу құқығының қысқаруына әкелетін компанияның қаражатты бөлуі, мысалы, қандай да бір нысанда капиталды өтеуді білдіретін төлемдер дивиденд ретінде қарастырылмайды.

29. Компанияның акциялар пакеті беретін қосымша төлемдерді, әдетте, акционерлердің өздері ғана алады. Алайда, егер осындай қосымша төлемдердің кез-келгенін компаниялар туралы заңның мағынасында акционер болып табылмайтын тұлғалар алса, олар дивидендтер бола алады, егер:

— мұндай тұлғалар мен компанияның арасындағы құқықтық қатынастар компанияның акцияларына иелік етумен ("акцияларға жасырын иелік ету") және

— мұндай қосымша төлемдерді алатын тұлғалар акционермен тығыз байланысты болғанда; бұл, мысалы, алушы акционердің туысы немесе акцияларды иеленетін топқа тиесілі компания болып табылатын жағдайларға жатады.

30. Егер акционер және осындай қосымша төлемдерді алатын тұлға олармен көз мемлекеті салық конвенцияларын жасасқан екі түрлі мемлекеттің резиденттері болып табылса, осы конвенциялардың қайсысы осы жағдайда қолданылатыны туралы келіспеушіліктер туындауы мүмкін. Егер көз мемлекетінде мемлекеттердің бірімен жасасқан Конвенция болса, ал екіншісімен болмаса, осындай проблема туындауы мүмкін. Алайда, бұл қайшылық кірістің басқа түрлеріне де әсер етуі мүмкін және оның шешімін өзара келісу рәсіміне сәйкес уағдаластық арқылы іздеу керек.

#### 4-тармақ

15. Көз мемлекетіндегі алушының тұрақты өкілдігімен немесе тұрақты базасымен іс жүзінде байланысты акциялар бойынша дивидендтерге 1 және 2-тармақтар қолданылмайтын осы тармақ, Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясында тұрақты базасы бар тәуелсіз мердігердің қызметтерін көрсететін компанияға сілтеме берілетінін қоспағанда, ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 10-бабының 4-тармағын жаңғыртады. ЭЫДҰ түсініктемесінде, егер алушының осы акциялар пакеті тұрақты өкілдікпен байланысты ма, жоқ па деген мәселеге қарамастан, көз мемлекетінде тұрақты өкілдігі немесе тұрақты базасы бар болса, 4-тармақ дивидендтерге кәсіпкерлік пайда ретінде салық салуға жол бере отырып, "тарту күші" қағидасын мойындамайтындығы атап өтіледі. Дұрысында бұл тармақ "[...] егер олар тұрақты өкілдік активтерінің бір бөлігін құрайтын немесе іс жүзінде сол өкілдікпен байланысты акциялар пакеті бойынша төленсе ғана дивидендтерге кәсіпкерлік пайда ретінде салық салуға жол береді [...]"<sup>34</sup>

ЭЫДҰ түсініктемесінде төмендегілер де атап өтіледі:

32. Бұл тармақ дивидендтердің кірісіне салық салудың жеңілдетілген режимін ұсынатын елдерде тек осы мақсат үшін құрылған тұрақты өкілдіктерге акцияларды беру арқылы теріс пайдалануларға әкеп соқтыруы мүмкін деген болжам айтылды. Мұндай құқыққа қарсы операциялар теріс пайдаланушылықтармен күрес жөніндегі ішкі нормаларды қолдану үшін негіз бола алатындығынан басқа, егер онда кәсіпкерлік қызмет жүргізілсе, сол немесе өзге де объект тұрақты өкілдікті білдіруі мүмкін, сондай-ақ акциялардың пакеті осы кәсіпкерлік қызметпен шынында да байланысты деп



есептеу үшін акциялар пакетінің сондай объектімен "шын мәнінде байланысты" болуға тиістігі туралы талаптарды сақтау қажеттігін мойындау керек.

#### Пункт 5

16. Уағдаласушы мемлекетке басқа мемлекетте резидент болып табылатын компания төлейтін дивидендтерге салық салуға тыйым салатын осы тармақ осы компания салық алатын мемлекеттен кіріс немесе пайда табатынының негізінде ғана Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясындағы "негізгі базаға" сілтемені қоспағанда, ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 10-бабының 5-тармағын жаңғыртады. ЭЫДҰ түсініктемесінде мыналар айтылған:

33. Бұл бап Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резиденті болып табылатын компания басқа мемлекеттің резидентіне төлейтін дивидендтерге ғана қатысты болады. Алайда кейбір мемлекеттер өздерінің резиденттері болып табылатын компаниялар төлейтін дивидендтерге ғана емес, сонымен қатар резидент емес компанияның өзінің аумағында пайданы бөлуіне де салық салады. Әрбір мемлекеттің, әрине, Конвенцияда көзделген бөлігінде (атап айтқанда, 7-бапта) резидент емес компаниялар өз аумағында жасаған пайдадан салық алуға құқығы бар. Мұндай компаниялардың акционерлеріне, ең болмағанда, осы мемлекеттің резиденттері болып табылатын және, әрине, оның қаржылық егемендігіне бағынатын жағдайларды қоспағанда, ешқандай да мөлшерлеме бойынша бірдей салық салынбауға тиіс.

34. 5-тармақта дивидендтерге аумаққа қол сұқпаушылық қағидаты бойынша салық салуға, яғни оған сәйкес резидент емес компания бөлген дивидендтерге соның есебінен осындай бөлу жүргізілген компанияның пайдасы олардың аумағында пайда болғаны (мысалы, онда орналасқан тұрақты өкілдік арқылы іске асырылғаны) үшін ғана салық салу практикасына тыйым салынады. Әрине, егер компания пайдасы көзі мемлекеті дивидендтерге салық салса, аумаққа қол сұқпаушылық қағидаты бойынша салық салу туралы мәселе туындамайды, өйткені ол осы мемлекеттің резиденті болып табылатын акционерге немесе сол мемлекетте орналасқан тұрақты өкілдікке [немесе тұрақты базаға] төленеді.

---

34

ЭЫДҰ-ның 10-бапқа түсініктемесінің 31-тармағы.

35. Сонымен қатар, мұндай ереже мемлекетке шетелдік компаниялар таратқан дивидендтер бойынша салықты, егер олар оның аумағында қолма-қол төленсе, ұстап қалуға шақырмайды және кедергі бола алмайды деп айтуға болады. Шынында да, бұл жағдайда салық міндеттемесінің критерийі компанияның бөлінген пайдасының шығу тегі емес, дивидендтерді төлеу фактісі болып табылады. Алайда, егер бір Уағдаласушы мемлекетте қолма-қол дивидендтер алатын тұлға екінші Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылса (оның резиденті де дивиденд төлейтін компания болып табылса), ол 21-бапқа сәйкес көзден салықтан босатуды немесе бірінші мемлекетте осы

салықты өтеуді алуы мүмкін. Сол сияқты, егер дивидендтердің меншік иесі — бенефициары дивидендтер қолма-қол төленетін мемлекетпен қосарланған салық салуды болдырмау туралы конвенциясы бар үшінші мемлекеттің резиденті болып табылса, ол осы Конвенцияның 21-бабына сәйкес көзден салықтан босатуды немесе осы салықты соңғы мемлекетте өтеу құқығын ала алады.

36. 5-тармақта бұдан әрі резидент емес компанияларға бөлінбеген пайдаға арнайы салық салуға жатпайтыны көзделеді.

37. Мұнда егер салық төлеуші резиденті болып табылатын ел бақыланатын шетелдік компаниялар немесе басқа да осыған ұқсас нормалар бойынша өзінің заңнамасына сәйкес бөлінбеген пайдаға салық салуға ұмтылса, онда ол 5-тармақтың ережелеріне қайшы әрекет етеді деп дау айтуға болады. Алайда, бұл тармақ көзден салық салумен шектелетінін және осылайша қарсы заңнама немесе нормалар бойынша тұрақты болатын жерде салық салуға қатысы жоқ екенін атап өткен жөн. Сонымен қатар, бұл тармақ акционерге емес, компанияға салық салуға ғана қатысты болады.

38. Мұндай заңнаманы немесе нормаларды қолдану, алайда, 23-бапты қолдануды қиындатуы мүмкін. Егер кіріс салық төлеушіге жатқызылса, онда кірістің әрбір бабы Конвенцияның тиісті ережелеріне (кәсіпорынның пайдасы, пайыздары, роялти) сәйкес қаралуға тиіс. Егер сома болжамды дивиденд ретінде қарастырылса, онда ол негізгі компаниядан алынған, сондықтан сол компанияның елінен түскен кіріс болып табылады. Осыған қарамастан, салық салынатын сома 10-баптың мағынасында дивиденд ретінде немесе 21-баптың мағынасында "басқа кірістер" ретінде қарастырылуы керек пе, ол анық емес. Осы заңдардың немесе нормалардың кейбіріне сәйкес салық салынатын сома дивиденд ретінде қарастырылуы керек, нәтижесінде қосарланған салық салуды болдырмау туралы Конвенция бойынша салықтан босату, мысалы, бөлімшені босату оған да қолданылады. Осыны Конвенция қажет ете ме, ол белгісіз. Егер тұрақты тұратын ел ол бұлай емес деп санаса, онда дивидендке ("болжамды дивиденд" түрінде) салық салу арқылы бөлімшені салықтан босату туралы норманың қалыпты түрде қолданылуына кедергі келтірілді деп айып тағылуы мүмкін.

39. Егер дивидендтерді базалық компания іс жүзінде бөлетін болса, дивидендтерге қатысты екіжақты Конвенцияның ережелері әдеттегідей қолданылуға тиіс, өйткені бұл Конвенция ережелерінің мәніндегі дивидендтік кіріс. Осылайша, негізгі компанияның елі осы дивидендке көзден ұсталынатын салықты қолдануы мүмкін. Акционер резиденті болып табылатын ел қосарланған салық салуды жоюдың әдеттегі әдістерін қолданады (яғни салықты есепке алу немесе салықтан босату). Бұл дегеніміз, көзден ұсталынатын дивидендтер салығы акционердің тұрақты тұратын елінде, тіпті егер бөлінген пайдаға (дивидендке) өткен жылдары бақыланатын шетелдік компаниялар туралы заңнамаға немесе осыған ұқсас нормаларға сәйкес салық салынса да, есептелуге тиіс. Алайда, бұл жағдайда салық несиесін беру міндеттемесі проблемалы болып қала береді. Әдетте, дивидендтің өзі салықтан босатылады (өйткені

оған аталған заңдар немесе нормалар бойынша салық төленген) және мұнда салық несиесі үшін негіз жоқ деп дау айтуға болады. Екінші жағынан, егер қарсы заңнама бойынша дивидендтерге салық салуды болжау арқылы салық несиелерін беруден аулақ болуға болатын болса, шарттың мақсаттары жойылады. Жоғарыда келтірілген жалпы қағидатқа сәйкес, нақты мәліметтер аталған заңнаманың техникалық сипаттамаларына немесе ішкі салықтар бойынша шетелдік салықтарды есепке алу нормалары мен жүйесіне, сондай-ақ белгілі бір жағдайдың ерекшеліктеріне байланысты болуы мүмкін (мысалы, "болжамды дивидендтерге" салық салынғаннан кейін аяқталған мерзім). Алайда, жасанды схемаларға жүгінетін салық төлеушілер салық органдары оларды толығымен қорғай алмайтын тәуекелге барады.

17. Мүмкін, кейбір елдердің заңдары экономикалық қосарланған салық салуды болдырмауға немесе азайтуға, яғни компания деңгейіндегі компанияның пайдасына және акционерлік деңгейдегі дивидендтерге бір мезгілде салық салуға бағытталғанын атап өткен жөн. ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 10-бабына түсініктеменің 40-67-тармақтарында осы мәселенің егжей-тегжейлі жария етілуімен танысуды ұсынуға болады.

#### *Бөлімшелердің пайдасына салынатын салықтар*

18. Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясының жаңа редакциясында бөлімшелердің пайдасына салынатын салық туралы ережені енгізу 1987 және 1992 жылдардағы бұрынғы сарапшылар тобының жиналыстарында талқыланды. Бұл мәселе 1997 жылғы жиналыста талқыланды (сегізінші жиналыс) бұрынғы сарапшылар тобының пікірі бойынша, бөлімшелердің пайдасына салынатын салықтар бірнеше елдерде ғана болғандықтан, бұл тармақ негізгі мәтінге емес, түсініктемеге орналастырылған дұрыс болды. Екі жақты салықты болдырмау туралы екіжақты шарттарға бөлімшелердің пайдасына салынатын салыққа қатысты ережелерді енгізу туралы мәселе екіжақты келіссөздер барысында Уағдаласушы мемлекеттердің қарауына қалатын еді. Дамушы елдер, әдетте, бөлімшелердің пайдасына салық салмаса да, бөлімшелердің пайдасына салық салу қағидатына қарсы болмады.

19. Топтың кейбір мүшелері көз мемлекетінде салық салудағы шамамен алғандағы тепе-теңдікке қол жеткізу құралы ретіндегі бөлімшелердің пайдасына салынатын салықтың негіздемесіне сілтеме жасай отырып, осы елдегі қызмет еншілес компания немесе бөлімше арқылы жүзеге асырылатынына қарамастан, бұл қағидат бүкіл Конвенция арқылы қисынды түрде жүргізілуге тиіс деп тұжырымдады. Осылайша, Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясының 7-бабының 3-тармағына қайшылығына қарамастан, Тұрақты өкілдіктің барлық шығыстары, егер бұл тұрақты өкілдіктің толық тәуелсіз негізде негізгі кеңсемен өзара іс-қимыл жасайтын жеке және оқшауланған кәсіпорын болғаны сияқты, шегерілуі тиіс.

20. Дамыған елден келген топтың тағы бір мүшесі өз елінде бұл салық екі бөлек бөлікке салынатынын атап өтті: (i) дивидендтер көзінен ұстап қалуға ұқсас салық

филиалдың "дивидендтерге баламалы сомасынан" алынады, егер филиал еншілес ұйым болса, дивидендтер түрінде бөлінуі мүмкін; және (ii) осы елдің резиденті болып табылатын еншілес кәсіпорын өзінің шетелдік бас компаниясы төлеген пайыздардан салық көзінен ұстап қалуға ұқсас екінші салық бөлімше нақты төлеген пайыздар сомасынан тыс салық салынатын кірісті есептеу кезінде бөлімше шегеретін пайыздардың артық бөлігінен алынады. Бұл жүйенің негізгі мақсаты шетелдік инвестордың белгілі бір елде бөлімше немесе еншілес кәсіпорын түрінде әрекет ету туралы шешіміне салық факторларының әсерін азайту.

21. Егер Уағдаласушы мемлекеттердің бірі немесе Уағдаласушы мемлекеттердің екеуі де бөлімшелердің пайдасына салық салса, олар Конвенцияға мынадай ережені енгізе алады:

Осы Конвенцияның кез келген басқа ережелеріне қарамастан, егер Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резиденті болып табылатын компанияның екінші Уағдаласушы мемлекетте тұрақты өкілдігі бар болса, онда 7-баптың 1-тармағына сәйкес салық салуға жататын пайдаға осы екінші мемлекетте оның заңнамасына сәйкес қосымша салық салынуы мүмкін, бірақ мұндай салықтың мөлшері \_\_ осы пайда сомасының пайызынан асып кетпеуге тиіс.

22. Ұсынылған ережеде бөлімше пайдасынан ұсынылатын ең жоғары мөлшерлеме көрсетілмеген. Әдетте іс жүзінде тікелей инвестициялық дивиденд мөлшерлемесі қолданылады (мысалы, 2 (а) тармағында көрсетілген салық мөлшерлемесі). 1991 жылы бұрынғы сарапшылар тобының жиналысында бөлімшелердің пайдасына салық салуды жақтаушылар осы жүйені қолдауға бағытталған қағидаттардың тұрғысынан бөлімшенің пайдасына салынатын салық мөлшерлемесі жеке капитал дивидендтеріне салынатын салық мөлшерлемесімен бірдей болуы керек деп келісті. Алайда, бірқатар шарттарда бөлімшелердің пайдасына салынатын салық мөлшерлемесі портфельдік инвестициялар бойынша дивидендтерге салынатын салық мөлшерлемесіне тең болды (әдетте бұл жоғары), ал кейбір шарттарда бөлімшелерге салынатын салық мөлшерлемесі тікелей инвестициялық дивидендтер мөлшерлемесінен төмен болды. Дегенмен филиалдың пайдасына салынатын салық кәсіпорынның пайдасына салынатын салық болып табылады, бұл ереже 7-бапқа қарағанда 10-бапқа енгізілуі мүмкін, өйткені мұндай салық дивидендтер салығының аналогы ретінде қабылданады.

23. Бұл ереже бөлімшелердің пайдасына салынатын салықты тұрақты өкілдікке қатысты 7-баптың 1-тармағы бойынша салық салуға жататын пайдаға ғана қолдануға мүмкіндік береді. Көптеген шарттар салық базасын "осындай басқа мемлекетте алынатын табыс салығы мен басқа табыс салығын шегергеннен кейін" осындай пайда мөлшеріне дейін одан әрі шектейді. Басқа шарттарда бұл тармақ жоқ, өйткені бұл ұғым ішкі заңнамада бар.

24. Бұрынғы сарапшылар тобының 1991 жылғы жиналысында бөлімшелердің табыс салығы туралы ереже кемсітпеу туралы ережеге қайшы келуі мүмкін екендігі атап өтілді. Бөлімшелердің пайдасына салынатын салық, әдетте, шетелдік компаниялардан алынатын екінші деңгейдегі салық болғандықтан, сол қызметті жүзеге асыратын отандық компаниялардан алынбайды, оны техникалық тұрғыдан тыйым салынған 24-бап (кемсітушілік емес) ретінде қарастыруға болады. Алайда, бұл салықты өндіріп алатын елдер мұны шетелдік бас компанияның еншілес ұйымы төлейтін дивидендтерге салынатын салыққа ұқсас етіп жасайды, сондықтан олар бөлімшелерден салық алуға жол беретін дискриминациялық емес ерекшелік туралы бапқа енгізуді дұрыс деп санайды. Бөлімшелердің пайдасына салынатын салық туралы ережелерді қамтитын бірқатар шарттардағы кемсітпеу туралы бап мынадай тармақты қамтиды:

Осы бапта ешнәрсе Уағдаласушы мемлекеттердің кез келгеніне 10-баптың \_\_\_\_ [ бөлімшелердің пайдасына салынатын салық туралы ереже] тармағында көзделген салықты (дивидендтер) енгізуге келтірілетін кедергі ретінде түсіндірілмейді

Алайда, бөлімшелердің пайдасына салынатын салық туралы жоғарыда аталған ереже бұл ережені артық етеді, өйткені ол "осы Шарттың кез келген басқа ережелеріне қарамастан" қолданылады және осылайша шарттың басқа ережелерінен, соның ішінде 24-баптан (кемсітушілік емес) басымдыққа ие болады.

25. Бұрынғы сарапшылар тобының кейбір мүшелері акцияларды құру немесе олардың орнына беру немесе дивидендтер төлейтін басқа құқықтар арқылы 10-баптың ережелерін пайдалану мақсатында қолданылатын көптеген жасанды әдістердің бар екендігіне назар аударды. Мұндай практикаға қарсы іс-қимыл жасау мақсатында нысанға үстемдік ету қағидаты, құқықтарды теріс пайдалану қағидаты немесе осыған ұқсас кез келген басқа да қағидаттар қолданылуы мүмкін болса да, осы мәселені нақты көрсеткісі келетін Уағдаласушы мемлекеттер келіссөздердің барысында келесі ережені өздерінің екіжақты салық шарттарына енгізу туралы уағдаласа алады:

Егер акцияларды немесе дивидендтер төленетін өзге де құқықтарды құру немесе басқаға беру кезінде кез келген мүдделі тұлғаның басты мақсаты немесе басты мақсаттарының бірі осындай құру немесе басқаға беру арқылы осы бап бойынша жеңілдіктер алудан тұрса, осы баптың ережелері қолданылмайды.

## **11-бап ПАЙЫЗДАР**

### **А. Жалпы ережелер**

1. Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясының 11-бабы өзгерістер енгізілген 2 және 4-тармақтарды және тұрақты базадан көрсетілетін тәуелсіз мердігердің қызметтеріне сілтеме бар 4 және 5-тармақтарды қоспағанда, ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 11-бабының ережелерін жаңғыртады.

2. Дивидендтер сияқты пайыздар да жылжымалы капиталдан түсетін кіріс болып табылады, олар банктерде депозиттері бар немесе жинақ сертификаттарды иеленетін жеке тұлғаларға, облигацияларды сатып алған жеке инвесторларға, жеке жеткізушілерге немесе кейінге қалдырылған төлемдермен сауда жасайтын сауда компанияларына, несиелер берген қаржы мекемелеріне немесе облигациялары немесе борыштық міндеттемелерді иеленетін институционалдық инвесторларға төленуі мүмкін. Пайыздар қауымдастырылған кәсіпорындардың арасындағы несиелер бойынша да төленуі мүмкін.

3. Мемлекетшілік деңгейде пайыздар әдетте пайданы есептеу кезінде шегеріледі. Кез-келген пайыздан алынатын салықты, егер арнайы шартта оны пайыздарды төлейтін адам төлеуге тиіс деп көзделмесе бенефициар төлейді. Дивидендтерден айырмашылығы, пайыздар алушыдан да, төлеушіден де салық салынуға жатпайды. Егер соңғысы пайыздардың белгілі бір үлесін салық ретінде ұстап қалуға міндетті болса, онда ұсталған сома бенефициар өзінің жиынтық кірісі немесе белгілі бір қаржы жылының ішіндегі пайдасы бойынша төлеуге міндетті болатын салықтың есебінен төленетін аванстық төлемді білдіреді және бенефициардың осы соманы өзіне тиесілі салықтан шегеруге және ұсталған салық төлеуге түпкілікті есептелген салықтың сомасынан асатын кез келген соманың өтем ақысын алуға құқығы бар. Бұл механизм бенефициардан бір және сол пайыздар бойынша екі рет салық алудың алдын алады.

4. Халықаралық деңгейде, егер пайыздарды алушы бір мемлекеттің резиденті болып табылса, ал пайыз төлеуші екінші мемлекеттің резиденті болып табылса, пайыздарға екі елде де салық салынуға жатады. Осындай қосарланған салық салу бенефициар алған пайыздардың таза сомасының айтарлықтай төмендеуіне әкелуі мүмкін немесе егер төлеуші көзден шегерілген салықтың құнын өз мойнына алуға келісетін болса, ол төлеушінің қаржылық ауыртпалығын ұлғайтады.

5. ЭЫДҰ Үлгі конвенциясына түсініктемеде мұндай қосарланған салық салуды көз мемлекетінде немесе тұрақты тұратын елінде пайыздарға салық салуға тыйым салу арқылы жоюға болатыны атап өтіледі,

3. Бір мемлекетке — бенефициар резиденті болып табылатын мемлекетке немесе бастапқы мемлекетке пайыздарға айрықша салық салу құқығын қамтамасыз ететін формула жалпы мақұлдауды ала алмауы мүмкін. Сондықтан ымыралық шешім қабылданған болатын.

Онда тұрақты тұратын мемлекетте пайыздарға салық салынуы мүмкін екенін көзделеді, бірақ егер бұл оның заңнамасында көзделсе және бұл құқықта бастапқы мемлекетте резидент еместерге төленген пайыздарға кез келген салық салудан бас тарту мүмкіндігі көзделсе, бастапқы мемлекетке салық алу құқығын қалдырылады. Алайда оның мұндай құқықты жүзеге асыруы осы салықтың белгіленген мөлшерінің

шегінде шектелетін болады [...]. Осы жағдайларда соңғылары шегетін шығындар көз мемлекетінде төленген салықты есепке алу мақсатында тұрақты тұратын мемлекет ұсынатын жеңілдікпен өтелетін болады (23А-бапты немесе 23В-бапты қараңыз).

4. Кейбір елдер, тек алушы сол мемлекеттің резиденті болған немесе сол мемлекетте салық салынатын жағдайларды қоспағанда, төлеушіге салық салу мақсатында төленген пайыздарды шегеруге рұқсат бермейді. Қалған жағдайларда мұндай шегерімдерге тыйым салынады. Мұндай шегерімдерді бір Уағдаласушы мемлекеттің резиденті екінші Уағдаласушы мемлекеттің резидентіне төлейтін жағдайларда да шешуге тиіс пе деген мәселе 24-баптың 4-тармағында қаралады.

## **В. 11-БАПТЫҢ ТАРМАҚТАРЫНА ТҮСІНІКТЕМЕЛЕР**

### *1-тармақ*

6. Осы тармақта ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 11-бабының 1-тармағы жаңғыртылады, оған түсініктемелерде мыналар келтіріледі:

5. 1-тармақта бір Уағдаласушы мемлекетте туындайтын және екінші Уағдаласушы мемлекеттің резидентіне төленетін пайыздарға осы екінші мемлекетте салық салынуы мүмкін деген қағидат бекітілген. Бұл ретте ол тұрақты тұратын мемлекетке айрықша салық салу құқығын бермейді. "Төленетін" термині өте кең мағынаға ие, өйткені төлем ұғымы шартта немесе әдеттегі тәжірибеде белгіленген тәртіппен қаражатты несие берушінің қарамағына беру міндеттемесін орындауды білдіреді.

6. Бұл бап Уағдаласушы мемлекеттердің бірінде туындайтын және екінші Уағдаласушы мемлекеттің резидентіне төленетін пайыздарға ғана қатысты. Сондықтан ол үшінші мемлекетте туындайтын пайыздарға немесе Уағдаласушы мемлекетте туындайтын және осы мемлекеттің кәсіпорны екінші Уағдаласушы мемлекетте болатын тұрақты өкілдікке жататын пайыздарға қолданылмайды [...].

### *2-тармақ*

7. Осы тармақта бір елеулі өзгеріспен ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 11-бабының 2-тармағы жаңғыртылады. ЭЫДҰ-ның Үлгі конвенциясында мемлекеттегі салық " пайыздардың жалпы сомасының 10 пайызынан аспайтыны" көзделеді, ал Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясы екіжақты келіссөздер барысында шешімге пайыз мөлшерін айқындауды қалдырады.

8. Бұл бапты бұрынғы сарапшылар тобы қарастырған кезде, дамушы елдер тобының мүшелері көз мемлекеті пайыздарға айрықша немесе кем дегенде басым салық салу құқығына ие болуы керек деген пікір білдірді. Осы пікірге сәйкес, тұрақты тұратын елге босату, салықтарды есепке алу немесе басқа жеңілдіктер беру арқылы осындай кіріске қосарланған салық салуды болдырмау міндеті жүктелген. Бұл топ мүшелері пайыздарға олар тапқан жерде, яғни капитал пайдаланылатын жерде салық салынуы керек деп санайды. Дамыған елдердегі топтың кейбір мүшелері инвестор

елінің пайыздарға салық салуға айрықша құқығы болуы керек деген пікір білдірді, өйткені олардың пікірінше, бұл капиталдың ұтқырлығына ықпал етеді және салық төлеушінің жағдайын бағалауға жақсы дайындалған елге салық салу құқығын береді. Олар сондай-ақ инвестор еліндегі шетелдік пайыздарды салықтан босату дамушы елдердің мүддесіне сәйкес келмеуі мүмкін екенін атап өтті, өйткені бұл инвесторларды өз капиталдарын дамушы елге ең төменгі салық мөлшерлемесімен инвестициялауға ынталандыруы мүмкін.

9. Дамушы елдерден келген топ мүшелері тұрақты тұратын елге де, ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 11-бабының 1 және 2-тармақтарында бекітілген көз мемлекетіне де салық салу туралы шешімге келісті, алайда осы баптың 2-тармағында көрсетілген пайыздардың жалпы сомасының 10 пайызы шегін қолайсыз деп тапты. Бұрынғы сарапшылар тобы басқа шекті деңгей туралы жалпы келісімге келе алмағандықтан, бұл мәселе екіжақты келіссөздер барысында шешуге қалдырылды.

10. Салық көзінен ұсталатын ең жоғары мөлшерлемені ұсынбау туралы шешім қолданыстағы шарттық практикамен негізделуі мүмкін. Дамыған және дамушы елдердің арасындағы салық салу шарттарындағы пайыздық салық көзінен ұсталатын мөлшерлемелер дивидендтерге қарағанда — толық босатудан 25 пайызға дейін кеңірек. Алайда, кейбір дамушы елдер шетелдік инвестицияларды тарту мақсатында пайыздық салық көзінен ұсталатын мөлшерлемені төмендетті; олардың кейбіреулері ЭЫДҰ ұсынған 10 пайыздық мөлшерлеме деңгейінде немесе одан төмен мөлшерлемелерді қабылдады.

11. Мемлекет үшін салық көзінен ұсталатын нақты деңгейді белгілеу кезінде бірқатар факторлар ескерілуі тиіс, оның ішінде мыналар: тұрақты тұратын елдегі капиталдың шығу тегі; көз мемлекетіндегі жоғары мөлшерлемеге байланысты кредиторлар қарыз алушыларға салынатын салықтың құнын ауыстыруы мүмкін, бұл көз мемлекетінің салық түсімдерінің өз қаражаты есебінен, шетелдік кредиторлардың есебінен емес, резиденттердің есебінен ұлғаюын білдіреді; тұрақты орналасқан елдегі шетелдік салықты есепке алу шегінен асатын салық мөлшерлемесі инвесторларды қорқытуы мүмкін; көзден ұстап қалу мөлшерлемесінің төмендеуі көз мемлекетінің салықтық және валюталық түсімдеріне әсер ететіндігі; сондай-ақ пайыздық ағындардың негізгі бағыты (мысалы, дамушы елдерден дамыған елдерге).

12. Пайыздық салық көзінен ұстап қалудың жалпы оң мөлшерлемесі бар екіжақты шарттар бойынша келіссөздер барысында кейде келесі пайыздық санаттардың біріне немесе бірнешеуіне қатысты шекті төмендету немесе тіпті салықтан босату келісіледі:

- (a) үкіметтерге немесе мемлекеттік органдарға төленген пайыздар;
- (b) үкіметтер немесе мемлекеттік органдар кепілдік берген пайыздар;
- (c) орталық банктерге төленген пайыздар;
- (d) банктерге немесе басқа қаржы институттарына төленген пайыздар;



- (e) ұзақ мерзімді несиелер бойынша пайыздар;
- (f) арнайы жабдықты немесе қоғамдық жұмыстарды қаржыландыруға арналған несиелер бойынша пайыздар; немесе
- (g) үкімет бекіткен инвестициялардың басқа түрлері бойынша пайыздар (мысалы, экспортты қаржыландыру).

Банктік несиелер мен қаржы институттары беретін несиелерге қатысты мөлшерлемені төмендетудің негізгі негіздемесі мұндай несиелердің жоғары құны, әсіресе оларды қаржыландыру құны болып табылады. Жалпы базадан алынғандықтан, көзден ұсталатын салық жоғары нақты мөлшерлемеге ие. Егер нақты мөлшерлеме несие беруші резиденті болып табылатын елдегі жалпы салық мөлшерлемесінен жоғары болса, салық ауыртпалығы көбінесе несие шартындағы жалпы соманы есептеу туралы ереже арқылы қарыз алушыға жүктеледі. Бұл жағдайда көзден алынатын салық көз мемлекетінің резиденттеріне салынатын қосымша салыққа тең болады. Бұл мәселені шешудің бір жолы несие берушіге кірісті 7-бапқа сәйкес кәсіпорынның кірісі ретінде қарастыруға мүмкіндік беру, бірақ бұл тәсілдемеге байланысты банктер мен салық органдарында есеп айырысу мәселелері мен әкімшілік мәселелер туындайды.

13. Несиеге сату бойынша пайыздық мөлшерлемелерді төмендету үшін осындай негіздеме бар. Мұндай жағдайларда жеткізуші көбінесе қосымша ақы төлемей, сатып алушыға банкке немесе экспортты қаржыландыру бөліміне берілген несиені қаржыландыру үшін төлеуге тура келген бағаны береді. Жабдықты несиеге сататын адам үшін пайыздар салынған капиталдан түскен кіріске қарағанда сату бағасының элементі болып табылады.

14. Сонымен қатар, ұзақ мерзімді несиелер инвестицияларға сәйкес келеді, олар белгілі бір мерзім ішінде бөлшектермен өтелуі үшін жеткілікті тиімді болуы керек. Екінші жағдайда, пайыздар кірістен капиталдан несиені өтеу үшін жарналармен бір уақытта төленуі керек. Демек, мұндай пайыздар бойынша кез-келген артық салық ауыртпалығы несиеге сатып алынған өндірістік тауарлардың баланстық құнына ауысуы мүмкін, нәтижесінде пайыздардан алынатын салық төлемдері осы өндірістік тауарларды пайдаланушы алған пайдадан төленетін салық мөлшерінің төмендеуіне әкелуі мүмкін.

15. 1991 жылы бұрынғы сарапшылар тобының отырысында топтың кейбір мүшелері мемлекеттік органдар алған пайыздар түріндегі кірістер бастапқы мемлекет салықтарынан босатылуы керек деп сендірді, өйткені мұндай босату, әсіресе дамушы елдерде, пайыздық мөлшерлемелер бойынша келіссөздерде сөз болған салық мәселелерін қоспағанда, даму жобаларын қаржыландыруға ықпал етеді. Дамушы елдер тобының кейбір мүшелері, егер пайыздық кіріс несие беруші резиденті болып табылатын елде салықтан босатылса, мұндай жобаларды қаржыландыру одан да артады деп сендірді.

16. Шарттық тәжірибеде мемлекеттік пайыздарды мемлекет көзіне салық салудан босату басым, бірақ мұнда әртүрлі техникалық мәліметтер бар. Кейбір жағдайларда пайыздық кіріс салықтан босатылады, егер оны мемлекет немесе мемлекетке төлесе; басқа жағдайларда мемлекетке төленетін пайыздар ғана босатылады. Сонымен қатар, "мемлекет" терминінің анықтамасы да ерекшеленеді, оған, мысалы, жергілікті өзін-өзі басқару органдары, мекемелер, агенттіктер, орталық банктер және үкіметке тиесілі қаржы институттары кіреді.

17. Бұрынғы сарапшылар тобы ұзақ мерзімді несиелер көбінесе ұзақ мерзімді саяси, экономикалық және несиелік және ақшалай болжамдардың қиындықтарына байланысты арнайы кепілдіктерді қажет ететінін атап өтті. Сонымен қатар, дамыған елдердің көпшілігі өндірістік мақсаттағы тауарлар өндіретін өнеркәсіпте немесе қоғамдық жұмыстарда толық жұмыспен қамтамасыз ету мақсатында ұзақ мерзімді несиелерді, соның ішінде несиелерді сақтандыруды немесе мемлекеттік мекемелердің пайыздық мөлшерлемелерін төмендетуді ынталандырудың әртүрлі шараларын қолданады. Бұл шаралар жеке банктердің несиелеріне немесе жеке несиелерге байланысты мемлекеттік мекемелердің тікелей несиелері немесе ақша нарығында берілген несиелерге қарағанда пайыздарды төлеудің қолайлы шарттары түрінде болуы мүмкін. Борышкер елінде шамадан тыс салық салу салдарынан жеңілдіктер нақты жойылған немесе қысқартылған жағдайда бұл шаралардың қолданылуы екіталай. Осылайша, егер мұндай несиелерге үкімет немесе мемлекеттік орган кепілдік берсе немесе қайта қаржыландырса, үкімет берген несиелер бойынша пайыздар ғана емес, сонымен қатар жеке банктер берген ұзақ мерзімді несиелер бойынша пайыздарды босатуға негіз бар.

18. ЭЫДҰ Үлгі конвенциясына түсініктеме мынадай ережелерді қамтиды:

9. Бенефициарлық меншік туралы талап 11-баптың 2-тармағында "резидентке төленетін" деген сөздердің мағынасын нақтылау мақсатында енгізілді, өйткені олар осы баптың 1-тармағында пайдаланылады. Бұдан шығатыны, көз мемлекеті дивидендтерге салық салу құқығынан бас тартуға міндетті емес, өйткені кірісті көз мемлекеті онымен Конвенция жасасқан мемлекеттің резиденті дереу алған. "Меншік иесі-бенефициар" термині тар техникалық мағынада қолданылмайды, керісінше оны Конвенцияның мақсаттары мен міндеттері тұрғысынан, соның ішінде қосарланған салық салуды болдырмау және салық төлеуден жалтарудың алдын алу тұрғысынан түсіндіру керек.

10. Кірістердің белгілі бір бабына қатысты салықтық жеңілдікті немесе салықтан босатуды көз мемлекеті тұрақты тұратын мемлекет тарапынан осы кіріске бір мезгілде салық салу нәтижесінде туындауы мүмкін қосарланған салық салуды толық немесе ішінара болдырмау үшін екінші Уағдаласушы мемлекеттің резидентіне береді. Егер кірістердің қандай да бір бабын агент немесе алушы ретінде әрекет ететін бір Уағдаласушы мемлекеттің резиденті алған жағдайда, онда көз мемлекеті үшін екінші Уағдаласушы мемлекеттің резиденті ретінде кірісті тікелей алушының мәртебесі

себебінен ғана салық жеңілдігін беру немесе салықтан босату Конвенцияның мақсаттары мен міндеттеріне сәйкес келмейтін болады. Бұл жағдайда тікелей кіріс алушы резиденттің критерийлеріне жатады, бұл ретте осы мәртебеге байланысты қосарланған салық салу мүмкіндігі туындамайды, өйткені мұндай алушы тұрақты тұратын мемлекетте салық салу мақсатында кірістің иесі болып саналмайды. Агент немесе сенім білдірілген өкіл қатынастарының болуын қоспағанда, Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резиденті іс жүзінде қарастырылып отырған кірістің бенефициары болып табылатын басқа тұлға үшін жай ғана бөгде тұлға ретінде әрекет еткен жағдайда, салық жеңілдігін беру немесе салықтан босату көз мемлекеті үшін Конвенцияның мақсаттары мен міндеттеріне бірдей сәйкес келмейді. Осы себептерге байланысты бюджеттік мәселелер жөніндегі комитеттің "қосарланған салық салуды болдырмау туралы Конвенция және сыртқы компанияларды пайдалану" атты есебінде "Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies"<sup>35</sup> деп аталатын баяндамасында, егер ол ресми меншік иесі болса да, сыртқы компания әдетте бенефициар ретінде қарастырыла алмайды деген қорытындыға келді, іс жүзінде ол өте тар өкілеттіктерге ие, бұл оны тек сенімгер немесе мүдделі тараптардың атынан әрекет ететін басқарушы ретінде қарастырылатын кіріске қатысты етеді

11. Егер бенефициар мен төлеуші арасында делдал, мысалы, агент немесе сенімхат бойынша алушы бар болса, бірақ бұл ретте меншік иесі-бенефициар екінші Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылса (1995 жылы үлгілік Конвенцияның мәтініне осы тармақты түсіндіру үшін түзету енгізілді, ол бойынша барлық мүше елдердің келісілген ұстанымына қол жеткізілді) осы бапта белгіленген басқа да шарттар сақталған жағдайда көз мемлекетінде салықты шектеу қолданысын жалғастырады. Осы Ережені нақтылағысы келетін мемлекеттер мұны екіжақты келіссөздер барысында жасауға мүмкіндік алады.

12. Бұл тармақта бастапқы мемлекетте салық салу әдісі анықталмайды. Сондықтан ол осы мемлекетке өзінің заңнамасын қолдануға және, атап айтқанда, салықты көзден ұстап қалу арқылы немесе жеке есептеу арқылы алуға мүмкіндік береді. Бұл бапта рәсімдік мәселелер қарастырылмайды. Әрбір мемлекет өзінің заңнамасында көзделген рәсімді қолдана алуы тиіс [...].

13. Көз мемлекетіндегі салық жеңілдіктері пайыздар тұрақты орналасқан мемлекетте салық салынатындығына байланысты болуы керек пе, жоқ па, ол жағы көрсетілмейді. Бұл мәселе екіжақты келіссөздер барысында шешілуі мүмкін.

14. Бұл бапта бенефициар резиденті болып табылатын мемлекет мемлекетте пайыздар көзіне салық салуды қалай ескеруі керектігі туралы ережелер жоқ. Бұл мәселе 23А және 23В баптарында қарастырылады.

### 3-тармақ

19. Осы тармақта ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 11-бабының 3-тармағы жаңғыртылады. ЭЫДҰ 2010 Үлгі конвенциясына түсініктеменің тиісті бөлігінде былай делінеді:

18. 3-тармақта осы бапта айқындалатын салық режиміне қатысты "пайыздар" терминінің мәні айқындалады. Бұл термин жалпы мағынада ипотекамен қамтамасыз етілген және қамтамасыз етілмеген, пайдаға қатысу құқығын беретін және бермейтін барлық түрлердің борыштық талаптары бойынша кірісті білдіреді. "Барлық түрдегі борыштық талаптар" термині қолма-қол депозиттерді, ақшалай қамтамасыз етуді және мемлекеттік бағалы қағаздарды, сондай-ақ облигациялар мен борыштық қолхаттарды анық қамтиды, дегенмен соңғы үш түрі олардың маңыздылығы мен оларға тән болуы мүмкін белгілі бір ерекшеліктеріне байланысты көрсетілген. Бір жағынан, ипотека бойынша пайыздар, тіпті кейбір елдер оларды жылжымайтын мүлік кірісіне теңестірсе де, жылжымалы капитал кірісі санатына (*revenus de capitaux mobiliers*) кіреді. Екінші жағынан, борыштық талаптар, атап айтқанда борышкердің пайдасына қатысу құқығын беретін облигациялар мен борыштық қолхаттар, егер шарттың жалпы сипаты оның пайыздық несие екенін айқын көрсетсе, несие ретінде қарастырылады.

19. Пайдаға қатысу құқығы бар облигациялар бойынша пайыздар, әдетте, акцияларға айырбасталғанға дейін, айырбасталатын облигациялар бойынша пайыздар сияқты дивидендтер ретінде қарастырылмайды. Алайда, егер несие борышкер компанияның тәуекелдеріне қатысса, мұндай облигациялар бойынша пайыздар дивиденд ретінде қарастырылуға тиіс [...]. Болжалды капиталдандыру жеткіліксіз болған жағдайда, кейде дивидендтер мен пайыздарды ажырату қиынға соғады және тиісінше 10-бапта және 11-бапта көзделген кіріс санаттарының қайталануын болдырмау үшін, 11-бапта қолданылатын мағынада "пайыздар" термині 10-бапта көзделген кіріс баптарын қамтымайтынын атап өткен жөн.

20. Атап айтқанда, мемлекеттік бағалы қағаздарға, сондай-ақ облигациялар мен борыштық қолхаттарға келетін болсақ, мәтін оларға байланысты сыйлықақылар мен ынталандыру төлемдері пайыздар болып табылатындығын көрсетеді. Тұтастай алғанда, бастапқы мемлекетте тиісті тәртіппен салық салынуы мүмкін қарыз бағалы қағаздар бойынша пайыздар-бұл абонент төлеген сомадан тыс несие шығарған мекеме төлейтін барлық нәрсе, яғни есептелген пайыздар және өтеу немесе шығару кезінде төленетін кез келген сыйлықақы. Бұдан шығатыны, облигация немесе борыштық қолхат сыйлықақымен шығарылған кезде, абонент төлеген сома оған қайтарылған сомадан асатын айырмашылық теріс пайыздарды құрауы мүмкін, олар салық салынатын пайыз сомасынан шегерілуі керек. Екінші жағынан, мұндай бағалы қағазды ұстаушы оны басқа тұлғаға сату арқылы жүзеге асыратын кез-келген пайда немесе залал пайыздар

ұғымына кірмейді. Мұндай пайда немесе залал, жағдайларға байланысты, кәсіпорынның пайдасы немесе шығыны, капитал құнының өсуі немесе төмендеуі немесе 21-баптың қолданысына жататын кіріс болуы мүмкін.

21. Сонымен қатар, 3-тармақтың бірінші сөйлемінде берілген пайыздардың анықтамасы негізінен толық болып табылады. Мәтінге ішкі заңнамаға қосымша сілтеме енгізбеу жақсы деп шешілді; бұл келесі негіздермен түсіндіріледі:

a) анықтама әр түрлі ішкі заңдарда пайыздар ретінде қарастырылатын кірістердің барлық түрлерін қамтиды;

b) қолданылған тұжырымдама құқықтық тұрғыдан анағұрлым сенімді және кез келген елдің ішкі заңнамасындағы болашақ өзгерістер конвенциялардың қолданысына әсер етпейтініне кепілдік береді;

c) үлгі конвенцияда ішкі заңнамаға сілтемелерден барынша аулақ болу керек.

Соған қарамастан, екі жақты Конвенцияда екі Уағдаласушы мемлекет жоғарыда келтірілген тұжырымды кеңейте алады және оған олардың кез келген ішкі заңдары бойынша пайыз ретінде салық салынатын, бірақ ұйғарымға кірмейтін кез келген кірісті енгізе алады деп болжануда және мұндай жағдайларда олар өздерінің ішкі заңнамасына сілтеме жасауды жөн көруі мүмкін.

21.1 3-тармақтың бірінші сөйлемінде берілген пайыздардың анықтамасы, әдетте, қарызға негізделмеген дәстүрлі емес қаржы құралдарының белгілі бір түрлері бойынша жүргізілген төлемдерге қолданылмайды (мысалы, пайыздық своп). Алайда, бұл анықтама "нысаннан мазмұнның үстемдігі" қағидаты, "құқықтарды теріс пайдалану" қағидаты немесе кез-келген басқа ұқсас қағидат бойынша несие бар деп саналатын дәрежеде қолданылады.

19.1 Сонымен қатар, бірқатар елдерде ішкі заңнамаға сәйкес белгілі бір дәстүрлі емес қаржы тетіктері борыштық қатынастарға теңестіріледі, дегенмен олар өздерінің заңды нысаны бойынша қарыз болып табылмайды. 3-тармақта келтірілген пайыздарды айқындау осындай қаржылық тетіктер шеңберінде жүргізілетін төлемдерге қолданылады.

19.2 Жоғарыда айтылғандар, мысалы, экономикалық мәні бойынша мұндай құралды қолданумен жасалатын шарт қарыз болып табылатын жағдайларда исламдық қаржы құралдарына қолданылады (заңды нысаны бойынша ол болмаса да). Мұны "мурабаха", "истисна", "мудароба" және "мушарака" шарттарының жекелеген нысандары (яғни, пайда есептелген депозиттік салымдар және "мушарактың" азаюы) және "иджара" (мұндай шарт қаржылық лизингке теңестірілген жағдайларда), сондай-ақ осындай құралдардың негізінде жасалған "сукук" сияқты шарттардың мысалдарынан көрсетуге болады<sup>36</sup>.

19.3 Ішкі заңнамасында жоғарыда аталған құралдар жоқ және әдетте салық салу мәселелеріне экономикалық көзқарасты қолданатын елдер осы құралдар бойынша

төленетін төлемдерге пайыз анықтамасын қолдана алады. Керісінше, мұндай елдер, сондай-ақ салық салу мәселелеріне таза заңды көзқарасты ұстанатын елдер шарттағы пайыздарды анықтау кезінде осындай құралдарға тікелей сілтеме жасай алады. Мұны бірінші сөйлемнен кейін келесі тұжырымды енгізу арқылы жасауға болады:

Бұл термин негізгі шартты негізінен қарыз ретінде сыныптауға болатын жағдайларда исламдық қаржы құралдары сияқты қаржылық тетіктерден түсетін кірісті де қамтиды.

19.4 Бұл ретте жоғарыда аталғандар өзінің экономикалық мәні бойынша шарт қарыз ретінде жіктеле алмайтын жағдайларда исламдық қаржы құралдарына қолданылмайтыны анық.

19.5 Содан кейін ЭЫДҰ түсініктемесінде мыналар келтірілген:

22. 3-тармақтағы екінші ұсыныс пайыздарды айқындаудан төлемді кешіктіргені үшін айыппұлдарды алып тастайды, бірақ Уағдаласушы мемлекеттер бұл ұсынысты жіберіп алуы және өздерінің екіжақты конвенцияларында мұндай төлемдерді пайыздар сияқты қарауы мүмкін. Кеден органдары немесе сот шешімі бойынша келісімшарт бойынша өндіріп алатын айыппұлдар мерзімі өткен кезеңдерге пропорционалды түрде немесе белгіленген мөлшерде есептелген төлемдер болып табылады; кейбір жағдайларда олар екі нысанды да біріктіре алады. Егер олар мерзімі өткен кезеңдерге пропорционалды түрде анықталса да (*pro rata temporis*), олар капиталдан түсетін кірісті емес, борышкердің өз міндеттемелерін кешіктіруіне байланысты несие берушінің шығындары үшін өтемақының ерекше түрін құрайды. Сонымен қатар, құқықтық сенімділік пен практикалық ыңғайлылық үшін барлық айыппұлдар, олар қандай нысанда төленсе де, бірдей қаралғаны жөн. Екінші жағынан, екі Уағдаласушы мемлекет 11-баптың қолданылу аясынан олар дивиденд ретінде қарауға ниетті пайыздардың кез келген түрін алып тастай алады.

23. Ақырында, аннуитеттер пайызбен теңестірілуі керек пе деген сұрақ туындайды; және олар болмауы керек деп саналады. Бір жағынан, бұрын жалдау бойынша жұмыс үшін өтемақы тәртібімен төленетін аннуитеттер 18-бапта көрсетілген және зейнетақымен қамсыздандыруды реттейтін нормалардың қолданысына жатады. Екінші жағынан, сатып алынған аннуитеттер бойынша кезекті төлемдер сатып алуға салынған капиталдың пайыздық элементін, сондай-ақ капиталды қайтаруды қамтитыны рас болса да, осылайша кезекті төлемдер күн сайын жиналатын "жеке жемістер" (*fruits civils*) болып табылады, көптеген елдерге капиталдан алынатын кірісті білдіретін элемент пен жылжымалы капиталдан алынатын кіріс сияқтағы санаттағы кіріс элементінен салық салу мақсатында капиталдың қайтарылуын білдіретін элементтің арасындағы ауырмашылықты анықтау қиынға соғады. Салық заңнамасында аннуитеттерді жалақы мен зейнетақы санатына жатқызатын және олар үшін тиісті салықтарды қарастыратын ережелер жиі кездеседі.

<sup>36</sup>Комитет дамыған және дамушы елдер арасында салық салу мәселелері бойынша екіжақты шарттар жасасуға қатысты келіссөздер жүргізу жөніндегі Біріккен Ұлттар Ұйымы басшылығының келесі редакциясына осындай құралдар бойынша толығырақ ақпаратты енгізу туралы шешім қабылдады.

#### 4-тармақ

20. Егер алушының көз мемлекетінде тұрақты өкілдігі немесе тұрақты базасы болса, 1 және 2-тармақтар пайыздарға қолданылмайтын осы тармақ ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 11-бабының 4-тармағын екі өзгеріспен жаңғыртады. Біріншіден, Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясы тұрақты базаға, сондай-ақ тұрақты өкілдікке сілтемені қамтиды. Екіншіден, ЭЫДҰ нұсқасы пайыздар төленетін міндеттеме іс жүзінде тұрақты өкілдікке немесе тұрақты базаға байланысты болған жағдайда ғана қолданылады. Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясы, ЭЫДҰ Үлгі конвенциясына қарағанда, 7-бапта көзделген "тарту күші" ережесінің шектеулі қолданылуын кәсіпорынның пайдасы ретінде салық салынуы мүмкін кірістің анықтамасына танитындықтан, тиісті өзгеріс Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясының 11-бабының 4-тармағына енгізілді. Осы өзгеріске сәйкес, егер борыштық талап іс жүзінде тұрақты өкілдікпен немесе тұрақты базамен байланысты болса немесе мемлекетте тұрақты өкілдік арқылы жүзеге асырылатын қызметпен бірдей немесе ұқсас сипаттағы қызмет көзін жүргізумен байланысты болса, 11-баптың 1 және 2-тармақтары қолданылмайды.

#### 5-тармақ

21. Бұл тармақ Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясы тұрақты базаға, сондай-ақ тұрақты өкілдікке сілтемені қамтитынын қоспағанда, пайыздар төлеуші резиденті болып табылатын елдегі көзден алынатынын көрсететін ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 11-бабының 5-тармағын жаңғыртады. 1999 жылы 5-тармақтың бірінші ұсынысына ЭЫДҰ Үлгі конвенциясына сәйкес түзетулер енгізілді. Алайда, талқылау барысында бұрынғы сарапшылар тобы елдер пайыздар көзін осы пайыздарды беретін несиені пайдаланған мемлекет ретінде анықтайтын ережені енгізе алады деген келісімге келді. Егер екіжақты келіссөздер процесінде тараптардың пікірлері тиісті ережеге қатысты әр түрлі болса, онда ықтимал шешім төлеушінің тұрақты тұрған жерін пайыз көзі ретінде танитын ереже болуы мүмкін; бірақ егер несие "пайдалану орны" ережесі қолданылатын мемлекетте қолданылса, онда пайыздар осы мемлекетте пайда болды деп есептеледі. ЭЫДҰ ның түсініктемесінде 11 баптың 5 тармағына мыналар келтіріледі:

26. Осы тармақта пайыздар көзінің мемлекеті — пайыз төлеуші резиденті болып табылатын мемлекет деген қағида бекітілген. Алайда, ол басқа Уағдаласушы мемлекетте пайыз төлеушіге тиесілі тұрақты өкілдікпен айқын экономикалық байланысы бар пайызбен несие берілген жағдайда бұл ережеден оны алып тастауды

көздейді. Егер несие осы өкілдіктің қажеттіліктері үшін алынған болса және ол, ол бойынша пайыздарды төлеп тұрған болса, осы тармақ тұрақты өкілдік иесінің, тіпті егер ол үшінші мемлекеттің резиденті болып табылған күннің өзінде, тұрақты орналасқан жерін назарға алмастан, пайыз көзінің тұрақты өкілдік орналасқан Уағдаласушы мемлекетте екенін анықтайды.

27. Пайыздар пайда болатын несие мен тұрақты өкілдік арасында экономикалық байланыс болмаған жағдайда, ол орналасқан мемлекет осы негізде пайыздар пайда болатын мемлекет ретінде қарастырыла алмайды; ол тұрақты өкілдік қызметінің мәніне пропорционалды "салық салынатын квота" шегінде де мұндай пайыздарға салық салуға құқылы емес. Мұндай тәжірибе 5-тармаққа қайшы келеді. Сонымен қатар, 5-тармақтың бірінші сөйлемінде бекітілген ережеден кез-келген ауытқу несие мен тұрақты өкілдік арасындағы экономикалық байланыс жеткілікті айқын болған жағдайда ғана ақталатын болады. Осыған байланысты бірқатар мүмкін нұсқаларды ерекшелеуге болады:

a) тұрақты өкілдік басшылығы осы тұрақты өкілдіктің нақты қажеттіліктері үшін пайдаланатын несиені алады; ол оны міндеттемелер бабы бойынша көрсетеді және ол бойынша пайыздарды тікелей несие берушіге төлейді.

b) кәсіпорынның негізгі кеңсесі несие алады, ал алынған қаражат тек басқа елде орналасқан тұрақты өкілдік мақсатына жұмсалады. Пайыздарға бас кеңсе қызмет көрсетеді, бірақ соңында осы тұрақты өкілдіктің есебінен жабылады.

c) несиені кәсіпорынның негізгі кеңсесі алады, ал алынған қаражат әртүрлі елдерде орналасқан бірнеше тұрақты өкілдіктердің қажеттіліктеріне жұмсалады.

a) және b) 5-тармақтың екінші сөйлемінде белгіленген шарттар орындалады, ал аумағында тұрақты өкілдік орналасқан мемлекет пайыздардың пайда болған мемлекеті ретінде қаралуға тиіс. Алайда, жағдай 5-тармақтың ережелерінің ауқымынан шығады, бұл бір несиеге бірнеше көзді тағайындауға мүмкіндік бермейді. Сонымен қатар, мұндай шешім айтарлықтай әкімшілік қиындықтар туғызады және несие берушілерге осы пайыздар бойынша салықты алдын-ала есептеуге мүмкіндік бермейді. Бірақ екі Уағдаласушы мемлекет 5-тармақтың соңғы ережесін a) жағдайымен шектеуге немесе оны c) жағдайына таратуға құқылы. Бірақ екі Уағдаласушы мемлекет 5-тармақтың соңғы ережесін қолдануды a) жағдайымен шектеуге немесе оны c) жағдайына таратуға құқылы.

28. 5-тармақ бенефициар да, төлеуші де Уағдаласушы мемлекеттердің резиденттері болып табылатын оның ережелерінен шығарылған жағдайларды реттемейді, бірақ несие үшінші мемлекетте төлеушіге тиесілі тұрақты өкілдіктің қажеттіліктеріне алынады және пайыздар осы өкілдік есебінен төленеді. Сондықтан, 5-тармақтың қазіргі редакциясында бұл жағдайда оның бірінші сөйлемі ғана қолданылады. Сыйақы төлеуші резиденті болып табылатын Уағдаласушы мемлекетте пайда болады деп есептеледі, оның аумағында несие алынған және пайыздар тиесілі тұрақты өкілдік орналасқан үшінші мемлекетте болмайды. Осылайша, төлеуші



резиденті болып табылатын Уағдаласушы мемлекетте де, бенефициар резиденті болып табылатын Уағдаласушы мемлекетте де пайыздарға салық салынады. Бірақ осы бапта көзделген шаралардың арқасында қосарланған салық салу осы екі мемлекет арасында жойылатынына қарамастан, егер соңғысы оның аумағында орналасқан тұрақты өкілдік оларды төлеген кезде көзден алынған несие бойынша пайыздарға салық салса, ол олардың және үшінші мемлекеттің арасында сақталады.

29. Конвенцияда мұндай жағдайды реттемеу туралы шешім қабылданды. Осылайша, резиденті төлеуші болып табылатын Уағдаласушы мемлекет несие алынған және оның есебінен пайыздар төленетін тұрақты өкілдік орналасқан үшінші мемлекеттің пайдасына көзден алынатын өз салығынан бас тартуға міндетті емес. Егер жағдай басқаша болса және үшінші мемлекет тұрақты өкілдік төлейтін пайыздарға көзден салық салмаса, онда осындай үшінші мемлекетте орналасқан тұрақты өкілдікті пайдалану есебінен Уағдаласушы мемлекеттегі көзден салық салуды болдырмауға тырысар еді. Бұл проблема болып табылмайтын және алдыңғы абзацта сипатталған проблемаларды қарастырғысы келетін мемлекеттер мұны өздерінің екіжақты конвенцияларында төмендегі 30-тармақта ұсынылатын 5-тармақтың баламалы тұжырымын пайдалануға келісе отырып жасай алады. Көрсетілген қосарланған салық салу тәуекелін көпжақты Конвенцияның көмегімен де болдырмауға болады. Бұдан басқа, егер 28-тармақта сипатталған жағдайда төлеушінің тұрақты орналасқан мемлекеті және ол үшін несие алынған және оның есебінен пайыздар төленетін тұрақты өкілдік орналасқан үшінші мемлекет бірлесіп көзден алынатын пайыздарға салық салу құқығын талап еткен жағдайда, осы екі мемлекетке тиісті жағдайларда бенефициар резиденті болып табылатын мемлекетпен бірлесіп, қажет болған жағдайда бірлесіп келісу рәсімін пайдалана отырып (25-баптың 3-тармағында көзделгендей), осындай талаптардан туындайтын қосарланған салық салуды болдырмау үшін келісілген шараларды қабылдауға ештеңе де кедергі келтірмейді.

30. 29-тармақта көрсетілгендей, мұндай қосарланған салық салуды не көпжақты Конвенцияның көмегімен, не егер бенефициар резиденті болып табылатын мемлекет және төлеуші резиденті болып табылатын мемлекет 5-тармақтың екінші ұсынысының мынадай редакциясына келіссе, соның салдарынан осы баптың 1 және 2-тармақтары осы баптың 1-тармақтарында көзделген, әдетте 7 баптың немесе 21 баптың қолданысына түсетін пайыздарға қолданылмайтын болса, болдырмауға болады:

Алайда, егер пайыздарды төлейтін адам Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатынына немесе табылмайтынына қарамастан, өзі резиденті болып табылмайтын мемлекетте пайыздарды төлейтін және осы пайыздарды осындай тұрақты өкілдік немесе осындай тұрақты база есебінен төлейтін берешектің себебіне айналған тұрақты өкілдігі [немесе тұрақты базасы] болса, онда бұл пайыздар осы тұрақты өкілдік [немесе тұрақты база] орналасқан мемлекетте пайда болады деп саналады.

31. Егер екі Уағдаласушы мемлекет екіжақты келіссөздер процесінде кіріске салынатын салық салудың айрықша құқығы осы кірістің меншік иесі — бенефициары резиденті болып табылатын мемлекетте сақталатынына келіссе, онда осы фактінің өзіне байланысты олардың өзара қарым-қатынастарын бекітетін конвенцияға онда осындай кіріс көзінің мемлекетін айқындамасы берілетін 5-тармақтың ережесін енгізу тиімсіз болады. Бірақ, егер пайыздарды төлеушінің көз пайыздарынан өз салығын алатын үшінші мемлекетте ол үшін несие алған және ол бойынша пайыздарды төлеп отыратын тұрақты өкілдігі болса, мұндай жағдайда қосарлы салық салудың толығымен жойылмайтыны да анық болады. Сонда бұл жағдай жоғарыда қарастырылған [...] сияқты болады.

#### *6-тармақ*

22. Осы тармақта ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 11-бабының 6-тармағы жаңғыртылады, оған түсініктемеде мыналар айтылады:

32. Осы тармақ, егер төлеуші мен меншік иесі-бенефициардың арасындағы немесе олардың екеуі және қандай да бір басқа тұлғаның арасындағы ерекше қатынастарға байланысты төленген пайыздардың сомасы төлеуші мен меншік иесі-бенефициар арасында мұндай қатынастар болмаған кезде келісілуі мүмкін сомадан асып кеткен жағдайда, пайыздарға салық салуға қатысты ережелердің қолданылуын шектеуге бағытталған. Ол мұндай жағдайда осы баптың ережелері тек осы соңғы сомаға ғана қолданылатынын және пайыздардың артық бөлігіне Конвенцияның басқа ережелерін тиісті түрде ескере отырып, екі Уағдаласушы мемлекеттің заңдарына сәйкес әлі де салық салынуға жататынын көздейді.

33. Мәтіннен бұл ережені қолдану үшін пайыздардың артық мөлшері төлеуші мен меншік иесі-бенефициар арасындағы немесе олардың кез келгені мен басқа тұлға арасындағы ерекше қатынастардың салдары болуы керек екені анық. Мысал ретінде пайыздарды төлеушіні тікелей немесе жанама бақылайтын жеке тұлғаға немесе заңды тұлғаға немесе тікелей немесе жанама бақылайтын оған немесе онымен ортақ мүдделері бар бағынышты топқа төлейтін жағдайларды келтіруге болады. Бұл мысалдар, сонымен қатар, 9-бапта қарастырылған жағдайларға ұқсас.

34. Екінші жағынан, ерекше қатынастар ұғымының пайыздық төлемдерге әкелетін құқықтық қатынастардан айырмашылығы, олар туыстық немесе некелік қатынастарды және тұтастай мүдделер қауымдастығын да қамтиды.

35. Пайыздардың артық бөлігіне қолданылатын салық режиміне қатысты, мүдделі мемлекеттердің салық заңнамасының ережелерін және Конвенцияның ережелерін қолдану мақсатында оған жатқызылуы тиіс кіріс санатын айқындау үшін істің мән-жайларына сәйкес осы артық мөлшердің нақты сипатын белгілеу қажет. Бұл тармақ тек пайыздық мөлшерлемені түзетуге мүмкіндік береді, несие санатын оған үлестік жарна сипатын беретіндей етіп өзгертпейді. Мұндай түзету 11-баптың 6-тармағына сәйкес мүмкін болуы үшін, ең болмағанда, "олар төленетін борыштық

талапқа байланысты" деген шектеу сөз тіркесін алып тастау қажет болар еді. Егер ниет туралы көбірек айқындықты қамтамасыз ету қажет болса, онда "артық" деген сөзден кейін "кез келген себеппен" сияқты сөздерді қосуға болады. Осы баламалардың кез келгені, егер кейбір немесе барлық пайыздық төлемдер шамадан тыс болып табылса, қолданылуы мүмкін, өйткені несие сомасы немесе онымен байланысты шарттар (соның ішінде пайыздық мөлшерлеме) арнайы қатынастар болмаған кезде келісілгеннен өзгеше болады. Осыған қарамастан, бұл тармақ тек алушыға ғана емес, сонымен қатар артық пайыздарды төлеушіге де әсер етуі мүмкін, ал егер бұл көз мемлекетінің заңнамасында рұқсат етілсе, артық сома Конвенцияның басқа да қолданыстағы ережелерін ескере отырып, шегеруге рұқсат етілмеуі мүмкін. Егер Уағдаласушы мемлекеттердің екеуі де үшін тиісті жағдайларда пайыздардың артық бөлігіне қолданылатын Конвенцияның басқа ережелерін айқындауда қиындық туғызса, егер олар оның жалпы мағынасын өзгертпесе, оларға 6-тармақтың соңғы сөйлеміне қосымша нақтылау енгізуге ештеңе кедергі болмайды.

36. Егер олардың тиісті заңдарының қағидаттары мен нормалары Уағдаласушы мемлекеттердің екеуін де артық бөлігіне салық салу мақсатында Конвенцияның әртүрлі баптарын қолдануға міндеттесе, олар проблемаларды шешу үшін Конвенцияда көзделген өзара келісу рәсіміне жүгінуі тиіс.

23. Бұл мәселені соңғы рет қарастырған кезде, бұрынғы сарапшылар тобының кейбір мүшелері 11-баптың ережелерінен пайыз алынатын борыштық міндеттемелерді құру немесе беру арқылы пайда алу мақсатында қолданылатын жасанды әдістердің көп екенін атап өтті. Мұндай практикаға қарсы іс-қимыл жасау мақсатында "нысаннан мазмұнның үстемдігі" қағидаты, "құқықтарды теріс пайдалану" қағидаты немесе осыған ұқсас кез келген қағидат қолданылуы мүмкін болса да, осы мәселені нақты шешкісі келетін Уағдаласушы мемлекеттер келіссөздер барысында өздерінің екіжақты салық шарттарына мынадай ережені қоса алады:

Егер пайыздар төленетін борыштық талапты жасауға немесе басқаға беруге байланысты кез келген тұлғаның басты мақсаты немесе басты мақсаттарының бірі осындай құру немесе басқаға беру арқылы осы баптан пайда алу болып табылса, осы баптың ережелері қолданылмайды.

## **12-бап РОЯЛТИ**

### **А. ЖАЛПЫ ЕРЕЖЕЛЕР**

1. Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясының 12-бабы мынадай ерекшеліктермен ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 12-бабын жаңғыртады: біріншіден, 1 және 3-тармақтарға елеулі өзгерістер енгізілді; екіншіден, 2 және 5-тармақтар ЭЫДҰ Үлгі конвенциясына енгізілмеді, нәтижесінде Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясындағы және ЭЫДҰ Үлгі конвенциясындағы тармақтардың нөмірлері сәйкес келмейді; үшіншіден, 4-тармаққа редакциялық түзету енгізілді.

2. Егер патентті немесе соған ұқсас мүлікті пайдаланушы бір елдің резиденті болып табылса және басқа елдің резиденті болып табылатын осы мүліктің иесіне роялти төлесе, пайдаланушы төлейтін сома, әдетте, оның бастапқы еліндегі салықтан ұсталады. Бастапқы мемлекет салығы меншік иесі шеккен кез-келген байланысты шығындарға жеңілдіксіз төлемдердің жалпы сомасынан алынады. Шығындарды есепке алмағанда, салықтан кейінгі меншік иесінің пайдасы кейбір жағдайларда роялтидің жалпы сомасының аз ғана пайызын құрауы мүмкін. Демек, меншік иесі роялти мөлшерін белгілеген кезде, пайдаланушы мен бастапқы мемлекеттер патентті немесе ұқсас мүлікті пайдаланғанына байланысты төлегеннен көп төлеуі үшін, егер бастапқы мемлекет ұстаған салық төмен болса және меншік иесі шеккен шығындарды ескере отырып алынса, бастапқы мемлекетте ұсталатын салықты есепке ала алады. Өнеркәсіптік кәсіпорын немесе өнертапқыш роялти әкелетін мүлікті құруға қомақты қаражат жұмсауы мүмкін, өйткені зерттеулер мен сынақтар айтарлықтай инвестицияларды қажет етеді және әрқашан оң нәтиже бермейді. Осыған байланысты, көз мемлекеті төленген роялтидің жалпы сомасына қолдануы тиіс болатын қажетті салық мөлшерлемесін анықтау проблемасы, әсіресе пайдаланушы роялтиді тұрақты төлеуден басқа патентті немесе ұқсас мүлікті пайдаланғаны үшін біржолғы төлем жасай алатындығына байланысты қиынға соғады.

3. ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 12 бабына түсініктемеде мынадай алдын ала ескертулер бар:

1. Негізінде патенттер мен ұқсас мүлікті пайдалануға лицензия үшін роялти және ұқсас төлемдер олардың алушысының жалға беруден түскен кірісін білдіреді. Жалға беру өнеркәсіптік немесе коммерциялық кәсіпорынға (мысалы, баспа ұсынған әдеби шығарманы пайдалану) немесе еркін кәсіп иесіне (мысалы, өнертапқыш берген патентті пайдалану) байланысты болады немесе ол құқық беруші тұлғаның қызметіне мүлдем тәуелді болмауы мүмкін (мысалы, өнертапқыштың мұрагерлері берген патентті пайдалану).

2. Кейбір елдер тек алушы сол мемлекеттің резиденті болған немесе сол мемлекетте салық салынатын жағдайларды қоспағанда, төлеушіден салықты өндіріп алу мақсатында төленген роялтиді шегеруге жол бермейді. Басқа жағдайларда шегерімдерге тыйым салынады. Егер Уағдаласушы мемлекеттің резиденті басқа мемлекеттің резидентіне роялти төлесе, мұндай шегерімдерді шешу керек пе, жоқ па деген мәселе 24-баптың 4-тармағында қарастырылады.

### **В. 12-баптың тармақтарына түсініктемелер**

#### *1 және 2-тармақтар*

4. 1-тармақта ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының "екінші Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатын Уағдаласушы мемлекеттердің бірінде және меншік иесі - бенефициарда туындайтын роялтиге тек осы екінші мемлекетте ғана салық салынуға тиіс" деген тиісті ережесінен "тек" деген сөз алынып тасталды. 2-тармақ 1-тармақтың

негізгі ережесінен қисынды түрде туындайтын толықтыру болып табылады, бұл роялти бастапқы мемлекетте, сондай-ақ тұрақты тұратын елде салық салуға жатады. Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясы роялти мен тұрақты тұратын мемлекетке және дереккөз мемлекетіне салық салу құқығын бере отырып, оған ЭЫДҰ Үлгі конвенциясында берілген тұрақты тұратын мемлекеттің салық салуға айрықша құқығы қағидатынан шегінеді. Осыған байланысты ЭЫДҰ-ға мүше бірнеше мемлекет ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 12-бабында көзделген тұрақты тұратын мемлекеттің ғана роялтиге салық салуды мақұлдауы туралы ерекше пікірді тіркегенін атап өткен жөн.

5. ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының түсініктемесінде мынадай бейіндік ережелер қамтылады:

4. Бенефициарлық меншік туралы талап 12-баптың 1-тармағында осы баптың делдалдардың пайдасына төлемдерге қалай қолданылатынын нақтылау мақсатында енгізілді. Бұдан шығатыны, көз мемлекеті дивидендтерге салық салу құқығынан бас тартуға міндетті емес, өйткені кірісті көз мемлекеті Конвенция жасаған мемлекеттің резиденті дереу алған. "Меншік иесі-бенефициар" термині тар техникалық мағынада қолданылмайды, керісінше оны Конвенцияның мақсаттары мен міндеттері тұрғысынан, соның ішінде қосарланған салық салуды болдырмау және салық төлеуден жалтарудың алдын алу тұрғысынан түсіндіру керек.

4.1 Кірістердің қандай да бір бабына қатысты салық жеңілдігі немесе салықтан босату тұрақты тұратын мемлекет тарапынан осы кіріске бір мезгілде салық салу нәтижесінде туындауы мүмкін қосарланған салық салуды толық немесе ішінара болдырмау үшін көз мемлекеті екінші Уағдаласушы мемлекеттің резидентіне береді. Егер кірістердің қандай да бір бабын агент немесе алушы ретінде әрекет ететін бір Уағдаласушы мемлекеттің резиденті алған жағдайда, онда көз мемлекеті үшін екінші Уағдаласушы мемлекеттің резиденті ретінде кірісті тікелей алушының мәртебесі себебінен ғана салық жеңілдігін беру немесе салықтан босату Конвенцияның мақсаттары мен міндеттеріне сәйкес келмейтін болады. Бұл жағдайда тікелей кіріс алушы резиденттің критерийіне жатады, бұл ретте осы мәртебенің салдарынан қосарланған салық салу мүмкіндігі туындамайды, өйткені мұндай алушы тұрақты тұратын мемлекетте салық салу мақсатында кірістің иесі болып саналмайды. Агент немесе сенім білдірілген өкіл қатынастарының болуын қоспағанда, Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резиденті іс жүзінде қаралатын кірістің бенефициары болып табылатын басқа тұлға үшін жай ғана бөгде тұлға ретінде әрекет еткен жағдайда, салық жеңілдігін беру немесе салықтан босату көз мемлекеті үшін Конвенцияның мақсаттары мен міндеттеріне бірдей сәйкес келмейді. Осы себептерге байланысты бюджеттік мәселелер жөніндегі комитеттің "қосарланған салық салуды болдырмау туралы Конвенция және алдыңғы компанияларды пайдалану" (double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies)<sup>37</sup> атты есебінде, егер ол ресми меншік иесі болса да,

алдыңғы компания әдетте бенефициар ретінде қарастырыла алмайды деген қорытындыға келді, ол іс жүзінде өте тар өкілеттіктерге ие, бұл оны тек мүдделі тараптардың атынан әрекет ететін сенімгер немесе басқарушы ретінде қарастырылатын кіріске ғана қатысты етеді.

4.2 Осы бапта белгіленген басқа да шарттар сақталған жағдайда, егер бенефициар мен төлеуші арасында делдал, мысалы, агент немесе сенімхат бойынша алушы болса, бірақ бұл ретте меншік иесі-бенефициар екінші Уағдаласушы Мемлекеттің резиденті болып табылса (1995 жылы үлгі Конвенцияның мәтініне осы тармақты түсіндіру үшін түзету енгізілді барлық мүше елдердің келісілген ұстанымына қол жеткізілді). Осы ережені нақтылағысы келетін мемлекеттер мұны екіжақты келіссөздер барысында жасауға мүмкіндік алады.

---

37

ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының R(6)-1 бетіндегі толық нұсқасының II томында жаңғыртылады.

6. 1999 жылы бұрынғы сарапшылар тобының талқылауы кезінде оның дамушы елдерден келген мүшелері осы елдер мен дамыған елдер арасында қосарланған салық салуды болдырмау туралы шарттар жасасуды жеңілдету мақсатында роялтиге салық салудың басым құқығы аумағында осы кіріс пайда болған елге, яғни бастапқы мемлекетке берілуі керек деп мәлімдеді. Патенттік лицензиялар мен технологиялар дамушы елдерге олар басқа елдерде толық пайдаланылғаннан кейін және осы қатысушылардың айтуынша, оларды әзірлеуге жұмсалған шығындар көп жағдайда өтелгеннен кейін берілетін жағдайлар болуы мүмкін.

7. Дамыған елдердің топ мүшелері бұл кәсіпорындар дамушы елдерге беру үшін ең көне патенттерді таңдайды деген пікір шындыққа жанаспайды деп қарсылық білдірді. Әдетте, кәсіпорын өзінің патенттеріне шетелдік еншілес компанияларға лицензия береді және сондықтан қолданыстағы нарықтарды кеңейту немесе жаңа нарықтарды ашу үмітімен ең жаңа әзірлемелерді таңдайды. Патенттер тауар емес, өнеркәсіптік өндірісті дамытуға жәрдемдесу құралы болып табылады. Дамыған елдердің бірнеше топ мүшелері резиденті патент немесе ұқсас меншік иесі болып табылатын елдің осындай патент немесе ұқсас мүлік бойынша төленген роялтиге айрықша немесе басым құқығы болуы керек деген мәселенің түбегейлі маңыздылығын атап өтті.

8. Топ жалпы сомаға негізделген роялтиден алынатын салықты ұстаудың нақты мөлшерлемесі туралы жалпы келісімге келе алмағандықтан, бұл мөлшерлеме екіжақты келіссөздердің процесінде белгіленуі керек, оның барысында келесі ойлар ескерілуі мүмкін:

— Біріншіден, көз мемлекеті роялтиге қатысты ағымдағы шығындарды да, пайдаланғаны үшін роялти төленетін мүлікті құру кезінде жұмсалған шығындарды да тануға тиіс. Бұл мүлікті құру шығындары басқа роялтиден немесе осы шығындармен

байланысты өткен немесе болашақ қызметтен алынған пайдаға да қатысты екенін және осы мүлікті құру кезінде жанама түрде жұмсалған шығындар оны құруға айтарлықтай ықпал етуі мүмкін екенін ескеру қажет.

— Екіншіден, егер шығыстар коэффициенті бастапқы мемлекетте жалпы мөлшерлемені белгілеу кезінде келісілсе, салықтық есепке алу әдісін ұстанатын алушы ел де мүмкіндігінше осы коэффициентті өз мойнына алуы керек. Сондықтан бұл мәселе 23 А немесе 23В бапқа сәйкес қарастырылуға тиіс.

9. Роялтидің жалпы сомасындағы салық көзінен ұсталатын мөлшерлемені анықтауға басқа да факторлар әсер етуі мүмкін, соның ішінде: дамушы елдердің салық түсімдеріне және шетел валютасын сақтауға қажеттілігі; роялти бойынша төлемдер ағынының толығымен дерлік дамушы елдерден дамыған елдерге бағытталғандығы; дамыған елдер дамушы елдерге көрсетудің әртүрлі себептеріне байланысты көрсетуі тиіс көмек мөлшері; сондай-ақ роялти бойынша төлемдерге байланысты осындай көмек көрсетудің ерекше маңызы; лицензиялау кезінде салық ауыртпалығын лицензиатқа ауыстырудың алдын-алу қажеттілігі; дамушы елге мөлшерлемелерді төмендету немесе салықтан босату арқылы оның дамуына ықпал ететін лицензиялық шарттарды ілгерілеті алатын шешімдер қабылдауға селективті көзқарас беру мүмкіндігі; салықты көзден ұстап қалу арқылы салықтан жалтару қаупін азайту; лицензиар елінің патент әзірлеу үшін қажетті құралдар мен қызметті қамтамасыз ететіндігі және осылайша осы патентпен байланысты тәуекелдерді өзіне қабылдайтыны; технологияларды алу және дамушы елдерге технологиялар ағынын бағыттау қажеттігі; лицензиардың зерттеу нәтижелерін іске асыру жөніндегі қызмет аясын кеңейту қажеттігі; дамыған елдердің әлемдік дамудан алатын жалпы пайдасы; салық түсімдеріндегі шығындардың салыстырмалы мәні; келіссөздер барысында роялти бойынша шешімнің басқа шешімдермен арақатынасы.

10. Фильмдерді пайдаланғаны үшін төленетін кіріс өнеркәсіптік немесе коммерциялық пайда ретінде қарастырылмауға тиіс, бірақ роялти контекстінде қарастырылуға тиіс. Осылайша, салық жалпы сомаға байланысты алынады, бірақ ұстап қалу мөлшерлемесін белгілеу кезінде шығындар ескеріледі. Шығындарға келетін болсақ, оларды фильмдерді жалға алу ақысына байланысты деп санауға болатын факторлар бар. Әдетте, фильмнің өндіріс шығындары айтарлықтай жоғары, ал пайда өнеркәсіптік роялтиге қарағанда төмен болуы мүмкін. Екінші жағынан, фильм шығындарының едәуір бөлігі актерлер мен басқа қатысушыларға жоғары сыйақы мөлшерлемелеріне кететіндіктен, олар тек тұрақты тұратын елде салық салынады, бірақ көз мемлекетінде емес, бұл шығындар көзден ұсталатын салықты айтарлықтай төмендетуге негіз бола алмайды. Алайда, бұл сомалар продюсердің нақты шығындарын құрайды деп айтуға болады және оларды ескеру қажет, дегенмен барлық мүдделі елдер осындай салық кірістерінен бас тарту мүмкін еместігін қамтамасыз ету үшін күш біріктіруі керек. Сонымен қатар, тұрақты елдегі шығындарды есептен шығару бұл

шығындар көзден алынбауы керек дегенді білдірмесе де, ескі фильмдерге қатысты қандай да бір сәтте шығындар тұрғысынан басқа жағдай туындауы мүмкін.

11. Бұрынғы сарапшылар тобының кейбір мүшелері авторлық құқық роялти мәдени қызметті білдіретіндіктен, оларды мемлекет салықтан босатуы керек деп санайды. Алайда, топтың басқа мүшелері салық тұрақты тұратын елде өндіріліп алынады және көзден қысқарту авторға ештеңе бермейді деп қарсылық білдіреді. Топтың басқа мүшелері авторлық құқықтар бойынша роялтиді мәдениетке қатысы бар себептермен емес, тұрақты тұратын елге роялти жасаушының шығындары мен жеке жағдайларын, соның ішінде кітаптар немесе басқа авторлық құқық объектілері жасалған уақыт кезеңін бағалау оңайырақ болғандықтан, дереккөзден босатуды жақтады; кейбір авторлық құқық объектілерінде мемлекет салығын төмендету салық сомасы тым үлкен және тұрақты тұратын ел берген салық несиесімен жабылмайды деген негізге сүйене отырып оларды қолдауға болады. Алайда, көз мемлекеттері бұл мәселеге мұндай көзқарасты қабылдамауы мүмкін. Сонымен қатар, егер көз мемлекетімен айналысатын адам автор емес, баспагер болса, автордың жеке жағдайына байланысты кірісін босатуды қолдайтын дәлелдер баспагерге қолданылмайтыны анық.

### *3-тармақ*

12. Осы тармақ ЭЫДҰ Үлгі конвенцияның 12-бабы 2-тармағын жаңғыртады, бірақ осы баптан жабдықты пайдаланғаны үшін жалдау ақысын алып тастайтын 1992 жылғы оған түзетуді қамтымайды. Бұдан басқа, 12-баптың 3-тармағы ЭЫДҰ Үлгі конвенцияның тиісті ережесіне кірмеген дыбыстық жазбалар мен роялти үшін төлемді қамтиды. ЭЫДҰ түсініктемесінен мынадай үзінділер күшін сақтайды (Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенция мен ЭЫДҰ Үлгі конвенция арасындағы айырмашылықтарды қамтитын түсініктеме тармақтарының мәтіні төртбұрышты жақшада көрсетілген):

8. "Роялти" терминінің анықтамасы 2-тармақта. Тұтастай алғанда, бұл әдеби немесе көркемдік меншіктің әртүрлі формаларын, мәтінде көрсетілген зияткерлік меншік элементтерін, сондай-ақ өндірістік, коммерциялық немесе ғылыми сипаттағы тәжірибеге қатысты ақпаратты құрайтын құқықтарға немесе меншікке қатысты. Анықтама мемлекеттік тізілімде тіркелгеніне немесе осындай тіркеу қажеттілігіне қарамастан, жоғарыда аталған құқықтарды пайдаланғаны немесе пайдалану құқығы үшін төлемдерді білдіреді. Анықтама лицензия шарттары бойынша жасалған төлемдерді де, адамның заңсыз көшірме жасағаны немесе осындай құқықты бұзғаны үшін төлеуге міндетті өтемақыны да қамтиды.

8.4 Төменде Конвенцияның басқа баптарына, атап айтқанда [жабдықты жалға алуға және] ақпарат беруге қатысты 12-баптың қолданылу аясын анықтауға арналған нұсқаулық ретінде кейбір түсініктемелер берілген.

10. Кинофильмдерді пайдалану ақысы кинотеатрларда немесе теледидарда көрсетілгеніне қарамастан роялти ретінде қарастырылады. Алайда, екіжақты



келіссөздер барысында кинофильмдерді пайдалану ақысы өнеркәсіптік немесе коммерциялық пайда ретінде қарастырылады, сондықтан 7 және 9-баптармен реттеледі деп келісуге болады.

11. Өнеркәсіптік, коммерциялық немесе ғылыми сипаттағы тәжірибе туралы ақпарат үшін сыйақы ретінде алынатын төлемдерді роялти санатына жатқызған кезде 2-тармақ "ноу-хау" ұғымына жүгінеді. Ноу-хаудың анықтамаларын әртүрлі арнайы органдар мен авторлар тұжырымдады. "Өнеркәсіптік, коммерциялық немесе ғылыми сипаттағы тәжірибе туралы ақпарат үшін...төлемдері" деген сөздер патенттелмеген және әдетте зияткерлік меншік құқығының басқа санаттарына жатпайтын белгілі бір ақпаратты беру контекстінде қолданылады. Бұл тұтастай алғанда кәсіпорын қызметінде практикалық қолданылуы бар және оны ашу нәтижесінде экономикалық пайда алуға болатын алдыңғы тәжірибеден туындайтын өнеркәсіптік, коммерциялық немесе ғылыми сипаттағы ашылмаған ақпаратқа сәйкес келеді. Бұл анықтама алдыңғы тәжірибе туралы ақпаратқа қатысты болғандықтан, бұл мақала төлеушінің талабы бойынша қызмет көрсету нәтижесінде алынған жаңа ақпарат үшін төлемдерге қолданылмайды.

Сарапшылар комитетінің кейбір мүшелері өнеркәсіптік, коммерциялық немесе ғылыми сипаттағы ақпараттың ауқымын тек алдыңғы тәжірибеден алынған ақпаратпен шектеуге негіз жоқ деп санайды. Содан кейін ЭЫДҰ түсініктемесінде келесі ережелер бар:

11.1 Ноу-хау келісімшартында Тараптардың бірі өзінің жеке қаражаты есебінен пайдалану үшін өзінің арнайы білімі мен тәжірибесін көпшілікке жария етілмеген күйінде қалдыруға келіседі. Беруші тұлғадан алушы тұлғаға берілетін деректерді қолдануға өзінің қатысуы талап етілмейтіні және ол мұндай қолдану нәтижелеріне кепілдік бермейтіні мойындалады.

11.2 Осылайша, келісімшарттың бұл түрі қызметтерді ұсыну туралы келісімшарттардан ерекшеленеді, олар бойынша Тараптардың бірі екінші Тарап үшін өз күшімен жұмыс істеген кезде осы мамандыққа тән әдеттегі біліктілікті пайдалануға міндеттенеді. Мұндай келісімшарттар бойынша жүзеге асырылатын төлемдер, әдетте, 7-баптың [немесе Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенцияна қатысты-14-баптың қолданысына жатады.]

11.3 Төлемдердің осы екі түрін, яғни ноу-хауды жеткізу үшін төлемдер мен қызметтерді ұсыну үшін төлемдерді ажырату қажеттілігі кейде практикалық сипаттағы қиындықтарға әкеледі. Мұндай айырмашылықты жасау үшін келесі критерийлер қолданылады:

— ноу-хауды жеткізу келісімшарттары бұрыннан бар 11-тармақта сипатталған ақпаратты қамтиды немесе ол жасалғаннан немесе әзірленгеннен кейін осы түрдегі ақпаратты беруді қамтиды және осы ақпараттың құпиялылығына қатысты арнайы ережелерді қамтиды.

— қызмет көрсетуге арналған келісімшарттар жағдайында өнім беруші осындай өнім беруші тарапынан арнайы білімді, дағдылар мен тәжірибені пайдалануды талап етуі мүмкін, бірақ мұндай арнайы білімді, дағдыларды немесе тәжірибені басқа Тарапқа беруді талап етпейтін қызметтерді орындауға міндеттенеді.

— ноу-хауды жеткізуге байланысты көптеген жағдайларда, мұндай келісімшарт бойынша жеткізушіге, әдетте, қолда бар ақпаратты беруден немесе қолда бар материалдарды көбейтуден басқа ештеңе істеудің қажеті жоқ. Екінші жағынан, қызметтерді орындау туралы келісімшарт, көп жағдайда, жеткізушінің келісімшарттық міндеттемелерін орындау үшін шығындарының әлдеқайда жоғары деңгейін қамтамасыз етеді. Мысалы, жеткізушіге көрсетілетін қызметтердің сипатына байланысты зерттеулерде, әзірлеуде, тестілеуде, сызбаларды дайындауда және басқа да байланысты қызмет түрлерінде немесе қосалқы мердігерлерге ұсынғаны үшін төлемдер бойынша жұмысшылардың жалақысы бойынша шығындар туындауы мүмкін ұқсас қызметтер.

11.4 Жоғарыда айтылғандарға байланысты ноу-хау ұсынғаны үшін емес, керісінше қызмет көрсеткені үшін өтемақы ретінде алынған деп есептелуі тиіс төлемдердің мысалдарына мыналар жатады:

- сатудан кейінгі қызмет үшін сыйақы ретінде алынған төлемдер,
- сатушы сатып алушыға кепілдікке сәйкес ұсынатын қызметтер үшін төлемдер,
- таза техникалық көмек үшін төлемдер,
- мұндай тізбе жалпыға қолжетімді ақпараттан төлеуші үшін арнайы жасалған кезде әлеуетті клиенттер тізбесі үшін төлемдер (бұл ретте, төлем алушы белгілі бір өнімді немесе қызметті жеткізген тұтынушылардың жабық тізбесі үшін төлем ноу-хау төлемін білдіреді, өйткені төлем алушының осы клиенттермен операциялары оның коммерциялық тәжірибесін білдіреді),
- инженер, адвокат және бухгалтер берген сараптамалық қорытынды үшін төлемдер, және
- электрондық коммуникациялар мәселелері бойынша техникалық сарапшылар электронды түрде ұсынатын консультациялар үшін немесе компьютерлік желілер арқылы ақаулықтарды жою үшін мәліметтер базасына кіру үшін төлемдер, мысалы, пайдаланушыларға жиі қойылатын сұрақтарға жауап ретінде ашық ақпараты бар бағдарламалық қамтамасыз етуді ұсынатын және жиі туындайтын жалпы мәселелерді түсіндіретін мәліметтер базасы.

11.5 Жеткізушінің компьютерлік бағдарламалауға қатысты ақпарат беруіне келісім-шарт жасасудың ерекше жағдайында төлем, әдетте, логика сияқты белгілі бір бағдарламаның негізінде жатқан идеялар мен принциптерді білдіретін ақпаратты алу мақсатында төлем жүзеге асырылған кезде ноу-хау болып саналу үшін осындай ақпаратты бергені үшін сыйақы ретінде ғана қарастырылады. Алгоритмдер мен Тілдер немесе бағдарламалау әдістері және бұл ақпарат клиент оны тиісті рұқсатсыз

жарияламаған жағдайда берілген кезде, сондай-ақ, ол коммерциялық құпияны қорғаудың қолданыстағы ережелеріне бағынады.

11.6 Искерлік тәжірибеде ноу-хауды да, техникалық көмек көрсетуді де қамтитын келісімшарттар бар. Мұндай келісімшарттың иллюстрациясы, мысалы, франшизалық келісімшарт болуы мүмкін, онда франшизалық компания франшизалық компанияға өзінің білімі мен тәжірибесін береді, сонымен қатар оған әр түрлі техникалық көмек көрсетеді, ол белгілі бір жағдайларда қаржылық көмек пен тауарларды жеткізумен қамтамасыз етіледі. Аралас келісімшарттарға тиісті тәсіл, негізінен, оны келісімшартта қамтылған ақпарат негізінде немесе келісімшарт бойынша ұсынылатын барлық нәрселердің әртүрлі бөліктеріне сәйкес көзделген сыйақының жалпы сомасын негізделген пропорционалды бөлу арқылы бөлу, содан кейін тиісті салық режимінің осылайша бөлінген әрбір бөлігіне қолдану болып табылады. Алайда, егер келісімшарт бойынша жеткізілетіндердің бір бөлігі келісімшарттың негізгі мақсатын едәуір дәрежеде құраса, ал онда көзделген басқа бөліктер тек көмекші немесе негізінен маңызды емес сипатта болса, онда негізгі бөлікке қолданылатын салық режимін сыйақының барлық сомасына қолдануға болады.

12. Компьютерлік бағдарламалық қамтамасыз ету үшін сыйақы ретінде алынған төлемдер роялти санатына жатқызылуы мүмкін бе деген маңызды мәселелер туындайды және бұл мәселе соңғы жылдардағы компьютерлік технологиялардың қарқынды дамуына және мұндай технологияларды мемлекеттік шекаралар арқылы беру көлеміне байланысты айтарлықтай маңызға ие. 1992 жылы түсініктемеге осындай жіктеу жүргізілуі керек принциптерді сипаттау бөлігінде өзгерістер енгізілді. 2000 жылы бағдарламалық қамтамасыз ету мәмілелеріндегі коммерциялық пайда мен роялти арасындағы айырмашылықтар келтірілген талдау әдістерін нақтылау үшін 12-17 тармақтарға қосымша өзгерістер енгізілді. Көп жағдайда мұндай қайта қаралған талдау басқа нәтижеге әкелмейді.

12.1 Бағдарламалық өнімді компьютердің операциялық процестеріне ( операциялық бағдарламалық өнім) немесе басқа тапсырмаларды (қолданбалы бағдарламалық өнім) орындауға қажетті компьютерге арналған нұсқауларды қамтитын бағдарлама немесе бағдарламалар сериясы ретінде анықтауға болады. Оны әртүрлі құралдар арқылы, мысалы, жазбаша, магниттік таспада немесе дискіде немесе лазерлік дискіде немесе CD-Rom дискісінде беруге болады. Ол кең қолдану үшін стандартталуы немесе жеке пайдаланушылар үшін арнайы жасалуы мүмкін. Ол аппараттық құралдың құрамында немесе оны әртүрлі аппаратурада қолдануға мүмкіндік беретін нысанда дербес берілуі мүмкін.

12.2 Бағдарламалық қамтамасыз етуді беруге байланысты мәмілелер шеңберінде алынатын төлемдердің сипаты сатып алушының белгілі бір бағдарламаны пайдалануға және пайдалануға қатысты нақты шарт бойынша алатын құқықтарының сипатына байланысты болады. Компьютерлік бағдарламалық қамтамасыз ету құқықтары

зияткерлік меншіктің бір түрі болып табылады. ЭЫДҰ - ға мүше елдердегі тәжірибені талдау олардың біреуінен басқасының барлығы бағдарламалық өнімге құқықтарды тікелей нысанда немесе жанама түрде — авторлық құқық туралы заңнама арқылы қорғайтынын көрсетті. "Бағдарламалық жасақтама" термині әдетте зияткерлік меншік құқықтары (авторлық құқық) енгізілген бағдарламаны да, ол жазылған ортаны да сипаттау үшін қолданылғанымен, ЭЫДҰ-ға мүше елдердің көпшілігінің авторлық құқық туралы заңнамасы бағдарламаның құқығы бағдарламадағы авторлық құқық пен авторлық құқықпен қорғалған көшірмесі бар бағдарламалық жасақтама арасындағы айырмашылықтарды мойындайды. Бағдарламалық жасақтамаға байланысты құқықтарды беру-құқықтарды толығымен иеліктен шығарудан бастап, оны қолдануға қатысты шектеулер негізінде өнімді сатуға дейін көптеген түрлі жолдармен жүзеге асырылады. Сыйақы әртүрлі тәсілдермен де төленуі мүмкін. Бұл факторлар бағдарламалық жасақтама өнімі үшін төлемдер арасындағы айырмашылықты қиындатады, олар тиісті түрде және төлемдердің басқа түрлері роялти ретінде қарастырылуы керек. Ажыратудың күрделілігі компьютерлік бағдарламаларды ойнатудың қарапайымдылығымен, сондай-ақ бағдарламалық жасақтаманы сатып алу көбінесе осындай бағдарламалық өнімнің жұмыс істеуіне мүмкіндік беру үшін оның сатып алушысының көшірмесін жасауға әкеп соқтырады.

13. Алушының құқықтары көп жағдайда негізгі авторлық құқықтарға қатысты ішінара құқықтарды немесе толық құқықтарды қамтиды (төмендегі 13.1 және 15-тармақтарды қараңыз) немесе олар бағдарламаның көшірмесіне ("бағдарламаның көшірмесі") ішінара немесе толық құқықтарды құра алады (немесе баламалы болуы мүмкін), мұндай көшірме қандай да бір материалға жазылғанына қарамастан тасымалдаушы немесе электронды түрде жеткізіледі (14-14.2 тармақтарын қараңыз, төменде). Ерекше жағдайларда мәміле ноу-хаудың немесе құпия формуланың берілуін білдіруі мүмкін (14.3-тармақ).

13.1 Авторлық құқыққа ішінара құқықтарды сатып алу үшін төлемдер (авторлық құқықты беруші тұлға толық иеліктен шығармай), егер мұндай лицензиясыз авторлық құқықты бұзу болып табылатын бағдарламалық өнімді пайдалану құқығын бергені үшін сыйақы берілсе роялти болып табылады. Мұндай механизмдердің мысалдары авторлық құқықпен қорғалған бағдарламаны қамтитын ашық қол жетімді бағдарламалық жасақтаманы көбейтуге және таратуға немесе бағдарламаны өзгертуге және ашық қол жетімділікке беруге лицензияларды қамтиды. Мұндай жағдайларда төлемдер бағдарламалық өнімде авторлық құқықты пайдалану құқығына жатады (яғни авторлық құқық иесінің айрықша құзыреті болуы мүмкін құқықтарды пайдалану). Айта кету керек, егер бағдарламалық өнім үшін төлем тиісті түрде роялти ретінде қарастырылуы керек болса, бағдарламалық өнім үшін роялтиге авторлық құқық туралы осы баптың ережелерін қолдануда қиындықтар туындауы мүмкін, өйткені 2-тармақтың талаптарына сәйкес бағдарламалық өнім әдебиет және өнер туындылары немесе

ғылыми жұмыс санатына жатқызылуы керек. Бұл санаттардың ешқайсысы, шамасы, толық сәйкес келмейді. Көптеген елдердің авторлық құқық туралы Заңдары бұл мәселені бағдарламалық өнімді әдеби шығарма немесе ғылыми жұмыс ретінде арнайы жіктеу арқылы шешеді. Басқа елдер үшін ең нақты шешім оны ғылыми жұмыс санатына жатқызу болып табылады. Бағдарламалық өнімді осы санаттардың ешқайсысына жатқызуға мүмкіндігі жоқ елдердің екіжақты шарттарында авторлық құқықтың сипатына барлық сілтемелерді толығымен алып тастайтын немесе бағдарламалық өнімге арнайы сілтеме жасайтын өзгерістері бар 2-тармақтың нұсқасын қабылдауға негіздері бар.

14. Мәмілелердің басқа түрлерінде авторлық құқыққа қатысты сатып алынған құқықтар пайдаланушының бағдарламамен жұмыс істеуі үшін, мысалы, сатып алушы бағдарламаны орнатуға шектеулі құқық алған кезде қажет құқықтармен шектеледі. Бұл жағдай бағдарламалық өнімнің көшірмесін сатып алу кезінде жиі кездеседі. Бұл жағдайларда берілетін құқықтар компьютерлік бағдарламалардың сипатына байланысты. Олар пайдаланушыға бағдарламаның көшірмесін жасауға, мысалы, пайдаланушының компьютерінің қатты дискісінде немесе мұрағаттау үшін мүмкіндік береді. Бұл тұрғыда бағдарламалық өнімдерге қатысты авторлық құқықпен қорғаудың әр түрлі елдерде әр түрлі болуы мүмкін екенін ескеру маңызды. Кейбір елдерде бағдарламаны қатты дискіге немесе компьютердің жедел жадына лицензиясыз көшіру авторлық құқықты бұзу болып табылады. Алайда, көптеген елдердің авторлық құқықты қорғау туралы Заңдары бұл құқықты белгілі бір компьютерлік бағдарламаны қамтитын бағдарламалық өнім иесіне автоматты түрде береді. Бұл құқық заңға сәйкес немесе құқық иесімен жасалған лицензиялық шарт негізінде берілсе де, бағдарламаны қатты дискіге немесе компьютердің жедел жадына көшіру немесе мұрағаттық көшірме жасау бағдарламаны пайдаланудағы маңызды қадам болып табылады. Осылайша, осы көшіру әрекеттеріне қатысты құқықтар салық салу мақсатында мәміленің сипатын талдау кезінде, егер олар тек Пайдаланушының бағдарламаны нақты пайдалануына мүмкіндік берсе ескерілмеуі керек. 7-бапқа сәйкес мұндай мәмілелер түріндегі төлемдер коммерциялық кіріс ретінде қарастырылады.

14.1 Компьютерлік өнімді алушыға беру әдісі рөл атқармайды. Мысалы, алушы бағдарламаның көшірмесі бар компьютерлік дискіні ала ма, әлде оның көшірмесін модем байланысы арқылы компьютердің қатты дискісіне тікелей ала ма, маңызды емес. Сатып алушы тарапынан бағдарламалық өнімді пайдалануға қандай да бір шектеулердің болуы да маңызды емес.

14.2 Компьютерлік бағдарламаларды ойнатудың қарапайымдылығы сатып алушы тек өз кәсіпорнында жұмыс істеу үшін бағдарламаның бірнеше көшірмесін жасауға құқылы болған кезде өнімді сатудың осындай схемаларына әкелді. Мұндай схемалар, әдетте, "объект лицензиялары", "кәсіпорын лицензиялары" немесе "желілік лицензиялар" деп аталады. Бұл схемалар бағдарламаның бірнеше көшірмелерін

жасауға мүмкіндік бергенімен, мұндай құқықтар, әдетте, бағдарламаның компьютерлерде немесе лицензиат желісінде жұмыс істеуі үшін жағдай жасау үшін қажетті құқықтармен шектеледі, ал мұндай лицензияға сәйкес басқа мақсаттарда көшіруге жол берілмейді. Мұндай схемалар шеңберінде жүзеге асырылатын төлемдер көп жағдайда 7-бапқа сәйкес кәсіпорындардың пайдасы ретінде қарастырылады.

14.3 Бағдарламалық жасақтама беру туралы мәміленің тағы бір түрі-бұл бағдарламалық жасақтама фирмасы немесе бағдарламашы бағдарламаның логикасы, алгоритмдері, тілдері немесе бағдарламалау әдістері сияқты идеялары мен принциптері туралы ақпарат беруге міндеттенетін ерекше жағдай. Бұл жағдайларда төлемдерді роялти ретінде сипаттауға болады, олар жеке авторлық құқықпен қорғалмайтын өнеркәсіптік, коммерциялық немесе ғылыми тәжірибеге қатысты құпия формулаларды немесе ақпаратты пайдаланғаны немесе пайдалану құқығы үшін өтемақы болып табылады. Бұл соңғы пайдаланушының жұмыс істеуі үшін бағдарламаның көшірмесін сатып алудың әдеттегі жағдайынан айырмашылығы.

14.4 Бағдарламалық өнімге авторлық құқық иесі мен дистрибьютор арасындағы келісімдер көбінесе мұндай делдалға бағдарламалық өнімнің көшірмелерін осы бағдарламаны көбейту құқығынсыз тарату құқығын береді. Мұндай мәмілелерде авторлық құқық шеңберінде сатып алынған құқықтар коммерциялық делдалдың бағдарламалық өнімнің көшірмелерін өткізу мақсаттары үшін қажет құқықтармен шектеледі. Мұндай операцияларда дистрибьюторлар бағдарламалық өнімнің көшірмелерін сатып алу үшін ғана төлейді және осы бағдарламалық өнімге авторлық құқықтың бір бөлігі ретінде кез келген құқықты пайдаланбайды. Осылайша, мәмілелер кезінде, дистрибьютор бағдарламалық өнімнің көшірмелерін сатып алу және тарату үшін төлемдерді жүзеге асырған кезде (мұндай бағдарламалық өнімді көбейту құқығынсыз), осы тарату әрекеттеріне қатысты құқықтар салық салу мақсатында мәміленің сипатын талдау кезінде ескерілмеуі керек. Мұндай схемалар шеңберінде жүзеге асырылатын төлемдер көп жағдайда 7-бапқа сәйкес кәсіпорындардың пайдасы ретінде қарастырылады. Мұндай тәртіп өнімнің сатылатын көшірмелері материалдық тасымалдағыштарда жеткізіле ме, әлде олар электронды түрде таратыла ма (бағдарламалық өнімді көшіруге құқығы бар дистрибьюторсыз) немесе бұл бағдарламалық жасақтама оны орнату мақсатында аздап теңшеуді қажет етеді.

15. Егер сыйақы меншік құқығын беру үшін толығымен төленсе, мұндай төлем роялти бола алмайды және бұл жағдайда осы баптың ережелері қолданылмайды. Құқықтар иеліктен шығарылған жағдайда қиындықтар туындауы мүмкін, соның ішінде :

- белгілі бір мерзімге немесе шектеулі аумақта пайдаланудың айрықша құқығы;
- пайдалануға байланысты қосымша сыйақы;
- елеулі біржолғы төлем түріндегі сыйақы.

16. Әрбір жағдай нақты фактілерге байланысты болады, бірақ тұтастай алғанда, егер мұндай төлем Жеке және нақты меншікті білдіретін құқықтарды беру үшін өтемақы ретінде жүзеге асырылса (бұл аумақтық немесе мерзімдермен шектелген құқықтар жағдайында ықтимал), мұндай төлемдер 7-баптың (немесе баптың) мағынасында коммерциялық кіріс болып саналуы мүмкін Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенцияның 14-бабы) немесе 12-бабы мағынасында роялти емес, 13-бабы мағынасында капитал өсімі. Бұл меншік құқығын иеліктен шығару кезінде сыйақы құқықтарды пайдалану үшін төленбейтіндігінен туындайды. Мәміленің иеліктен шығару ретіндегі маңызды сипатын сыйақы нысаны, сыйақыны бөліктермен төлеу немесе көптеген елдердің пікірінше, төлемдер күтпеген жағдайларға байланысты өзгерту мүмкін емес.

17. Бағдарламалық жасақтама үшін төлемдер аралас келісімшарттар бойынша жүзеге асырылуы мүмкін. Мұндай келісімшарттардың мысалдары кіріктірілген бағдарламалық жасақтамасы бар компьютерлік жабдықты сату және қызмет көрсетумен бірге бағдарламалық құралдарды пайдалану құқығын беру болып табылады. Патенттік роялти мен ноу-хауға қатысты ұқсас мәселелерді шешудің жоғарыда 11-тармақта көрсетілген әдістері Компьютерлік бағдарламалық өнімдерге бірдей қолданылады. Қажет болған жағдайда келісімшарт бойынша төленуге жататын сыйақының жиынтық сомасы келісімшарт деректері негізінде немесе әрбір бөлінген бөлікке тиісті салық режимін қолдана отырып, негізделген пропорционалды бөлу арқылы бөлінуге тиіс.

17.1 Бағдарламалық жасақтама төлемдеріне қатысты жоғарыда келтірілген принциптер сурет, дыбыс немесе мәтін сияқты цифрлық өнімдердің басқа түрлерімен байланысты мәмілелерге қатысты да қолданылады. Электрондық сауданың дамуы мұндай мәмілелер санын бірнеше есе арттырды. Осы мәмілелер шеңберінде туындайтын төлемдер роялти болып табыла ма, жоқ па, соны шешкен кезде шешуді талап ететін негізгі мәселе мәні бойынша төлемнің не үшін жүргізілетінін анықтау болып табылады.

17.2 Кейбір елдердің тиісті заңнамасына сәйкес, тапсырыс берушіге цифрлық өнімдерді электронды түрде жүктеуге мүмкіндік беретін мәмілелер тапсырыс беруші тарапынан авторлық құқықты пайдалануға әкелуі мүмкін, мысалы, сандық мазмұнның бір немесе одан да көп көшірмелерін жасау құқығы келісімшарт бойынша беріледі. Егер сыйақы, мәні бойынша, авторлық құқықтар шеңберінде құқықтарды пайдаланғаны немесе пайдалану құқығы үшін (мысалы, шарттық құқықтардың, деректердің немесе қызметтердің басқа түрлерін сатып алу) басқа нәрсе үшін төленсе және бұл ретте авторлық құқықты пайдалану компьютерде жүктеуді, сақтауды және пайдалануды қамтамасыз ету үшін қажетті құқықтармен шектелсе немесе клиенттің желісінде немесе

деректерді сақтауға, жедел жұмыс істеуге немесе кескінді көрсетуге арналған басқа құрылғыда, авторлық құқықты мұндай пайдалану "роялти" анықтамасын қолдану мақсатында төлемдердің сипатын талдауға әсер етпеуі тиіс.

17.3 Бұл клиентке (кәсіпорын бола алатын) сандық өнімдерді (мысалы, бағдарламалық жасақтама, суреттер, дыбыстар немесе мәтін) өз қажеттіліктері үшін немесе ойын-сауық үшін электронды түрде жүктеуге мүмкіндік беретін операцияларды білдіреді. Мұндай мәмілелер шеңберінде төлем мәні бойынша цифрлық сигнал түрінде берілетін деректерді сатып алу үшін жүзеге асырылады, сондықтан роялти болып табылмайды, бірақ мән-жайларға байланысты 7-баптың немесе 13-баптың қолданысына жатады. Цифрлық сигналды тапсырыс берушінің қатты дискісіне немесе уақытша емес басқа тасымалдаушыға көшіру актісі тапсырыс берушінің тиісті заң мен шарттық келісімдер шеңберінде авторлық құқықты пайдалануын қамтитын дәрежеде мұндай көшіру цифрлық сигналды қабылдау және сақтау құралы ғана болып табылады. Авторлық құқықты мұндай пайдалану жіктеу мақсаттары үшін маңызды емес, өйткені ол сыйақының мәні бойынша төленетін нәрсеге сәйкес келмейді (яғни цифрлық сигнал ретінде берілетін деректерді сатып алу үшін), бұл роялтиді анықтау мақсаттары үшін анықтаушы фактор болып табылады. Сондай-ақ, "роялти" сияқты операцияларды жіктеуге, егер тиісті заңдар мен келісімшарттық міндеттемелер шеңберінде көшірме жасау клиентке қарағанда сатушының авторлық құқықты пайдалануы ретінде қарастырылса негіз бола алмайды.

17.4 Керісінше, төлемнің негізгі өтемақысы осы мақсат үшін электронды түрде жүктелетін цифрлық өнімге авторлық құқықты пайдалану құқығын беру болып табылатын мұндай мәмілелер өз нәтижесімен роялтидің пайда болуына ие болады. Бұл, мысалы, кітап шығарушы өзі шығарған кітаптың мұқабасының макетіне қосу үшін электронды түрде жүктеген авторлық құқықпен қорғалған кескінді ойнату құқығын алу үшін ақша төлегісі келген жағдайда болады. Бұл мәміледе төлемнің негізгі өтемақысы цифрлық өнімге, яғни тек цифрлық мазмұнды сатып алу емес, кескінді көбейту және тарату құқығы авторлық құқықты пайдалану құқығын алу болып табылады.

Сарапшылар комитетінің кейбір мүшелері жоғарыда аталған төлемдер туралы пікірде 14, 14.1, 14.2, 14.4, 15, 16, 17.2 ЭЫДҰ түсіндірмесінен 17.3-ті роялти деп санауға болады. Содан кейін ЭЫДҰ түсініктемесінде мыналар келтірілген:

18. Аралас келісімшарттарға қатысты жоғарыда келтірілген ұсыныстар әртістердің белгілі бір спектакльдеріне, атап айтқанда дирижердің оркестрлік концертіне немесе музыканттың жеке концертіне де қатысты болуы мүмкін. Музыкалық қойылым үшін роялти және оның параллель радиохабарлары үшін ақы 17-баптың күшіне енеді. Егер сол немесе жеке келісімшарт бойынша музыкалық қойылым жазылса және орындаушы оған осы жазбаларды сатудан немесе көпшілік алдында ойнатудан роялти төлеу туралы шарт қойса, онда ол алған төлемнің роялтиге сәйкес келетін бөлігі 12-баптың күшіне енеді. Алайда, егер тиісті авторлық құқықты қорғау



туралы заңға немесе келісімшарт талаптарына байланысты дыбысты жазуға авторлық құқық келісімшарт бойынша орындаушы өз қызметтерін ұсынуға келіскен тұлғаға тиесілі болса (яғни, жазу кезінде музыкалық қойылым) немесе белгілі бір үшінші тарапқа тиесілі болса, онда мұндай келісімшарт бойынша төлемдер 7-баптың [немесе мақаланың] Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенцияның 14-бабы] (мысалы, егер мұндай ұсыну төлем көзі мемлекетінен тыс жерде жүргізілсе) немесе осы бапқа сәйкес емес, 17-бап, бұл төлемдер рекордтық сатылымға байланысты болса да күшіне енеді.

19. Бұдан әрі пайдалы қазбалар кен орындарын, көздерін немесе өзге де табиғи ресурстарды игергені үшін өзгертін немесе Тіркелген төлем 6-баппен реттелетіні және осыған байланысты осы баптың қолданысына жатпайтыны көрсетіледі.

13. 1992 жылғы 23 шілдеде ЭЫДҰ Кеңесі қабылдаған "Үлгі конвенцияны қайта қарау" баяндамасына сәйкес ЭЫДҰ Үлгі конвенцияның 12-бабының 2-тармағына ( Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенцияның 12-бабы 3-тармағына сәйкес) " немесе өнеркәсіптік, коммерциялық немесе ғылыми жабдықты пайдалану немесе пайдалану құқығы" деген сөздерді алып тастаудан тұратын өзгеріс енгізілді. Алайда ЭЫДҰ-ға мүше бірқатар елдер бұл мәселе бойынша ерекше пікір білдірді.

13.1 12(3)-бапта "өнеркәсіптік, сауда немесе ғылыми жабдықтар" туралы ескерту жабдық иесі басқа адамға осы жабдықты өзі пайдаланатын мемлекетте немесе пайдаланушының тұрғылықты жерінде иесінің қандай да бір қатысуын белгілемей, оны өз бетінше пайдалануға мүмкіндік беруден пайда алатын жағдайларға жатады, бұл тұрақты өкілдіктің болуы туралы 5 баптың талаптарына сәйкес келеді. Бизнестің осы түріне қатысты жабдықты басқа тұлға пайдаланған кезде Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциянда Тұрақты өкілдіктің мәніне ұқсас мәні бар объект ретінде қаралады.

13.2 Осы Үлгі конвенцияда "жабдық" термині айқындалмаған. Тиісінше, 3-баптың 2-тармағының ережелері қолданылады, бұл термин әртүрлі мемлекеттерде әртүрлі мағынаға ие болуы мүмкін дегенді білдіреді. Сонымен қатар, жабдықтың кез-келген тапсырманы орындау үшін қолданылатындығының белгісі болуы керек. Бұл кәсіпорын қолданатын құрал, яғни ол тек өз мақсаттары үшін пайдаланылмайды. Мәселен, мысалы, турист жалға алған көлік "жабдық" болып саналмайды. Жабдық сонымен қатар зияткерлік меншікті, 6-бапқа жататын жылжымайтын мүлікті немесе 8-бапқа жататын мүлікті қамтуы мүмкін емес. Өнеркәсіптік, сауда немесе ғылыми жабдықтар жабдықтың кіші түрі болып табылады және тұтынушылық мәртебеден тыс кемелерді, ұшақтарды, автомобильдерді және басқа көлік құралдарын, крандарды, контейнерлерді, спутниктерді, құбырлар мен кабельдерді және т. б. қамтуы мүмкін ( тізім толық емес).

13.3 12-баптың қолданысына жататын жабдықты пайдаланғаны үшін төленетін роялти мен жабдықты сатқаны үшін төлем болып табылатын төлемдер, жағдайға байланысты, 7, 11, 13, 14 немесе 21-баптарға ішінара немесе толық қатысты төлемдер арасында нақты саралау жүргізу қажет. Кейбір келісімшарттар жалдау және сату

элементтерін біріктіреді, сондықтан кейде олардың табиғаты мен экономикалық мәнін анықтау қиынға соғады. Несиеге, жалға алуға және қаржылық лизингтің басқа түрлеріне сатып алу-сату шарттары болған жағдайда, сату элементінің бірінші кезектегі маңызы бар екені анық, өйткені Тараптар басынан бастап тиісті мүлікке меншік құқығы бір Тараптан екінші Тарапқа ауысады деп келісті, дегенмен бұл соңғының жарнаны төлеуіне байланысты. Демек, сатып алушы/жалға алушы төлейтін төлемдер, әдетте, роялти емес. Осыған қарамастан, операциялық лизинг жағдайында шарттың талаптарына сәйкес жалға алушының шарттың қолданылу мерзімі ішінде тиісті жабдықты меншікке сатып алуға құқығы бар екеніне қарамастан, Шарттың жалғыз немесе кем дегенде негізгі мақсаты әдетте жалдау болып табылады. Сондықтан 12-бап стандартты жағдайда жалға алушы сатып алу құқығын сатқанға дейін төлейтін барлық жалдау төлемдерін қоса алғанда, жалға алушы төлейтін жалдау ақысына қолданылады. Операциялық лизингтің емес, қаржылық лизингтің белгілері, мысалы, келесідей болуы мүмкін:

- жалдау ұзақ мерзімді болып табылады және оны жою мүмкін емес;
- жалдау мерзімі жабдықтың қызмет ету мерзімінің көп бөлігін (немесе барлығын) қамтуы мүмкін;
- жабдықтың басқа ықтимал пайдаланушысы жоқ немесе жабдықты басқа жалға алушыға жалға беру мүмкін емес;
- жабдықты жалға алушы меншік иесі ретінде әрекет етеді;
- жалға алушы жабдыққа қатысты қалдық құнның немесе пайданың оң және / немесе теріс тәуекелін қабылдайды;
- жабдықты пайдалану үшін жалдау ақысы жоғары, әсіресе бастапқы кезеңде, сондықтан олар оны сатып алуға қажетті соманың көп бөлігін құрайды;
- жалдау төлемдері жалдау ақысының ағымдағы құнынан едәуір асып түседі және осылайша мүлікті пайдаланудан гөрі өтемақы төлейді; және
- жалдау төлемдерінің кейбір бөлігі пайыздар ретінде арнайы анықталған немесе басқаша түрде пайыздың баламасы ретінде оңай танылады.

13.4 Спутниктік байланыс компаниялары мен олардың клиенттеріне келетін болсақ, клиенттің спутниктік байланыс операторына роялти ретіндегі төлемінің біліктілігі нақты келісімшарттық уағдаластықтарға байланысты болады. Егер спутниктік жүйенің иесі оны басқа адамға жалға берсе және бұл адам оны пайдаланса, онда жалдау ақысы өнеркәсіптік, коммерциялық немесе ғылыми жабдықты пайдаланғаны үшін роялти болады. Бұл ретте көп жағдайда клиент спутниктік жабдыққа меншік құқығын немесе оны бақылауды алмайды, бірақ оның өткізу қабілеттілігінің бір бөлігін немесе барлығын пайдаланады. Спутникті бұрынғыдай жалға беруші басқарады. Мұндай жағдайларда Топ мүшелері жүргізілген төлемдер 7-бап немесе 12А-бап қолданылатын беру қызметтерін ұсыну түрі бойынша жүзеге асырылады деп есептейді. Топтың қалған мүшелері өткізу қабілеттілігін (немесе құбырлар немесе кабельдер жағдайында

тасымалдау немесе тасымалдау қабілетін) пайдалану үшін төлемді өнеркәсіптік, коммерциялық немесе ғылыми жабдықты жалға алу үшін төлем ретінде қарастыруға болады деп санайды.

14. Бұл мәселелерді бұрынғы сарапшылар тобы қарастырған кезде, ол Конвенцияның басқа баптарымен тиісті түрде реттелетін роялтиді табыс түрлерінен ажырату мәселелерін шешті. Дамыған елдердің бірінің топ мүшесі мәселе "роялти" анықтамасы қатаң мағынада роялтиді құрайтын ақшалай түсімдер мен кез келген зерттеу (инженерлік, геологиялық зерттеулер және т.б.) сияқты ақыл-ой еңбегі мен техникалық қызметтері үшін алынатын төлемдер арасында нақты айырмашылық жасамайды деп сендірді. Бұл Топ мүшесі сонымен қатар капитал кірісі мен қызмет ақысына ұқсас роялти арасындағы айырмашылықты анықтау мәселесін атап өтті. "Өнеркәсіптік, коммерциялық немесе ғылыми тәжірибеге қатысты ақпараттың" кең анықтамасымен кейбір елдер ақыл — ой еңбегі мен техникалық қызметтерді "өнеркәсіптік, коммерциялық немесе ғылыми тәжірибеге қатысты ақпаратты" және олардың төлемін роялти ретінде қарастыруға тырысады.

15. Мұндай қиындықтарды болдырмау үшін топтың бұл мүшесі "өнеркәсіптік, коммерциялық немесе ғылыми тәжірибеге қатысты ақпарат" үшін алынатын төлемдерді алып тастау арқылы роялти анықтамасын шектеуді ұсынды. Ол сондай-ақ қосымша ретінде мұндай төлемдер 7-баптың ережелері қолданылатын кәсіпорынның пайдасы деп есептелуі керек және ғылыми немесе техникалық сипаттағы зерттеулер немесе іздеулер үшін, мысалы, геологиялық барлау немесе консультациялық немесе бақылау қызметтері үшін алынатын төлемдер 7-баптың іс-әрекет жататын кәсіпкерлік пайда болып саналуы керек деген хаттама жасауды ұсынды. Осы Ережелерді қолдану нәтижесінде, егер кәсіпорынның осы елде тұрақты өкілдігі болмаса, бастапқы мемлекет мұндай төлемдерге салық сала алмайды, бұл ретте салықтар осындай тұрақты өкілдікке жататын осындай төлемдердің құрамындағы таза кірістен ғана өндіріліп алынуға тиіс.

16. Дамушы елдер тобының кейбір мүшелері "өнеркәсіптік, коммерциялық немесе ғылыми тәжірибеге қатысты ақпарат" сөздерін тәжірибені пайдалануға немесе қолдануға мүмкіндік беретін нұсқаулар, нұсқаулар, тренингтер немесе формулалар, жоспарлар немесе модельдер арқылы берілетін өнеркәсіптік, коммерциялық немесе Басқару технологияларымен байланысты белгілі бір салада жинақталған нақты мүліктік құндылығы бар арнайы білімді білдіреді деп түсіндірді. Олар сондай-ақ екіжақты келіссөздер барысында "роялти" терминінің анықтамасы өнімділікке, осындай құқықты немесе мүлікті пайдалануға немесе бұйрыққа байланысты кез келген осындай құқықты немесе мүлікті иеліктен шығарудан түсетін кірісті қосу арқылы кеңейтілуі мүмкін екенін атап өтті. Бұрынғы сарапшылар тобы әдеби шығармаларға авторлық құқықты түсіндіру халықаралық жаңалықтарға байланысты авторлық құқықты қамтуы мүмкін деп келісті.

#### 1. 4-тармақ

17. Осы тармақта ЭЫДҰ Үлгі конвенцияның 12-бабы 3-тармағына өзгерістер енгізіледі, онда 1-тармақ меншік иесі-бенефициары дереккөз елінде тұрақты өкілдігі<sup>38</sup> бар тұлға болып табылатын роялтиге қолданылмайды, егер роялти туындайтын құқық немесе меншік іс жүзінде тұрақты өкілдікпен байланысты болса<sup>39</sup>. Бұрынғы Сарапшылар тобы ЭЫДҰ Үлгі конвенцияның 3-тармағын өзгерту және "тарту күші" шектеулі қағидатын енгізу туралы шешім қабылдады. ЭЫДҰ бабы 3-тармағының 1-тармағын қолданудан шығарылған роялтіден басқа, Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенцияның 4-тармағы 7-баптың 1-тармағының 1-тармақшасында көрсетілген қызметке байланысты алынатын роялтіді (көзі еліндегі тұрақты өкілдіктің қызметімен бірдей немесе ұқсас сипаттағы кәсіпкерлік қызмет) алып тастайды, тіпті мұндай қызмет ол тұрақты өкілдік немесе тұрақты база арқылы жүзеге асырылмайды. Осы тармақтағы Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциядағы түзету 1-тармақтағы сияқты 2-тармаққа сілтемеден тұрады.

---

<sup>38</sup> Немесе тұрақты базаны; Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясының 14-бабын қараңыз.

<sup>39</sup> Жоғарыдағы сілтемені қараңыз.

## 2. 5-тармақ

18. Роялти резиденті роялти төлеуші болып табылатын елдегі көздерден алынатын табыс ретінде қарастырылатын осы тармақ Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенцияда енгізілген және ЭЫДҰ Үлгі конвенцияның 12-бабында жоқ.

19. Пайыздар мәселесі сияқты, топтың бірқатар мүшелері кейбір елдер роялти көзін меншікті немесе құқықты пайдаланатын мемлекет ретінде анықтайтын норманы ауыстырғысы келуі мүмкін деп болжады, бұл роялтидің пайда болуына әкеледі (патент және т.б.). Егер Тараптар арасындағы екіжақты келіссөздер барысында қажетті нормаға қатысты келіспеушіліктер туындаса, төлеушінің роялти көзі ретінде тұрақты болатын орнын тұтастай мойындайтын норма мүмкін шешім болуы мүмкін; бірақ егер роялти төленетін құқық немесе мүлік пайдалану орны ережесі қолданылатын мемлекетте пайдаланылса, онда роялти осы мемлекетте пайда болды деп есептеледі.

## 6-тармақ

20. Осы тармақта ЭЫДҰ Үлгі конвенцияның 12-бабының 4-тармағы қайталанатын, оған түсініктемеде:

22. Осы тармақтың мақсаты төлеуші мен меншік иесі-бенефициар арасындағы немесе олардың екеуі де және қандай да бір басқа тұлға арасындағы ерекше қатынастар негізінде төленген роялти сомасы төлеуші мен меншік иесі-бенефициар "қол созым" ұзындықта келісетін сомадан асатын жағдайларда роялтиге салық салуға қатысты ережелердің қолданылуын шектеу болып табылады. Ол мұндай жағдайда осы баптың ережелері көрсетілген сомалардың соңғысына ғана қолданылатынын және көрсетілген

асып кетуді құрайтын роялтидің бір бөлігіне Конвенцияның басқа ережелерін ескере отырып, екі Уағдаласушы Мемлекеттің заңнамасы бойынша салық салынуға жататынын көздейді. Бұл тармақ роялти сомасын түзетуге ғана рұқсат береді, бірақ роялти жіктелмесін оларға басқа сипат беретіндей етіп өзгертпейді, мысалы, жарғылық капиталға салым. Мұндай түзету 12-баптың 4-тармағына сәйкес мүмкін болуы үшін, кем дегенде, "олар төлеген пайдалануды, құқықты немесе ақпаратты ескере отырып" шектеу тіркесін алып тастау қажет. Егер ниеттің айқындылығы қажет болса, "асып түседі" деген сөзден кейін "кез-келген себеппен" сияқты сөз тіркесін қосуға болады. Мұндай түзету 12-баптың 4-тармағына сәйкес мүмкін болуы үшін, кем дегенде, "олар төлеген пайдалануды, құқықты немесе ақпаратты ескере отырып" шектеу тіркесін алып тастау қажет.

23. Мәтіннен бұл ережені қолдану үшін төлемнің себебі төлеуші мен меншік иесі-бенефициар немесе олардың екеуі де және басқа тұлға арасындағы ерекше қарым-қатынас болуы қажет. Мысал ретінде роялти төлеушіні тікелей немесе жанама бақылайтын жеке тұлғаға немесе ұйымға немесе тікелей немесе жанама түрде бақыланатын немесе онымен ортақ мүдделері бар бағынышты топқа төленетін жағдайларды келтіруге болады. Сонымен қатар, бұл мысалдар 9-бапта қарастырылған жағдайларға ұқсас.

24. Екінші жағынан, ерекше қатынастар ұғымы туыстық және некелік қатынастарды және жалпы алғанда, роялти төлейтін құқықтық қатынастардан айырмашылығы кез-келген мүдделер қауымдастығын қамтиды.

25. Роялтидің артық бөлігіне қолданылатын салық режиміне келетін болсақ, тиісті мемлекеттердің салық заңнамасының ережелерін және Конвенцияның ережелерін қолдану мақсаттары үшін кірістердің қай санатына жатқызылуы керектігін анықтау үшін әрбір нақты жағдайдың мән-жайларына сәйкес мұндай асып кетудің сипатын дәл анықтау қажет.

26. Егер екі Уағдаласушы мемлекет Конвенцияның тиісті жағдайларда роялтидің артық бөлігіне қолданылатын басқа ережелерін айқындауда қиындық туғызса, 4-тармақтың соңғы сөйлеміне қосымша нақтылау енгізе отырып, егер бұл оның жалпы мағынасының өзгеруіне әкеп соқпаса, олардың бұл қиындықтардан құтылуына ештеңе кедергі болмайды.

21. Егер олардың тиісті заңдарының қағидаттары мен нормалары екі Уағдаласушы Мемлекетті артық сомаға салық салу мақсатында Конвенцияның әртүрлі баптарын қолдануға міндеттесе, бұл мәселені шешу үшін олар Конвенцияда көзделген өзара келісу рәсіміне жүгінуі тиіс. Сарапшылар тобы, топтың кейбір мүшелері роялти алынатын материалдық емес активтерге қатысты пайдалану, құқықтар немесе ақпарат бойынша шарттар жасасу немесе басқалармен қатар беру арқылы 12-баптың ережелерін пайдалану мақсатында адамдар арасындағы қатынастарда қолданылатын жасанды әдістердің бар екендігін атап өтті. Мұндай практикаға қарсы іс-қимыл жасау

мақсатында "нысанды ұстаудың Үстемдігі" қағидаты, "құқықтарды теріс пайдалану" қағидаты немесе осы мәселені нақты шешкісі келетін Уағдаласушы Мемлекеттер екіжақты салық шартына мынадай сипаттағы ережені енгізе алады:

Егер роялти төленетін құқықтарды құруға немесе беруге байланысты кез келген тұлғаның басты мақсаты немесе басты мақсаттарының бірі осы баптың артықшылықтарын осындай құру немесе басқаға беру арқылы пайдалану болып табылса, осы баптың ережелері қолданылмайды.

## **12А-бабы ТЕХНИКАЛЫҚ ҚЫЗМЕТТЕР ҮШІН СЫЙАҚЫЛАР**

### **А. Жалпы ережелер**

1. 2017 жылы Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенцияна Уағдаласушы Мемлекетке екінші Уағдаласушы Мемлекеттің резидентіне төленетін белгілі бір техникалық қызметтер үшін төлемақыға жалпы негізде Уағдаласушы Мемлекеттер келісетін мөлшерлеме бойынша салық салуға мүмкіндік беретін 12А-бап қосылды. Осы бапқа сәйкес, егер сыйақыны осы Мемлекеттің резиденті немесе осы Мемлекетте тұрақты өкілдігі немесе тұрақты базасы бар резидент емес төлесе және төлем тұрақты өкілдікпен немесе тұрақты базамен жабылса, Уағдаласушы Мемлекет техникалық қызметтер үшін төлемақыға салық салуға құқылы; бұл ретте техникалық қызметтер осы Мемлекетте көрсетілгені міндетті емес. Техникалық қызметтер үшін сыйақы басқару, техникалық немесе кеңес беру қызметтері үшін сыйақы ретінде анықталады.

2. 12А-бап қосылғанға дейін бір Уағдаласушы Мемлекеттің кәсіпорны алған қызметтерден түсетін пайдаға кәсіпорын басқа мемлекетте (қайнар көз мемлекетінде) тұрақты өкілдік ету арқылы кәсіпкерлік қызметті жүзеге асырған немесе бастапқы Мемлекеттегі тұрақты база арқылы кәсіби немесе тәуелсіз дербес қызметтер көрсеткен жағдайларды қоспағанда, осы кәсіпорын резидент болған мемлекетте ғана салық салынды. Қазіргі экономикадағы, атап айтқанда трансшекаралық қызметтерге қатысты жылдам өзгерістерге байланысты бір мемлекеттің резидент кәсіпорны үшін осы мемлекетте тұрақты өкілдіксіз немесе тұрақты базасыз және осы мемлекетте қандай да бір елеулі физикалық қатысусыз басқа мемлекеттің экономикасына субсидиарлық қатысу мүмкіндігі пайда болды. Атап айтқанда, байланыс құралдары мен ақпараттық технологиялардың дамуымен бір Уағдаласушы мемлекеттің кәсіпорны екінші Уағдаласушы мемлекеттегі сатып алушыларға елеулі қызметтер көрсете алады, демек, осы мемлекетте кәсіпорынның тұрақты орны болмай және осы мемлекетте қандай да бір елеулі уақыт кезеңі ішінде болмай, осы мемлекетте айтарлықтай экономикалық қатысуды қолдай алады. Салық базасын төмендету және пайданы шығару практикасына қарсы күрес жөніндегі ЭЫДҰ жобасы (бұдан әрі-BEPS) 1-іс-қимыл: "Цифрлық экономиканың салықтық мәселелеріне қарсы тұру" (2015) қорытынды есебі цифрлық экономиканың арқасында қол жетімді жаңа цифрлық бизнес үлгілерімен жұмыс істеу кезінде салық саясатын әзірлеу мамандары мен салық әкімшілігі

қызметкерлерінің алдында тұрған қиындықтарды көрсетеді. Баяндамада цифрлық операцияларға ұсталатын салықты енгізу ұсынылмайды (оларға трансшекаралық цифрлық қызметтер жатады), сондай-ақ елеулі экологиялық қатысуға тест түрінде жаңа салық салу жүйесін енгізу ұсынылмайды. Алайда, елдер BEPS-тен басқа қосымша қорғаныс шараларымен бірге мұндай ережелерді өздерінің салық келісімдеріне енгізе алатындығы мойындалды.

3. 12А - бабы енгізілгенге дейін мемлекеттер техникалық қызметтер шетелде көрсетілген кезде қолдану саласындағы қатаң ережелерге тап болды. Тұтастай алғанда, Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенцияның 7-бабында, сондай-ақ 5-бабында және 14-бабында көзделген қағидалар, атап айтқанда, тұрақты база болмаған немесе дерек көзі мемлекетінде тұрақты өкілдік ету. Осы түсініктемелерде атап өтілгендей, елдер бұл ережелерді әр түрлі түсіндіреді, бұл оларды барлық тараптар үшін қолдануды қиындатуы мүмкін

4. Бұдан басқа, Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенцияның 12-бабына сәйкес, бір Уағдаласушы Мемлекеттің резидентінің екінші Уағдаласушы Мемлекеттің резидентіне техникалық қызметтерге ақы төлеуіне, әдетте, төлеуші тұрған мемлекет роялти ретінде салық сала алмайды. Алайда, кейбір елдер "өнеркәсіптік, коммерциялық немесе ғылыми тәжірибеге қатысты ақпарат" өрнегі жоғарыда айтылғандай белгілі бір техникалық қызметтерді қамтиды деген пікір 5 тармақта көрметілген. 12-бап роялти туындайтын Уағдаласушы Мемлекетке уағдаласушы мемлекеттер арасындағы келіссөздерде белгіленетін мөлшерлеме бойынша роялти төлемдерінің жалпы сомасына салық салуға рұқсат береді. Роялти 12-баптың 3-тармағында кез келген авторлық құқықты, патентті, тауар белгісін, өнеркәсіптік үлгіні, жоспарды, құпия формуланы немесе процесті, кез келген өнеркәсіптік, сауда немесе ғылыми жабдықты немесе өнеркәсіптік, сауда немесе ғылыми тәжірибеге қатысты ақпаратты пайдалану құқығы немесе пайдалану құқығы үшін төлем ретінде айқындалған. Басқаша айтқанда, роялти-бұл зияткерлік меншікті, жабдықты немесе ғылыми технологияларды (өнеркәсіптік, коммерциялық немесе ғылыми тәжірибе туралы ақпарат) пайдалану немесе пайдалану құқығы үшін төлем. Осылайша, роялти мүлікті немесе инновациялық технологияларды пайдалануды немесе пайдалану құқығын беруді білдіреді. Керісінше, кәсіпорын клиентке қызмет көрсеткен кезде, ол әдетте тапсырыс берушіге өзінің мүлкін, технологиясын немесе тәжірибесін бермейді; оның орнына кәсіпорын тек Тапсырыс беруші үшін жұмыс істейді. "Аралас келісімшарт" деп аталатын кәсіпорын Тапсырыс берушіге қызметтерді де, мүлікті немесе технологияны пайдалану құқығын да ұсына алады. Мұндай жағдайларда 12 - бапқа түсініктеменің 12-тармағына сәйкес (ЭЫДҰ Үлгі конвенцияның 12-бабына түсініктеменің 11.6-тармағы келтіріледі) шарт бойынша төлемдер -егер элементтердің біреуі ғана көмекші болып табылмаса және айтарлықтай дәрежеде елеусіз болса, қызметтер мен роялти үшін төлемдер жекелеген құрамдас бөліктерге бөлінуі тиіс. 12А-бапқа сәйкес роялти мөлшерлемесімен сәйкес

келетін 12А-бапқа сәйкес техникалық қызметтерге ақы төлеу үшін салық мөлшерлемесін келісу аралас келісімшарттарға қатысты қиындықтарды азайтуға көмектеседі, әкімшілік ресурстары шектеулі дамушы елдер үшін пайдалы болуы мүмкін, сонымен қатар осы бапты жүзеге асырудағы ықтимал қақтығыстарды азайтуы мүмкін.

5. Бұдан басқа, елдер Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенцияның 12-бабының 3-тармағында "өнеркәсіптік, коммерциялық немесе ғылыми тәжірибеге қатысты ақпарат" деген сөздің мағынасын әр түрлі түсіндіреді (дәл осындай тұжырым ЭЫДҰ Үлгі конвенцияның 12-бабының 2-тармағында қамтылған). Кейбір мемлекеттерде психикалық және техникалық Еңбек қызметтері осы фразамең қамтылған деген ұстаным бар, сондықтан мұндай қызметтерге төлемдер әдетте 12-бапқа сәйкес салық салынады (12-баптың 14 және 16-тармақтарын қараңыз).

6. Біріккен Ұлттар Ұйымының 2017 жылға дейін қолданыста болған Үлгі конвенцияның ережелеріне сәйкес техникалық және басқа да осыған ұқсас қызметтер үшін төлемдерді қарауға біржақты көзқарастың болмауы салық төлеушілер үшін де, салық органдары үшін де жағымсыз болды. Ол сондай-ақ салық төлеушілер үшін де, әкімшілік органдар үшін де қиын дауларға, шектеулі ресурстарды жұмсауға, сондай-ақ жойылмайтын қосарланған салық салуға немесе қосарланған салық салуға әкелуі мүмкін.

7. Техникалық қызметтерге ақы төлеу Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенцияның ережелері мұндай төлемге салық салуға мүмкіндік бермейтін елдердің салық базасының бұлыңғырлануына әкелуі мүмкін. Техникалық қызметтер үшін сыйақы, егер төлеуші сол елде тұрақты өкілдігі немесе тұрақты базасы бар елдің резиденті немесе резидент емес болса, әдетте елдің салық базасына қатысты шегеріледі. Техникалық қызмет ақысын шегеру арқылы мемлекеттің салық базасын қысқарту немесе бұлыңғырлау әдетте қарсылық тудырмайды. Егер төлеуші кәсіпорын болса, төлемдер төлеушінің табыс табу мақсатында шеккен заңды шығындарын білдіреді және шегерілуі керек (әрине, төлем сомасы ақылға қонымды болған жағдайда). Егер елде резидент емес қызмет көрсетушіге алынған техникалық қызмет ақысынан салық салуға құқығы болса, онда шегерілетін төлемдер есебінен елдің салық базасының қысқаруы осы төлемге елдің салығымен өтеледі.

8. Егер техникалық қызметтерді бір Уағдаласушы Мемлекеттің кәсіпорны екінші Уағдаласушы Мемлекеттегі еншілес кәсіпорынға ұсынса, төлемдер нарықтық баға бойынша қызметтер бағасынан көп немесе аз болуы мүмкін. Көпұлтты топтың ішінде техникалық қызмет көрсету сыйақысы кейде топтың резиденті болып табылатын және бір елде қызмет ететін кіріс компаниясынан салық салу деңгейі төмен елде резидент болып табылатын топтың басқа компаниясына пайданы аудару үшін пайдаланылуы мүмкін. Мысалы, В компаниясы (в елінің резидент кәсіпорны, салық салу деңгейі төмен елдер) А компаниясына (А елінің резидент еншілес кәсіпорнына, салық салу



денгейі жоғары елдерге) басқару, техникалық немесе консультациялық қызметтер көрсетеді делік. Егер А және В елдері арасындағы салық келісімінде БҰҰ-ның Үлгі конвенцияның ережелеріне ұқсас ережелер бар деп есептесек, онда в компаниясы а елінде тұрақты бизнес орнын құрмай және А елінде кез келген 12 айлық кезең ішінде 183 күннен артық қызмет көрсетпей, А елінде тұрақты өкілдік етуден аулақ бола алады. Осылайша, 12А- бабы қабылданғанға дейін, егер в компаниясына а компаниясының ішкі салық заңнамасына сәйкес А компаниясына көрсетілген қызметтерден түсетін табысқа салық салынса да, бұл табысқа а елінде салық салынбаған, А елі мен ел арасындағы салық келісімінің нәтижесінде болады. Егер қандай да бір себептермен в компаниясына елде салық салынбаса Б осы кіріске немесе осындай кіріске төмен салық салынса, көпұлтты кәсіпорын кірісті салыстырмалы түрде жоғары салық салынатын елден (А елі) салыстырмалы түрде төмен салық салынатын елге (Б елі) аударады.

9. Сонымен қатар, А компаниясы в компаниясына қызметтер үшін төлеген төлемді әдетте А компаниясы А елінде салық салынатын кірісті есептеу кезінде шегереді. Бұл шегерім а елінің салық базасын қысқартады және 12а бабы қабылданғанға дейін А елі шегерімнің салдарын өтеу үшін 8-тармақта көрсетілгендей А компаниясының В компаниясының пайдасына төлемдеріне салық сала алмайды. Алайда, 12 А-бапқа сәйкес, егер техникалық қызмет ақысын а елінің резиденті немесе А елінде тұрақты өкілдігі немесе тұрақты базасы бар А елінің резиденті төлемесе, А елі бұл төлемге салық салуға құқылы болар еді.

10. Жоғарыда келтірілген мысалда көрсетілген салық базасын бұзу және пайданы қайта бөлу дамыған және дамушы елдерде үлкен алаңдаушылық туғызады. Алайда, бұл проблема дамушы елдер тұрғысынан өте маңызды, өйткені олар пропорционалды емес дәрежеде техникалық қызметтерді импорттаушылар болып табылады және көбінесе ішкі заңнамада және салық келісімдерінде салық төлеуден жалтаруға қарсы ережелер арқылы салық базасының бұлыңғырлануын бақылау немесе шектеу және пайданы аудару үшін жеткілікті әкімшілік әлеуетке ие емес.

11. Мемлекеттердің Біріккен Ұлттар Ұйымының үлгі конвенциясының ережелеріне сәйкес резидент емес қызмет көрсетушілер ұсынатын техникалық қызмет ақысына салық сала алмауы 12А - бабын қосқанға дейін белгілі бір жағдайларда резидент емес қызмет көрсетушілерге отандық қызмет көрсетушілермен салыстырғанда салықтық артықшылықтар беруі мүмкін. Әйтпесе, жоғарыда айтылғандай, резидент емес қызмет көрсетушілерге, егер олар белгілі бір елде тұрақты өкілдігі немесе тұрақты базасы болмаса, ешқандай ішкі салық салынбайды және олар тұратын елде алған сыйақыларына аз ғана салық салынуы мүмкін (немесе мүлдем салынбайды).

12. Осы ойларды ескере отырып, Біріккен Ұлттар Ұйымының Сарапшылар комитеті Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенцияна сәйкес Қызмет көрсетуден түсетін табысқа салық салу жөніндегі неғұрлым ауқымды жобасы шеңберінде қаралатын басым мәселе ретінде техникалық қызметтер үшін төлемді айқындады. Елеулі зерделеу

мен талқылаудан кейін, қызметтерге қатысты салық салу құқықтарын кеңейтуге және оған қарсы барлық дәлелдерді тиісті түрде ескере отырып, Комитет Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенцияна аумағынан техникалық қызметтер үшін сыйақы жүзеге асырылатын мемлекеттер үшін салық салу құқықтарын кеңейтетін жаңа бап қосуға қаулы етті.

13. Сарапшылар комитеті мүшелерінің көпшілігі бұл қызметтер бірінші мемлекетте көрсетілген жағдайда, мемлекеттің екінші Уағдаласушы Мемлекеттің резиденті алатын қызметтерден түсетін табысқа салық салуға құқығы болуы тиіс деген ұстанымнан бас тартты. Атап айтқанда, көпшілігі Уағдаласушы мемлекеттердің бірінде техникалық қызмет ақысын төлейтін адамның тұруы және осы Мемлекеттің салық базасынан осы төлемдерді шегеру осы төлемдерге салық салуға негіз бола алатындай осы мемлекетпен жеткілікті байланысты қамтамасыз етпейді деген дәлелден бас тартты. Комитет мүшелерінің пікірінше, базаны бұлыңғырлау 15-бапқа сәйкес еңбек қызметінен түсетін табыстарға салық салу және 16-бапқа сәйкес директорларға және жоғары буын басшыларына төлемдер жасау үшін жеткілікті негіз болып табылады. 15-бапқа сәйкес еңбек қызметінен түсетін табысқа салық салу елде жүзеге асырылатын еңбек қызметімен шектелсе де, 16-бап Уағдаласушы Мемлекетке екінші Уағдаласушы мемлекеттегі жеке тұлғаға осы адам директор ретінде алатын төлемдерге немесе бірінші Мемлекеттің резиденті болып табылатын компанияның жоғары лауазымды тұлғасы ретінде алынатын төлемдерге қатысты салық салуға мүмкіндік береді. қызметтер бірінші мемлекетте немесе одан тыс жерлерде көрсетілді ме. Сонымен қатар, 7 және 14-баптарға сәйкес, егер мемлекет осы Мемлекеттен тыс алынған табысқа, егер бұл табыс сол мемлекеттегі тұрақты өкілдікке немесе тұрақты базаға қатысты болса, салық салуға құқылы.

14. 12А-бап кейбір резидент емес-қызметтерді жеткізушілердің Уағдаласушы Мемлекеттің резиденттеріне көрсетілетін техникалық қызметтердің құнына жалпы алымды есептеуіне әкеп соғуы мүмкін. Елдер бұл мүмкіндікті тиісінше 11 және 12-баптарға сәйкес пайыздарды және роялтиді ұқсас есептеу мүмкіндігі туралы білуі керек сияқты білуі керек. Техникалық қызмет ақысын жалпы есептеу мүмкіндігі көптеген басқа факторлармен қатар осыған байланысты ескерілуі керек фактор болып табылады. Бұл сондай-ақ Уағдаласушы Мемлекет 12А-баптың 2-тармағына сәйкес техникалық қызметтер үшін төлемақыдан алатын салықтың ең жоғары мөлшерлемесін белгілеу кезінде ескеру қажет фактор болып табылады.

15. 12А - бабына сәйкес жалпы негізде техникалық қызмет көрсету төлемдеріне салық салу шамадан тыс немесе қосарланған салық салуға әкелуі мүмкін. Бұл ретте техникалық қызметтер үшін сыйақының шамадан тыс немесе қосарланған салық салу объектісіне айналуы ықтималдығы 23-бапқа сәйкес азаяды немесе жойылады (қосарланған салық салуды жою әдістері). Сонымен қатар, шамадан тыс немесе қосарланған салық салу ықтималдығы Уағдаласушы Мемлекет 12А-баптың 2-

тармағына сәйкес техникалық қызметтер үшін төленетін салықтың ең жоғары мөлшерлемесін белгілеген кезде ескерілуі мүмкін және келісілген мөлшерлемеге байланысты артық салық салу тәуекелі толығымен жойылуы мүмкін.

16. 12А-бабы Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенцияна енгізілгеніне қарамастан, Комитет мүшелерінің едәуір аз бөлігі жоғарыда аталған баптың саяси негіздемелерімен келіспеді. Комитет мүшелері қазіргі экономикадағы, әсіресе трансшекаралық қызметтерге қатысты жылдам өзгерістер резидент емес қызметтерді жеткізушілерге басқа мемлекеттің экономикасына физикалық қатысусыз қатысуға мүмкіндік береді деген жоғарыда 2-тармақта келтірілген негіздемемен келіспеді. Комитеттің аталған мүшелері төлеуші мемлекетте көрсетілмейтін техникалық қызметтер үшін ақы төленген жағдайда, осы Мемлекетте осы төлемге салық салуды негіздейтін бұл мемлекетпен байланыс жоқ деп санайды.

17. Комитет мүшелерінің пікірінше, саясат тұрғысынан техникалық қызмет көрсету төлемдеріне салық салу, егер қызмет көрсетуші төлеушінің мемлекетімен жеткілікті байланысы болса, бұл әдетте тұрақты өкілдіктің немесе тұрақты базаның болуымен көрінеді. Басқаша айтқанда, мемлекеттегі техникалық қызметтерге салық салуды негіздеу үшін қызметтер осы Мемлекетте 5 (Тұрақты өкілдік), 7 (Кәсіпкерлік қызметтен түскен пайда) және 14 (Тәуелсіз жеке қызметтер) баптарда көзделген байланыс деңгейімен көрсетілуі керек).

18. 12А-бабын қосудың тағы бір дәлелі ретінде қызметтер үшін төлемдер шегерімге жатады, сондықтан төлеуші мемлекеттің салық базасын бұзады. Алайда, 12А-бапқа қарсы мүшелердің пікірінше, коммерциялық негізделген төлемді шегеру базаның бұлыңғырлануымен теңестірілмейді, сондықтан сол мемлекетте осы төлемге салық салу үшін жеткілікті негіз бола алмайды.

19. 12А- бабын екіжақты салық келісімдеріне енгізуге келіспеген Комитет мүшелері де осы бапта қолданылатын "техникалық қызметтер" терминінің нақты анықтамасы жоқ деп алаңдады. Сондықтан комитеттің бұл мүшелері осы бапты қолдану белгісіздіктің өсуіне, сәйкес келмейтін режимге және салық төлеушілер мен салық органдары арасындағы ұзақ дауларға әкеледі деп алаңдады.

20. 12А- бабын енгізуге келіспеген Комитет мүшелерінің пікірінше, жалпы негізде техникалық қызмет көрсету төлемдеріне салық салудың тағы бір проблемасы-бұл қосарланған салық салуға әкелуі мүмкін. Жалпы негізде салық салу салық төлеушіні егер салық таза негізде алынса, шегерілетін Қызметтерді көрсетуге байланысты шығындарды есепке алу мүмкіндігінен айырады. Осылайша, қосарланған салық салуды жою үшін консулдық орналасқан мемлекеттің құқықтық қорғау құралдары басқа мемлекет енгізген жалпы негіздегі салық салудың салдарын толығымен жою үшін жеткіліксіз болуы мүмкін.

21. Кеңірек экономикалық саясатты ескере отырып, 12А-бапты енгізуге қарсы болған мүшелер осы бапты қолдану нәтижесінде көз мемлекетіндегі техникалық

қызметтерді тұтынушылар осы қызметтердің жоғары бағасына тап болуы мүмкін деп алаңдады, өйткені шетелдік қызмет көрсетушілер қосымша салық шығындарын тұтынушының үлесіне келесі құралдар арқылы аударып алады келісімшарт бойынша жалпы алымды қайта есептеу деп аталады. Әдетте, жалпы алым туралы ережеде жеткізуші алатын таза сома көрсетіледі, осылайша кез-келген ұсталған салықтың ауыртпалығын қызмет тұтынушысына аударып алады. Жалпы алым ережелерін қолдану салықты тұтынушыға аударуға және қызметтерді сатып алуды қымбаттатуға әкелуі мүмкін. Бұл шетелдік қызмет провайдерін бәсекеге қабілетсіз жағдайға әкелуі мүмкін, бұл көзден осындай салық алынатын нарыққа кіруді тиімді жабады және тұтынушы үшін жеткізушінің заңды таңдауын шектейді.

22. Сонымен қатар, Комитет мүшелері 12А-бабын қосу Сауда саласындағы бұзушылықтарға әкеледі деп алаңдаушылық білдірді, өйткені тауарлар мен қызметтерге салық салу әр түрлі негізде жүзеге асырылады. Бұл тауарларды экспорттаушының пайдасына оның резиденттік мемлекетінде ғана салық салынатындығына байланысты, ал 12А-бапқа сәйкес техникалық қызметтерге импорттық тариф қолданылатын болады.

23. Тұтастай алғанда, Комитет мүшелері жоғарыдағы 2-15-тармақтарда келтірілген талдаулармен келіспеді және техникалық қызмет көрсету төлемдеріне салық салу юрисдикциясының кез келген кеңеюін салық балансын қызмет көрсету орнынан оларды тұтыну орнына негізсіз ауыстыру ретінде қарастырды. Осы мәселелермен бөлісетін елдер 12А- бабын екіжақты салық келісімдеріне қоспауды қалауы мүмкін.

24. Сонымен қатар, техникалық қызметтер үшін төлемдерге қосымша салық салу құқығын алғысы келетін, бірақ 12А-баптың кең ауқымына алаңдайтын елдер белгілі бір "қосылған қызметтер үшін төлемдерге" салық салуға рұқсат беретін 12 - бапқа (Роялти) түзетулер енгізуге келісу мүмкіндігін қарастыруы мүмкін-мұндай тәсіл дамушы және дамушы елдер арасындағы бірқатар екіжақты салық келісімдерінде кездеседі. дамыған елдер. Мұндай тар тәсілдің саяси негіздемесі, төлем жасалатын мемлекеттің салық салуын ақтау үшін, тіпті осы Мемлекетте қызметтер көрсетілмеген жағдайларда да, қызмет ақысы 12-бапта анықталғандай роялти төленетін мүлікті пайдаланумен тікелей байланысты болуы керек. Осы баламалы тәсілдің тұжырымы 12-бапқа түсініктеменің 25 және 26-тармақтарында баяндалған.

25. Дегенмен, Сарапшылар комитеті мүшелерінің көпшілігі 24-тармақта айтылған балама дамушы елдер үшін 12А-бапқа қолайлы балама емес деген пікір айтты, өйткені шын мәнінде, Комитет мүшелерінің пікірінше, мүлікке тікелей байланысты қызметтерге техникалық қызмет көрсету төлемдеріне роялти әкелетін салық салуды шектеу үшін принципті негіз жоқ. Сонымен қатар, комитет мүшелерінің пікірінше, комитет мүшелерінің азшылығы қолдайтын балама көптеген түсініксіз терминдерді қамтиды, бұл ережені түсіндіру туралы жиі дауларға әкелуі мүмкін.

26. Оның орнына, 12А-баптың қолданылу аясына және 12А-баптың 3-тармағында "техникалық қызметтер үшін төлемақы" айқындалуына байланысты белгісіздікке алаңдайтын елдер 12а-баптың баламалы нұсқасын қарауы мүмкін, оған сәйкес 12А-бап Уағдаласушы мемлекетте көрсетілетін Қызметтер (техникалық және басқа да қызметтер) үшін, сондай-ақ Уағдаласушы мемлекетте көрсетілетін Қызметтер (техникалық және басқа да қызметтер) үшін 3(а), (b) және (с) тармақтарына сәйкес тікелей алынып тасталған төлемдерді қоспағанда, осы Мемлекеттен тыс тығыз байланысты тұлғалар көрсететін қызметтер үшін сыйақыға. Осы балама нормаға сәйкес, 12А-баптың 1, 2, 4 және 7-тармақтары өзгеріссіз қалады, тек осы тармақтардағы "техникалық қызметтер үшін сыйақы" термині "қызметтер үшін сыйақы" терминімен ауыстырылады. Алайда 3, 5 және 6-тармақтар келесі тармақтармен ауыстырылады:

3. Осы Бапта пайдаланылатын "қызметтер үшін сыйақы" термині, егер төлем жүргізілмесе, кез келген қызмет үшін төлем шотына кез келген төлемді білдіреді:

- (a) төлемді жүзеге асыратын тұлғаның қызметкеріне;
- (b) білім беру мекемесінде немесе білім беру мекемесінде сабақ беру үшін; немесе
- (c) жеке тұлғаның жеке пайдалануға арналған қызметтері үшін жеке тұлға.

5. Осы Баптың шеңберінде қызметтер үшін сыйақы Уағдаласушы мемлекетте жүргізіледі деп есептеледі, егер:

- (a) қызметтер осы мемлекетте көрсетіледі; немесе
- (b) төлеуші осы мемлекеттің резиденті болып табылады және төлеуші екінші Уағдаласушы мемлекетте немесе үшінші мемлекетте осы мемлекетте орналасқан тұрақты өкілдік арқылы кәсіпкерлік қызметпен айналысатын немесе екінші Уағдаласушы мемлекетте немесе үшінші мемлекетте орналасқан тұрақты база арқылы тәуелсіз дербес қызметтер көрсететін жағдайларды қоспағанда, сыйақы кәсіпорынға немесе онымен тығыз байланысты тұлғаға жүргізіледі, және мұндай сыйақы осы тұрақты өкілдік немесе тұрақты база арқылы жүзеге асырылады; немесе
- (c) төлеушінің осы Мемлекетте тұрақты өкілдігі немесе тұрақты базасы бар, оған байланысты қызметтер үшін алымдарды төлеу үшін негіз пайда болды және мұндай алымдар тұрақты өкілдік немесе тұрақты база есебінен жабылады және тығыз байланысты кәсіпорынға немесе тұлғаға төленеді.

6. Осы баптың шеңберінде, егер барлық тиісті фактілер мен мән-жайларға сүйене отырып, олардың біреуі екіншісін бақылайтын болса немесе екеуі де бір адамдардың немесе кәсіпорындардың бақылауында болса, адам кәсіпорынмен тығыз байланысты болады. Барлық жағдайларда, егер адам тікелей немесе жанама түрде басқа кәсіпорындағы бенефициарлық қатысу үлесінің 50 пайызынан астамын иеленсе (немесе компания жағдайында дауыстардың жиынтық санының және компания акцияларының құнының немесе компанияның бенефициарлық қатысу үлесінің 50 пайызынан астамын иеленсе) немесе басқа тұлға тікелей немесе жанама түрде 50 пайыздан астам иелік етсе,

кәсіпорынмен тығыз байланысты болып саналады осы тұлға мен кәсіпорындағы бенефициарлық қатысу үлесінің пайызымен (немесе компания жағдайында, дауыстардың жиынтық санының және компания акцияларының немесе компанияның бенефициарлық қатысу үлесінің құнының 50 пайызынан астамы). Осы Баптың мақсаттары үшін егер бұл жеке тұлға осы басқа жеке тұлғамен қандас туыстық, неке немесе бала асырап алумен байланысты болса, жеке тұлға басқа жеке тұлғаға қатысты тығыз байланысты тұлға болып табылады.

27. Осы баламаға сәйкес, егер қызметтер үшін сыйақы бірінші мемлекетте алынса, мемлекет осы мемлекеттің резиденті немесе осы мемлекетте тұрақты өкілдігі немесе тұрақты базасы бар резидент емес басқа Уағдаласушы мемлекеттің резидентіне төлейтін қызметтер үшін төлемақыға барынша келісілген мөлшерлеме бойынша 12А-баптың 2-тармағына сәйкес салық салуға құқылы болады. Қызметтер үшін сыйақы мемлекетте 5 тармаққа сәйкес өндірілген болып есептеледі, егер:

1. қызметтер осы мемлекетте көрсетілсе немесе
2. қызметтерді осы мемлекеттен тыс жерде төлеушімен тығыз байланысты тұлға ұсынады.

Осылайша, балама ереже тиісті қызметтердің 12А-баптың 3-тармағындағы " техникалық қызмет ақысы" анықтамасына жататындығы туралы кез келген дауларды жояды, өйткені ол 3(а) - (с) - тармақтарында алынып тасталған төлемдерді қоспағанда, барлық қызмет ақыларына қолданылады. Баламалы Ережеге сәйкес Уағдаласушы мемлекеттің бірінші мемлекеттен тыс жерде көрсетілген қызметтер үшін төлеушімен тығыз байланыста тұрмайтын екінші Уағдаласушы Мемлекеттің резидент - қызмет көрсетушілеріне төленетін қызметтер үшін төлемақыға салық салуға құқығы жоқ. Керісінше, 12А-бапқа сәйкес, екінші Уағдаласушы мемлекеттің резиденттері болып табылатын төлеушімен тығыз байланыста тұрмайтын қызмет көрсетушілерге төленетін техникалық қызметтер үшін төлемдер бірінші мемлекеттен тыс жерде көрсетілген қызметтер үшін бірінші мемлекетте салық салынатын болады. Алайда, баламалы Ережеге сәйкес, егер бұл қызметтерді төлеушімен тығыз байланысты адамдар көрсетсе, Уағдаласушы мемлекет осы мемлекеттен тыс жерде көрсетілген қызметтер үшін төлемақыға салық салуға құқылы болады. Көптеген жағдайларда төлеушімен тығыз байланысты адамдар көрсететін мұндай қызметтер елдің салық базасын бұзудың ең ауыр қаупін білдіреді.

28. Баламалы Ережеге сәйкес, 6-тармақта адамның кәсіпорынмен тығыз байланысты екендігін, ал жеке тұлғаның басқа жеке тұлғамен тығыз байланысты екендігін анықтауға арналған ережелер бар. Бір-бірімен тығыз байланысты тұлға ұғымын 9-баптың мақсаттары үшін қолданылатын "қауымдастырылған кәсіпорын" ұғымынан ажырату керек; бұл екі ұғым белгілі бір дәрежеде қиылысқанымен, олар баламалы деп саналмайды.

29. Барлық тиісті фактілер мен жағдайларға сүйене отырып, егер олардың біреуі екіншісін бақылайтын болса немесе екеуі де бір адамдардың немесе бизнестің бақылауында болса, адам кәсіпорынмен тығыз байланысты деген қорытынды жасауға болады. Бұл жалпы ереже, мысалы, жеке тұлға немесе кәсіпорын кәсіпорындағы бенефициарлық үлестің 50 пайызынан астамына тікелей немесе жанама иелік етсе, сол адамға өз құқықтарына ұқсас құқықтарды жүзеге асыруға мүмкіндік беретін арнайы келісімге байланысты кәсіпорынды бақылайтын жағдайларға жатады. Көпше түрі қолданылатын көптеген жағдайлар сияқты, 6-тармақтың бірінші сөйлемінің соңындағы "сол адамдарға немесе кәсіпорындарға" сілтеме осындай бір ғана адам немесе кәсіпорын болған жағдайларды қамтиды.

30. 6-тармақтың екінші сөйлемі кәсіпорынмен тығыз байланысты тұлға" ұғымы белгілі бір жағдайларда автоматты түрде қанағаттандырылатындығын көздейді. Егер олардың біреуі екіншісіндегі бенефициарлық үлестің 50 пайызынан астамын тікелей немесе жанама иеленсе немесе үшінші тұлға сол адамда да, кәсіпорында да бенефициарлық үлестің 50 пайызынан астамын тікелей немесе жанама иеленсе, тұлға кәсіпорынмен тығыз байланысты болып саналады. Компания жағдайында-егер адам дауыстардың жиынтық санының 50 пайызынан астамын және компания акцияларының немесе компанияның бенефициарлық үлестерінің құнын тікелей немесе жанама түрде иеленсе, бұл шарт орындалады.

31. 6-тармақтың соңғы сөйлемінде адамдар туыстық, неке немесе бала асырап алу жағдайында тығыз байланысты екендігі айтылған. Бұл ереже жеке тұлға кәсіпкерлік қызметпен айналыспайтын басқа жеке тұлға көрсететін қызметтерге (жеке тұлғаның жеке пайдалануына арналған қызметтерден басқа) ақы төлейтін жағдайлар үшін қажет. Осы мақсатта "қандастық", "Неке" және "бала асырап алу" терминдері 3-баптың 2-тармағына сәйкес шартты қолданатын елдің ішкі заңнамасына сәйкес өз мағынасын алады.

32. 12А-бап Уағдаласушы мемлекетке техникалық қызметтер үшін жалпы негізге салық салуға мүмкіндік береді. Көптеген дамушы елдердің әкімшілік әлеуеті шектеулі және резиденттер алатын қызметтерден түсетін табысқа салық салудың қарапайым, сенімді және тиімді әдісін қажет етеді. Елдің резиденттері немесе елде тұрақты өкілдігі немесе тұрақты базасы бар резиденттер төлейтін төлемдердің жалпы сомасынан алынатын көзден алынатын салық өзін резиденттерге салықты өндіріп алудың тиімді әдісі ретінде көрсетті. Мұндай салық салу әдісі басқа штаттағы қызмет көрсететін кәсіпорындарға сәйкестікті жеңілдетуі мүмкін, өйткені олар өздерінің таза кірістерін есептеудің немесе салық декларацияларын тапсырудың қажеті жоқ.

33. 12А-бап техникалық қызметтер үшін төлемге салық салу үшін шарт ретінде Уағдаласушы мемлекетте тұрақты өкілдік, тұрақты база немесе ең аз қатысу кезеңі сияқты қандай да бір шекті шарттарды талап етпейді. Осыған байланысты 12А-бап 7-бап пен 14-баптан айтарлықтай ерекшеленеді. Алайда, техникалық қызметтер

жағдайында қызмет көрсетудің заманауи әдістері резидент клиенттерге басқа елдегі клиенттер үшін айтарлықтай қызметтерді орындауға мүмкіндік береді, бұл елде іс жүзінде жоқ. Комитет мүшелерінің көпшілігінің пікірінше, елден оның қатысуы шамалы немесе толық болмаған кезде табыс алу мүмкіндігі, сондай-ақ базаның бұлыңғырлануы және техникалық қызмет көрсету кезінде пайданың қайта бөлінуі туралы алаңдаушылық елдің салық салуы үшін шарт ретінде қандай да бір шекті талаптың техникалық қызметтер үшін салық төлемі жоқтығын ақтайды.

34. Егер техникалық қызметтер үшін сыйақы 12А-бапта да, 7-бапта да қаралса, 7-баптың 6-тармағында 12А-баптың ережелері басым күшке ие болады деп көзделеді. Алайда, егер техникалық қызметтер үшін төлемақының меншік иесі-бенефициары техникалық қызметтер үшін сыйақы пайда болатын Уағдаласушы Мемлекетте тұрақты өкілдік ету арқылы кәсіпкерлік қызметті жүзеге асыратын болса және бұл қызметтер іс жүзінде 7-баптың 1-тармағының (с) тармақшасында аталған тұрақты өкілдікпен немесе кәсіпкерлік қызметпен байланысты болса, 12А-баптың бұл басымдығы қолданылмайды. Бұл жағдайда 12 А-баптың 4-тармағында 7-баптың ережелері 12А-баптың орнына қолданылады деп көзделген.

35. Сол сияқты, егер техникалық қызметтер үшін сыйақы 12А-бапта да, 14-бапта да қаралса, 12А-баптың 2-тармағы 12А-баптың 14-баптың қолданылуына қарамастан қолданылатынын тікелей көрсетеді. Алайда, егер техникалық қызметтер үшін төлемақының бенефициарлық ұстаушысы осы мемлекетте орналасқан тұрақты база арқылы техникалық қызметтер үшін сыйақы алатын Уағдаласушы мемлекетте тәуелсіз дербес қызметтер көрсетсе және техникалық қызметтер тұрақты базамен тиімді байланысты болса, 12А-баптың 14-баптың алдындағы басымдығы қолданылмайды. Бұл жағдайда 12А-баптың 4-тармағында 12А-баптың орнына 14-баптың ережелері қолданылады деп көзделген.

36. 12А-бап тиісінше еңбек қызметінен, зейнетақылардан және мемлекеттік қызметтерден түсетін табыстарға қатысты 15, 18 және 19-баптармен қиылыспайды, өйткені 12а-баптың 3-тармағындағы "техникалық қызметтер үшін төлемақы" анықтамасы қызметкерлерге зейнетақы төлемд Мәселен, осы елден тыс жерде жүзеге асырылатын Жұмыспен қамту қызметтері үшін елдің резидент-жұмыс берушісінен қызметкер алған төлемдерге, егер бұл төлемдер техникалық қызметтер үшін төлем болса да, осы елде 12А-баптың 2-тармағына сәйкес салық салынбайды.

37. 12А-баптың 2-тармағы 8-баптың (халықаралық кеме қатынасы және әуе көлігі), 16-баптың (директорлар мен жоғары лауазымды тұлғалардың еңбекақысы) және 17-баптың (әртістер мен спортшылар) ережелеріне бағынатындықтан, 12А-бап осы баптардың ережелері қолданылатын техникалық қызметтер үшін төлемдерге қолданылмайды. Жалпы алғанда, 8, 17 немесе 18-баптарға сәйкес мемлекеттің салық салу құқығы шектеусіз, ал 12А-баптың 2-тармағына сәйкес салық салу құқығы осы Ережеде көрсетілген техникалық қызметтер үшін жалпы алымдардың максималды



пайызымен шектеледі. 12А-баптың 2-тармағы мен 8, 17 және 18-баптардың арасындағы өзара байланыс бұдан әрі 2-тармаққа түсініктемеде қаралады.

## **В. 12А-баптың тармақтарына түсініктемелер**

### *3. 1-тармақ*

38. Осы тармақ бір Уағдаласушы мемлекетте жүзеге асырылатын және екінші Уағдаласушы мемлекеттің резидентіне төленетін техникалық қызметтер үшін сыйақыға екінші Уағдаласушы мемлекетте салық салынуы мүмкін екенін белгілейді. Дегенмен, ол мұндай төлемдерге тек резиденттік мемлекетте салық салынатынын қарастырмайды.

39. Көп жағдайда техникалық қызмет көрсетуші осы қызметтер үшін ақы алады. Егер техникалық қызметтер үшін ақы алатын адам осы қызметтерді көрсететін тұлға болып табылмаса, мұндай төлемге қатысты тиісті салық төлеуші кім болып табылатыны туралы мәселе ішкі заңнамаға сәйкес шешіледі. Егер техникалық қызметтер үшін сыйақы қызмет көрсететін тұлға болып табылмайтын тұлғаға төленсе, алушы екінші Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылса, 12 А-бап төлемге қолданылады.

40. "Техникалық қызметтер үшін сыйақы" ұғымының анықтамасы 3-тармақта берілген және басқару, техникалық немесе консультациялық қызметтер үшін кез келген "төлемді" білдіреді. "Төлем" ұғымы 10 және 11-баптарда осыған байланысты "төленген" терминінің мағынасына сәйкес келетін кең мағынаға ие. 10-бапқа түсініктеменің 3-тармағында (ЭБДҰ Үлгі конвенцияның 10-бабына түсініктеменің 7-тармағы келтірілген) және 11-бапқа түсініктеменің 6-тармағында (ЭБДҰ Үлгі конвенцияның 11-бабына түсініктеменің 5-тармағы келтірілген) көрсетілгендей, төлем ұғымы шартта көзделген тәртіппен немесе белгіленген тәртіппен көрсетілетін қызметтерді берушінің қарамағына қаражат беру міндеттемесінің орындалуын білдіреді.

41. 12 А-бап тек бір Уағдаласушы мемлекетте туындайтын және екінші Уағдаласушы мемлекеттің резидентіне төленетін техникалық қызметтер үшін төлемге қатысты. Осылайша, ол үшінші мемлекетте пайда болатын техникалық қызмет ақысына қолданылмайды. 5-тармақта және 6-тармақта техникалық қызметтер үшін сыйақы Уағдаласушы мемлекетте қашан пайда болды деп есептелетіні және тиісінше Уағдаласушы мемлекетте пайда болған болып есептелмейтіні көрсетілген. Алайда, үшінші мемлекеттің резидент компаниясы төлейтін дивидендтерге немесе үшінші Мемлекетте туындайтын пайыздарға қолданылмайтын 10 және 11-баптардан айырмашылығы, 12А-бап Уағдаласушы мемлекеттің немесе үшінші Мемлекеттің резиденті төлейтін техникалық қызметтер үшін төлемге қолданылады, оны резиденттің басқа мемлекетте тұрақты өкілдігі немесе тұрақты базасы Уағдаласушы мемлекетке жабады.

### *2-тармақ*

42. Осы тармақта техникалық қызметтер үшін төлемдер туындайтын Уағдаласушы мемлекет өзінің ішкі заңнамасының ережелеріне сәйкес осы төлемдерге салық салуы

мүмкін деген қағида баяндалған. Алайда, егер осы төлемдердің меншік иесі-бенефициары екінші Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылса, техникалық қызметтер үшін төлемдер туындайтын мемлекет алатын салық сомасы төлемдердің жалпы сомасынан екіжақты келіссөздер барысында белгіленетін ең жоғары пайыздан аспауға тиіс.

43. Егер оны 23-баппен (қосарланған салық салуды жою әдістері) жиынтығында қарайтын болсақ, онда 2-тармақ техникалық қызметтер үшін төлемдер пайда болатын елдің өзінің ішкі заңнамасына сәйкес осы төлемдерге салық салуға басым құқығын (егер төлемнің меншік иесі-бенефициары екінші Уағдаласушы Мемлекеттің резиденті болып табылса, салықтың ең жоғары ставкасын шектеуді ескере отырып) белгілейді. Тиісінше, сыйақы алушы резиденті болып табылатын мемлекет мұндай сыйақыларға қосарланған салық салудың алдын алуға міндетті. 23А немесе 23 В-бапқа сәйкес, болу елі 12А-бапқа сәйкес басқа Уағдаласушы мемлекет осыған салған кез келген салыққа қатысты техникалық қызметтер үшін сыйақыға қатысты техникалық қызметтер үшін төленетін төлемді салықтан босату немесе болу еліне төленуге жататын салыққа қарсы есептеме беру арқылы қосарланған салық салудан босатуды ұсынуға міндетті. Осыған байланысты, егер мемлекет 23 А-бапқа сәйкес салықты есепке алу әдісін қолданса, оның 10, 11, 12 немесе 12А-баптарға сәйкес салық салынатын табыс баптарына қатысты 23А-баптың (2) - тармағына сәйкес есепке алу әдісін қолдануға құқығы бар.

44. Техникалық қызметтер үшін төленетін салықтың ең жоғары мөлшерлемесін ұсынбау туралы шешім сәйкесінше дивидендтерге, пайыздар мен роялтиге қатысты Біріккен Ұлттар Ұйымының үлгілік Конвенциясының 10, 11 және 12-баптарына сәйкес келеді. Бұл шешімді қазіргі халықаралық тәжірибе негіздей алады. Дамыған және дамушы елдер арасындағы екіжақты салық келісімдерінде қабылданған техникалық қызмет салығын ұстау мөлшерлемелері айтарлықтай өзгереді. Осылайша, техникалық қызметтерге ақы төлеуге салынатын салықтың ең жоғары ставкасы Уағдаласушы мемлекеттердің екіжақты келіссөздері барысында белгіленуге тиіс.

45. Техникалық қызметтерге салынатын салықтың нақты деңгейі бірнеше факторларды ескеруі керек, соның ішінде:

— мемлекет белгілеген ұсталатын салықтың жоғары ставкасы резидент емес қызметтерді жеткізушілердің мемлекет ішіндегі клиенттерге салық төлеу бойынша шығыстарды жүктеуіне әкелуі мүмкін, бұл мемлекет өз кірістерін резидент емес қызметтерді жеткізушілер емес, өз резиденттері есебінен көбейтеді дегенді білдіреді.

— мемлекет белгілеген ұсталатын салықтың жоғары ставкасы резидент емес қызметтерді жеткізушілердің мемлекет ішіндегі клиенттерге салық төлеу шығындарын көтеруіне әкелуі мүмкін, яғни мемлекет өз кірістерін резидент емес қызметтерді жеткізушілер емес, өз резиденттері есебінен көбейтеді.

— - кейбір резидент емес провайдерлердің техникалық қызмет көрсетудің жоғары шығындарына ұшырау мүмкіндігі, осылайша ұсталатын жалпы алым

салығының жоғары ставкасы қызметтерден алынған таза табыс салығының шамадан тыс тиімді ставкасына әкелуі мүмкін.

— 12-бапқа сәйкес роялтиге де, 12А-бапқа сәйкес техникалық қызметтер үшін сыйақыға да бірдей ұсталатын салық мөлшерлемесін қолданудың әлеуетті пайдасы. 6-мысалды, 97 және 98-тармақтарды қараңыз.

— ұсталатын салық мөлшерлемесінің төмендеуі салық салатын ел үшін табыс пен валюталық салдарға әкелетіні, және

- техникалық қызметтер үшін төлемдердің салыстырмалы ағындары (мысалы, дамушы елдерден дамыған елдерге).

46. 2-тармақ 14-баптың ережелеріне қарамастан қолданылады. 14-бапқа сәйкес, бір Уағдаласушы Мемлекеттің резиденті болып табылатын тұлғаның кәсіптік немесе басқа да тәуелсіз дербес қызметтер көрсетуден түсетін табысына, егер қызметтер екінші Уағдаласушы Мемлекетте осы тұлғаға тұрақты түрде қолжетімді болатын тұрақты база арқылы ұсынылса немесе екінші Уағдаласушы Мемлекеттің резиденті болып табылатын адам осы тұлғада болған жағдайда ғана екінші Уағдаласушы мемлекет салық салуға жатады. бұл мемлекет кез келген он екі ай ішінде 183 күн немесе одан да көп, тиісті қаржы кезеңінде басталады немесе аяқталады.

47. 4-тармаққа сәйкес, егер бір Уағдаласушы Мемлекеттің резиденті резидентке тұрақты түрде қолжетімді тұрақты база арқылы екінші Уағдаласушы мемлекетте тәуелсіз дербес қызметтерді (техникалық қызметтер болып табылатын) ұсынса және 12А-баптың 3-тармағына сәйкес техникалық қызметтер үшін ақы алса, 14-бап осы төлемдерге 12А-бапқа сәйкес басым тәртіппен қолданылады. Алайда, егер бір Уағдаласушы мемлекеттің резиденті екінші Уағдаласушы мемлекетте көрсетілетін тәуелсіз дербес қызметтерді (техникалық қызметтер болып табылатын) ұсынса, бұл ретте қызметтер басқа мемлекетте тұрақты база арқылы ұсынылмаса, бұл қызметтер үшін төлемақыларға 12 А-баптың (2) - тармағына сәйкес басқа мемлекет салық салуға тиіс).

48. 2-тармақ 7-баптың 6-тармағына байланысты 7-бапқа басым тәртіппен қолданылады. Осылайша, 7-бапқа сәйкес кәсіпорынның пайдасына салық салу шарттары 2-тармақта көзделген техникалық қызметтер үшін сыйақыларға қолданылмайды. Техникалық қызметтер үшін төлемдерге Уағдаласушы Мемлекет 2-тармаққа сәйкес, егер осы мемлекетте қызмет көрсететін кәсіпорынның осы Мемлекетте тұрақты өкілдігі бар-жоғына, тұрақты өкілдік арқылы ұсынылатындарға ұқсас қызметтер көрсететініне немесе осы Мемлекетте техникалық қызметтер көрсететініне қарамастан, осы Мемлекетте төлемдер алынса салық салады. Алайда, 4-тармаққа сәйкес, егер бір Уағдаласушы мемлекеттің кәсіпорны екінші Уағдаласушы мемлекетте тұрақты өкілдік ету арқылы техникалық қызметтер көрсетсе және 3-

тармақтың мағынасы бойынша осы техникалық қызметтер үшін ақы алса, 7-бап 12А-баптың 2-тармағымен салыстырғанда басым тәртіппен осы төлемдерге қолданылатын болады.

49. 2-тармақты қолдану 8-баптың ережелеріне тікелей байланысты. 8-бапқа сәйкес халықаралық теңіз тасымалдары, әуе тасымалдары немесе ішкі су жолдары арқылы тасымалдаулар үшін кейбір төлемдер 3-тармақта қамтылған "техникалық қызметтер үшін ақы" анықтамасына түсуі мүмкін. Бұл 8-бапқа түсініктеменің 11-тармағында талқыланғандай, теңіз және әуе кемелерін тікелей пайдаланумен тығыз байланысты қосалқы қызмет түрлеріне қатысты орын алуы мүмкін. Осыған байланысты кез келген белгісіздікті жою үшін 2-тармақта 12А-бап пен 8-бап бірдей қызметтерге қолданылатын кез келген жағдайда 8-баптың ережелері басым күшке ие болатыны көзделген. Осылайша, 8-баптың ережелеріне сәйкес халықаралық тасымалдарда теңіз немесе әуе кемелерін пайдалану немесе ішкі су жолдарында кемелерді пайдалану нәтижесінде туындайтын техникалық қызметтер үшін кез келген төлемдерге тек осы бапқа сәйкес салық салынады.

50. Сол сияқты, 2-тармаққа жоғары басқару буынының директорлары мен лауазымды адамдарына ақы төлеуге қатысты 16-баптың ережелері қолданылады. Осылайша, 16-бапқа сәйкес, жоғары буын директорларының сыйақысына немесе басшы қызметкерлерінің сыйақысына резиденті роялти немесе сыйақы төлейтін компания болып табылатын Уағдаласушы Мемлекетте салық салынатын болса, 12А-бапты роялтиге немесе сыйақыға қолдануға болмайды, өйткені 2-тармақ 16-баптың ережелеріне тікелей жатады. 16-бапқа сәйкес Уағдаласушы Мемлекеттің салық құқықтары шектеусіз болып табылады, ал 12А-бапқа сәйкес салық құқықтары 2-тармақта келісілген ең жоғары салық мөлшерлемесімен шектеледі. Алайда, егер төлемдер 16-баптың шеңберінен тыс болса (мысалы, төлемдер жеке тұлғаның директор немесе тәуелсіз мердігер сияқты компанияның жоғары лауазымды тұлғасынан басқа қызметке қатысты жасалатындықтан), басқа мемлекет 2-тармаққа сәйкес төлемдерге салық салуға құқылы.

51. Сол сияқты, 2-тармақ ойын-сауық немесе спорттық іс-шараларға қатысты 17-баптың ережелеріне тікелей бағынады. Мұндай іс-шаралардың 3-тармақта келтірілген "техникалық қызмет ақысы" анықтамасына енуі екіталай болса да, бұл тұрғыда айқындықты қамтамасыз ету маңызды. Осылайша, егер 2-тармақтың және 17-баптың ережелерінің қайталануы орын алса, 17-баптың 12А-бапқа қарағанда басым күші болады. Алайда, егер бір Уағдаласушы мемлекетте тұратын әртіс немесе спортшы екінші Уағдаласушы мемлекетте тұратын адамнан техникалық қызметтерге ақы алса және бұл төлемдер 17-баптың шеңберінен шығып кетсе (мысалы, әртіс немесе спортшы ретінде дербес қызметке қатысты ақы төленсе де, қызмет әлі де елден тыс жерде жүзеге асырылды, төлеуші резиденті болып табылады), бірінші Уағдаласушы мемлекет 2-тармаққа сәйкес төлемдерге салық салуға құқылы.

52. 2-тармаққа "резидентке төленеді" деген сөздердің мағынасын түсіндіруге қатысты меншік иесі-бенефициарға қойылатын талап енгізілді, олар тиісті баптың 1-тармағында пайдаланылады. Онда Уағдаласушы мемлекет техникалық қызметтер үшін төлемдерге салық салу құқығынан бас тартуға міндетті емес екендігі түсіндіріледі, өйткені бұл төлемдер бірінші мемлекет келісім жасаған басқа мемлекеттің резидентіне тікелей төленген.

53. "Меншік иесі-бенефициар" термині 1-тармақта "резидентке төленді" деген сөздерді қолдану кезінде туындайтын ықтимал қиындықтарды жою үшін 2-тармаққа енгізілгендіктен, оны белгілі бір елдің ішкі заңнамасына сәйкес болуы мүмкін кез келген техникалық мағынада емес, осы тұрғыда түсіндіру керек деп есептеледі. Осылайша, "меншік иесі-бенефициар" термині тар техникалық мағынада қолданылмайды (мысалы, көптеген жалпы құқық елдерінің сенімгерлік заңнамасында бар мағынада<sup>40</sup>), керісінше, оны қолдану контекстінде, атап айтқанда "резидентке төленеді" ұғымына қатысты және қосарланған салық салуды болдырмау және салық төлеуден жалтарудың алдын алуды қоса алғанда, Конвенцияның мақсаттары міндеттер мен міндеттерді ескере отырып түсіну керек.

---

<sup>40</sup>Мысалы, егер дискрециялық трасттың сенімгерлері белгілі бір мерзім ішінде алынған техникалық қызметтер үшін комиссияларды төлемесе, өз қызметінде жұмыс істейтін бұл сенімгерлер (немесе егер ол жеке салық төлеуші ретінде танылса, сенім) 12а-бап мақсатында осындай комиссиялардың меншік иелері-бенефициарлары болуы мүмкін, тіпті олар меншік иелері болмаса да-тиісті заңға сәйкес бенефициарлар.

54. Табыс бабына қатысты жеңілдікті немесе босатуды мемлекет екінші Уағдаласушы мемлекеттің резидентіне тұрғылықты мемлекеттің осы табысқа бір мезгілде салық салуы нәтижесінде туындайтын қосарланған салық салуды толық немесе ішінара болдырмау үшін береді. Агент немесе номиналды ұстаушы ретінде әрекет ететін Уағдаласушы мемлекеттің резидентіне табыс төленетін жағдайларда, бастапқы мемлекет үшін Конвенцияның міндеттері мен мақсатына сәйкес келмейтін болады, тек екінші Уағдаласушы мемлекеттің резиденті ретінде кірісті тікелей алушының мәртебесі себебінен салық жеңілдігін беру немесе салықтан босату. Тікелей табыс алушы резидент ретінде біліктілікке ие, бірақ осы мәртебеге байланысты әлеуетті қосарланған салық салынбайды, өйткені алушы тұрақты тұратын мемлекетте салық салу мақсатында табыс иесі ретінде қарастырылмайды.

Егер Уағдаласушы Мемлекеттің резиденті агенттіктен немесе номиналды өкілден басқа тәсілдердің көмегімен тиісті кірістен нақты пайда алатын басқа тұлға үшін делдал ретінде әрекет ететін жағдайларда мемлекет жеңілдіктер немесе салық төлеуден босату ұсынса, Конвенцияның міндеттері мен мақсатына бірдей сәйкес келмес еді. Осы себептерге байланысты ЭЫДҰ бюджеттік-салық мәселелері жөніндегі комитетінің "

Қосарланған салық салуды болдырмау және делдал компанияларды пайдалану туралы конвенция"<sup>41</sup> атты есебінде делдалдық компания, әдетте, меншік иесі-бенефициар ретінде қарастырыла алмайды деген қорытынды жасалады. Ол ресми меншік иесі болғанымен, іс жүзінде оны тиісті кіріске қатысты сенімді тұлға немесе мүдделі тараптардың атынан әрекет ететін басқарушы ететін шектеулі өкілеттіктерге ие.

55. Осы әртүрлі мысалдарда (агент, номиналды меншік иесі, сенімді тұлға немесе басқарушы ретінде әрекет ететін делдал компания) техникалық қызмет ақысын тікелей алушы "меншік иесі-бенефициар" болып табылмайды, өйткені алушының төлемді пайдалану құқығы басқа адам алған төлемдерді беру туралы шарттық немесе заңды міндеттемемен шектеледі. Мұндай міндеттеме әдетте тиісті заңды құжаттардан туындайды, бірақ сонымен бірге алушының төлемдерді басқа тұлғаға беру туралы шарттық немесе заңды міндеттемемен байланысты болмай, төлемдерді пайдалану және пайдалану құқығына ие еместігін көрсететін фактілер мен жағдайлар негізінде белгіленуі мүмкін. Міндеттемелердің бұл түрі тікелей алушының төлем алуына тәуелді емес шарттық немесе заңды міндеттемелерді қамтымайды, мысалы, төлем алуға тәуелді емес және тікелей алушының борышкер немесе қаржылық операциялардың тарабы ретінде міндеттемесі. Техникалық қызмет ақысын алушы осы төлемдерді басқа тұлғаға беру туралы шарттық немесе заңды міндеттемемен шектелмей пайдалануға және пайдалануға құқылы болған жағдайда, алушы төлемдердің "нақты иесі" болып табылады.

56. Техникалық қызмет ақысын алушының осы төлемдердің нақты иесі болып саналуы 2-тармақта көзделген салық салуды шектеу автоматты түрде ұсынылуы керек дегенді білдірмейді. Мұндай салық салуды шектеу осы Ережені теріс пайдаланған жағдайларда қолданылмауға тиіс. 1-баптың түсініктемесіндегі "Конвенцияны дұрыс пайдаланбау" бөлімінде түсіндірілгендей, делдал компаниялардың құрылымдарымен және кеңірек айтқанда, келісімшарттарды сатып алуға байланысты жағдайлармен байланысты мәселелерді шешудің көптеген жолдары бар. Бұған ішкі заңдар мен халықаралық шарттардағы теріс қылықтарға қарсы күрес туралы нақты ережелер, ішкі заңдар мен салық келісімдеріндегі теріс қылықтарға қарсы күрес туралы жалпы ережелер, сот доктриналары, мысалы, мазмұнның формадан немесе экономикалық мазмұннан басым болуына негізделген тәсілдер және салық келісімдерінің ережелерін түсіндіру кіреді. "Меншік иесі-бенефициар" ұғымы салық төлеуден жалтарудың кейбір түрлеріне қатысты (яғни. техникалық қызмет ақысын басқа біреуге беруге міндетті алушының араласуымен байланысты), келісімшарттар жасасудың басқа жағдайларына әсер етпейді, сондықтан мұндай жағдайларды қарастыруда басқа тәсілдерді қолдануды қандай да бір жолмен шектейтін ретінде қарастырылмауы керек.

---

41

Үлгі Салық конвенцияның толық нұсқасының II томының R(6) -1 бетінде көшірілді.

57. "Меншік иесі-бенефициар" терминінің мағынасына қатысты жоғарыда келтірілген түсініктемелерден осы баптың контекстінде осы терминге берілген мағына анық болады, кәсіпорындарды немесе активтерді түпкілікті бақылауды жүзеге асыратын адамдарды (әдетте жеке тұлғаларды) анықтауға қатысты басқа құжаттар<sup>42</sup> контекстінде осы терминге берілген басқа мағынадан ажырату керек. "Меншік иесі-бенефициар" терминінің бұл өзге мағынасын Конвенция контекстінде қолдануға болмайды. Шынында да, жеке тұлғаларға (яғни жеке тұлғаларға) қатысты бұл мағына компания дивидендтердің нақты иесі болып табылатын жағдайды білдіретін 10-баптың 2(а) тармақшасының нақты тұжырымына сәйкес келмейді. 10, 11, 12 және 12А баптарының контекстінде "меншік иесі-бенефициар" термині базалық активке, мүлікке немесе құқыққа иелік етудегі қиындықтарды емес, дивидендтерге, пайыздарға, роялтиге және техникалық қызмет көрсету ақысына қатысты "төленеді" сөздерін пайдаланудан туындайтын қиындықтарды жоюға арналған. бұл сомалар төленеді. Осы себепті, осы баптардың контекстінде "заңды тұлғаны немесе ұйымды түпкілікті тиімді бақылауды" жүзеге асыратын жеке тұлғаларға қатысты жасалған мағынаны қарастыру орынсыз болар еді<sup>43</sup>.

58. Осы бапта белгіленген басқа да шарттар сақталған кезде мемлекетте салық салуды шектеу агент немесе екінші Уағдаласушы Мемлекетте немесе үшінші мемлекетте тұрған номиналды тұлға сияқты делдал бенефициар мен төлеуші арасында болған, бірақ меншік иесі-бенефициар екінші Уағдаласушы Мемлекеттің резиденті болып табылған кезде қолданылады. 2001 және 2017 жылдары осы тармақты нақтылау үшін Біріккен Ұлттар Ұйымының үлгі конвенцияның мәтініне түзетулер енгізілді (1995 және 2014 жылдары ЭЫДҰ Үлгі конвенцияға енгізілген түзетулерден кейін).

---

<sup>42</sup>38, мысалы, "ақшаны жылыстатуға қарсы күрестің қаржылық шараларын әзірлеу тобы" (бұдан әрі-ФАТФ), "ақшаны жылыстатуға және терроризмді қаржыландыруға және олардың таралуына қарсы күрес жөніндегі халықаралық стандарттар" —ФАТФ (ЭЫДҰ-ФАТФ, Париж, 2012 ж.) ұсынымдары, онда жылыстатуға қарсы күрес жөніндегі халықаралық стандарт егжей-тегжейлі баяндалады иеленуші-бенефициардың мынадай анықтамасы қамтылады (109-бетте): "клиентке түпкілікті билік ететін немесе оны бақылайтын жеке тұлға (тұлғалар) және/немесе оның атынан қаражат аудару жүзеге асырылатын тұлға. Бұған заңды тұлғаға немесе ұйымға түпкілікті тиімді бақылауды жүзеге асыратын тұлғалар да кіреді". Сол сияқты, ЭЫДҰ-ның Корпоративтік басқару жөніндегі Басқарушы тобының 2001 жылғы "корпоративтік перде артында: корпоративтік құрылымдарды заңсыз мақсаттарда пайдалану" есебінде (ЭЫДҰ, Париж, 2001) бенефициарлық иелік келесідей анықталады (14-бетте): бұл есепте "бенефициарлық иелік" соңғы бенефициарға қатысты. жеке тұлғаның меншігі немесе қызығушылығы. Кейбір жағдайларда бенефициар иесін анықтау үшін жеке тұлға болып

табылатын шынайы иесі табылғанға дейін әртүрлі делдалдық ұйымдарды және/немесе жеке тұлғаларды тексеру қажет болуы мүмкін. Корпорацияларға келетін болсақ, меншік құқығы акционерлерге немесе мүшелерге тиесілі. Серіктестіктерде қатысу үлестерін ортақ серіктестер мен жауапкершілігі шектеулі серіктестер иеленеді. Сенімдер мен қорларда бенефициарлық иелік бенефициарларға жатады, олар да қамтуы мүмкін құрылтайшының құқықтарын ұстаушы (сенімгер) немесе құрылтайшы.

<sup>43</sup>Алдыңғысында келтірілген ақшаны жылыстатуға қарсы қаржылық шараларды әзірлеу тобының анықтамасын қараңыз.

### *3-тармақ*

59. Бұл тармақта техникалық қызметтер үшін ақы алынатын Мемлекетте салық салу режимі туралы ештеңе айтылмаған. Осылайша, бұл мемлекетке өз заңдарын еркін қолдануға және, атап айтқанда, салықты көзден шегеру арқылы немесе жеке есептеу арқылы алуға мүмкіндік береді. Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенцияның басқа ережелеріндегідей, осы бапта рәсімдік мәселелер қаралмайды. Әрбір мемлекет ішкі заңнамада көзделген рәсімді қолдана алады.

60. Осы тармақта 12А-баптың мақсаттары үшін "техникалық қызметтер үшін сыйақы" өрнегінің мәні нақтыланады, 3-тармақта қамтылған "техникалық қызметтер үшін сыйақы" анықтамасы толық болып табылады. "Техникалық қызметтер үшін сыйақы" 3-тармақта сипатталған төлемдермен шектеледі; қызметтер үшін басқа төлемдер бұл анықтамаға енгізілмеген және 12а-бапта қарастырылмаған. төмендегі 87-103-тармақтардағы мысалдарды қараңыз.

61. 12 А - бабы барлық қызмет төлемдеріне емес, тек техникалық қызмет ақысына қолданылады. 3-тармақта "техникалық қызметтер үшін сыйақы" басқару, техникалық немесе консультациялық қызметтер үшін төлем ретінде айқындалады. "Басқару", "техникалық" және "кеңес беру" терминдерінің стандартты мағыналарын ескере отырып, техникалық қызмет ақысын анықтаудың негізгі тұжырымдамасы-бұл қызметтер провайдердің клиенттің атынан арнайы білімді, дағдыларды немесе тәжірибені қолдануын немесе клиентке білім, дағдылар немесе тәжірибені беруді қоспағанда, беруді қамтуы керек 12-баптың 3-тармағындағы "роялти" ұйғарымына жататын ақпарат. Мұндай арнайы білімді, дағдыларды немесе тәжірибені қолдануды көздемейтін қарапайым сипаттағы қызметтер 12А-баптың қолданысына жатпайды.

62. Басқару терминінің стандартты мағынасы коммерциялық кәсіпорынның немесе ұйымның қызметін бақылау немесе басқару үшін білімді, дағдыларды немесе тәжірибені қолдануды білдіреді. Осылайша, егер бүкіл кәсіпорынды немесе оның едәуір бөлігін басқару шарт бойынша кәсіпорынның директорлары, лауазымды адамдары немесе қызметкерлері болып табылмайтын тұлғаларға берілсе, онда кәсіпорын осы басқару қызметтері үшін төлейтін төлемдер 3-тармақтың мәні бойынша техникалық қызметтер үшін төлем болып табылады. Сол сияқты, кәсіпорынды (немесе



кәсіпорын бизнесін) басқаруға байланысты кеңестер үшін кеңесшіге төленетін төлемдер техникалық қызметтер үшін төлем болып табылады.

63. "Техникалық" терминінің стандартты мағынасы белгілі бір өнерге, ғылымға, кәсіпке немесе кәсіп түріне қатысты арнайы білімді, дағдыларды немесе тәжірибені қолдануды білдіреді. Сондықтан заң, бухгалтерлік есеп, сәулет, медицина, инженерлік және стоматология сияқты реттелетін кәсіптердің өкілдері ұсынатын қызметтер үшін алынған төлем 3-тармақты анықтау бойынша техникалық қызметтер үшін төлем болып табылады. Осылайша, егер жеке тұлға Уағдаласушы Мемлекеттің резидентінен 14-баптың 2-тармағында аталған кәсіптік қызметтер үшін төлемдерді алса, бұл төлемдер техникалық қызметтер үшін төлем болып табылады. Егер төлемдер осы Уағдаласушы Мемлекетте туындайтын болса, өйткені оларды осы Мемлекеттің резиденті жүргізеді немесе осы Мемлекеттегі тұрақты өкілдікпен немесе тұрақты базамен жабады, онда мұндай төлемдер осы Мемлекеттегі тұрақты база арқылы осы Мемлекетте қызметтер көрсетілмегеніне қарамастан, 2-тармаққа сәйкес осы Мемлекетте салық салуға жатады.

64. Техникалық қызметтер 14-бапта, 2-параграфта аталған кәсіби қызметтермен шектелмейді. Басқа мамандар, мысалы, фармацевтер және басқа кәсіптердің өкілдері, мысалы, ғалымдар, оқытушылар және т.б. орындайтын қызметтер, егер бұл қызметтер Арнайы білім, Дағдылар мен тәжірибе ұсынумен байланысты болса, техникалық қызметтер бола алады.

65. "Кеңес беру" терминінің стандартты мағынасы мамандандырылған сипаттағы кеңестер мен қызметтерді ұсынуды білдіреді. Мамандар әдетте консалтингтік қызметтердің жалпы мағынасына сәйкес келетін кеңестер немесе қызметтерді ұсынады, дегенмен 63 және 64-тармақтарда айтылғандай, олар басқару немесе техникалық қызметтер де болуы мүмкін.

66. "Басқару", "техникалық" және "кеңес беру" ұғымдары нақты мағынаға ие емес және бір-біріне сәйкес келуі мүмкін. Мысалы, техникалық сипаттағы қызметтер консультациялық сипаттағы қызметтер болуы мүмкін, ал басқару қызметтері консультациялық сипаттағы қызметтер ретінде де қарастырылуы мүмкін.

67. "Техникалық қызметтер үшін төлемақы" ұйғарымы Уағдаласушы Мемлекеттің ішкі заңнамасына сілтеме жасауды көздемейді. Ішкі заңнамаға сілтеменің болмауы ақталады, өйткені:

(a) анықтама тұтастай алғанда осындай қызметтерге салық салатын елдердің ішкі заңнамасына сәйкес техникалық қызметтер ретінде қарастырылатын қызметтердің көпшілігін қамтиды;

(b) мұндай сілтеме үлкен белгісіздік элементін енгізеді;

(c) техникалық қызметтер үшін сыйақыларға салық салуға қатысты елдің ішкі заңнамасындағы болашақ өзгерістер Конвенцияға басқаша әсер етуі мүмкін; және

(e) Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциянда мүмкіндігінше ішкі заңнамаға сілтемелерден аулақ болу керек.

"Техникалық қызметтер үшін төлемақы" анықтамасы, егер онда қолданылатын терминдердің, әсіресе "басқару", "техникалық" және "консалтинг" терминдерінің мағынасы 3-баптың 2-тармағына сәйкес шартты қолданатын елдің ішкі заңнамасына сәйкес анықталса, қайшылықты болар еді.

68. 3(a) тармақшада тікелей көрсетілуге сәйкес, 12 А-баптың мақсаттарында техникалық қызметтер үшін сыйақы төлеушінің қызметкеріне жалақы, жалақы немесе басқа сыйақы төлеуді қамтымайды. Егер мұндай төлемдерді бір Уағдаласушы Мемлекеттің резидент - жұмыс берушісі екінші Уағдаласушы Мемлекеттің резидент - жұмыскеріне жүргізсе, олар Конвенцияның 15-бабының немесе 19-бабының (Мемлекеттік қызмет) қолданысына жатады. Сонымен қатар, зейнетақылар бұрынғы еңбек қызметіне байланысты есептелетіндіктен, , тіпті егер еңбек қызметі жұмыс берушіге техникалық қызмет көрсетумен байланысты болса да олар (зейнетақы және әлеуметтік қамсыздандыру төлемдері) 12А-баптан алынып тасталады және 18-баппен реттеледі.

69. 3-тармаққа сәйкес техникалық қызметтер үшін төлемді айқындау оқу орнында оқытқаны немесе оқу орны тарапынан оқытқаны үшін төлемді қамтымайды. Осылайша, егер бір Уағдаласушы Мемлекетте құрылған оқу орны басқа Уағдаласушы мемлекеттің жеке тұлғасы немесе резидент - кәсіпорны ұсынатын техникалық қызметтер үшін төлем болып есептелетін оқытушылық қызметтерге ақы төлесе, онда оқу орны осы оқытушылық қызметтер үшін төлеген төлемдер тармақшаға сәйкес "техникалық қызметтер үшін төлемақы" анықтамасынан алып тасталады 3 (b). Сонымен қатар, егер бір Уағдаласушы Мемлекетте құрылған оқу орны екінші Уағдаласушы Мемлекеттің резиденті болып табылатын кәсіпорыннан осы оқу орны кәсіпорынның кейбір қызметкерлеріне көрсететін оқытушылық қызметтері үшін төлемдер алса, онда оқу орны осы оқытушылық қызметтері үшін алған төлемдер (олар басқаша жағдайда төлем болып саналатын шамада техникалық қызметтер үшін), 3(b) тармақшасында арнайы алып тастауға байланысты 16-баптың қолданысына жататын техникалық қызметтер үшін төлем болмайды. 3(b) тармақшаның мақсаттары үшін "білім беру мекемесі" терминінің анықтамасы жоқ. Демек, Конвенцияның 3-бабының 2-тармағына сәйкес бұл термин конвенцияны қолданатын мемлекеттің заңнамасы бойынша маңызды болады. Терминнің мағынасы Жалпы университеттерді, колледждерді және басқаларын қамтиды орта мектептер. "Оқу орны" термині өте кең немесе ерекше мағынаға ие елдер бұл терминнің мағынасын өз шарттарында нақтылағысы келуі мүмкін.

70. Кейбір елдер 3(b) тармақшасындағы ерекшелік тым кең және белгісіз және теріс пайдалану нысанасына айналуы мүмкін деп алаңдауы мүмкін. Бұл елдер 3(b) тармақшадағы ерекшелікті толығымен алып тастауды немесе оны оқу орны ұсынатын дәреже беру бағдарламасы шеңберінде ұсынылатын оқыту қызметтерімен шектеуді қалауы мүмкін. Мұндай елдер мұны 3(b) тармақшасына "дәреже бағдарламасының

бөлігі ретінде" немесе ұқсас сөздерді қосу арқылы жасай алады. Бұл жағдайда білім беру мекемесі дәреже беру бағдарламасының бөлігі болып табылмайтын басқарушылық, техникалық немесе консультациялық сипаттағы оқытушылық қызметтер үшін алатын төлем 3-параграфтың мағынасы бойынша техникалық қызметтер үшін төлем болып табылады.

71. 3(с) тармақшаға сәйкес "техникалық қызметтер үшін төлем" анықтамасы жеке тұлғалардың жеке пайдалануға арналған қызметтер үшін төлемдерін қамтымайды. Мұндай төлемдер, әдетте, салық салу мақсатында осы тұлғалардың шегеріміне жатпайды, сондықтан мұндай төлемдер техникалық қызметтер үшін төлемдер пайда болатын мемлекеттің салық базасын бұзбайды. Сонымен қатар, ішкі заңнамаға сәйкес жеке тұлғалардың мұндай төлемдеріне салық салу міндеттемелерін орындау қиын болады және резидент .стер қашықтан ұсынатын техникалық қызметтерді пайдаланатын жеке тұлғалар үшін заңнаманы сақтауда елеулі проблемалар тудыруы мүмкін.

3-тармақтағы "техникалық қызметтер үшін төлемақыны" айқындау халықаралық теңіз тасымалдарынан, ішкі су жолдарынан және халықаралық әуе тасымалдарынан түсетін кірістерді, ойын-сауық және спорттық қызметтен түсетін кірістерді, сондай-ақ зейнетақылар мен әлеуметтік қамсыздандыру жөніндегі төлемдерді алып тастамайды. Алайда, мұндай табысқа (егер ол "техникалық қызмет ақысы" анықтамасына жатса да) 2-тармаққа сәйкес мемлекет салық салмайды, егер оған 8-бапқа сәйкес салық салынатын болса (халықаралық кеме қатынасы және әуе көлігі), 17 (Әртістер мен спортшылар) немесе 18 (зейнетақы және әлеуметтік қамсыздандыру төлемдері) нақты жағдайға байланысты, өйткені 2-тармақ 8, 17 және 18-баптардың ережелеріне тікелей бағынады.

72. 3-тармақтағы "техникалық қызметтер үшін төлемақыны" айқындау халықаралық теңіз тасымалдарынан, ішкі су жолдарынан және халықаралық әуе тасымалдарынан түсетін кірістерді, ойын-сауық және спорттық қызметтен түсетін кірістерді, сондай-ақ зейнетақылар мен әлеуметтік қамсыздандыру жөніндегі төлемдерді алып тастамайды. Алайда, мұндай табысқа (егер ол "техникалық қызмет ақысы" анықтамасына жатса да) 2-тармаққа сәйкес мемлекет салық салмайды, егер оған 8-бапқа сәйкес салық салынатын болса (халықаралық кеме қатынасы және әуе көлігі), 17 (Әртістер мен спортшылар) немесе 18 (Зейнетақы және әлеуметтік қамсыздандыру төлемдері) нақты жағдайға байланысты, өйткені 2-тармақ 8, 17 және 18-баптардың ережелеріне тікелей бағынады.

73. Шығындарды өтеу жәрдемақыдан ерекшеленеді, өйткені адам нақты шығындар үшін есеп беруі керек және тек осы нақты шығындар өтелуі мүмкін. Мәселе мынада: техникалық қызмет көрсетуге байланысты келтірілген нақты шығыстарды өтеу үшін алынған төлемдер "техникалық қызметтер үшін төлем" анықтамасына енгізілуі керек пе.

74. Біріншіден, адамға техникалық қызмет көрсетуге байланысты шығындар өтелуі мүмкін, бірақ бұл қызметтер үшін сыйақы төленбеуі мүмкін. Мысалы, бір Уағдаласушы мемлекетте тұратын адам конференцияда сөйлеуге немесе екінші Уағдаласушы Мемлекетте кеңеске қатысуға шақырылуы мүмкін және оның жол шығындары өтелуі мүмкін, бірақ ешқандай сыйақы алынбайды. Мұндай жағдайларда салықты өтеу үшін көзден қолдануды негіздеу қиын болып көрінеді. Алайда, егер өтем "техникалық қызметтер үшін төлемақы" ұйғарымынан алынып тасталмаса, 2-тармақ төлем пайда болған мемлекетке Шартта көрсетілген мөлшерлеме бойынша көзден өтемақыға салық салуға мүмкіндік береді.

75. Екіншіден, резидент емес қызмет көрсетушіге сыйақы төленуі және қызмет көрсету кезінде шеккен барлық шығыстар бөлек өтелуі мүмкін. Мұндай жағдайларда, егер шығыстарды өтеу техникалық қызметтер үшін төлемнің анықтамасынан алынып тасталса, төлем пайда болатын Мемлекет алатын салық төлем сомасымен шектеледі. Мұндай жағдайларда сыйақы бейрезиденттің техникалық қызмет көрсетуден түскен барлық таза пайдасын білдіреді. Алайда, 2-тармаққа сәйкес алынатын салықтың максималды шегі төлемдердің жалпы сомасына негізделген және 12А-бапта көрсетілген көзден алынатын салық ставкасы сыйақы бейрезиденттердің жалпы кірісі деген болжамға негізделген болуы мүмкін. Нәтижесінде, егер шығыстарды өтеу техникалық қызметтер үшін төлемақыны айқындаудан алып тасталса, Уағдаласушы Мемлекеттер келіскен дереккөз мемлекетіндегі салық ставкасы тым төмен болуы мүмкін. Сонымен қатар, техникалық қызмет ақысын анықтаудан ақшаны қайтаруды алып тастау теріс пайдалануға әкелуі мүмкін. Мысалы, бастапқы ел ұстайтын салықты азайту үшін резидент емес қызмет көрсетушілер іс жүзінде төлем болып табылатын өтемақы ретінде белгіленген төлемдерді ала алады немесе әдетте өтелмейтін шығындардың орнын толтыра алады. Мұндай теріс пайдаланудың алдын алу салық органдары үшін айтарлықтай әкімшілік ауыртпалық тудырады.

76. Үшіншіден, қызмет көрсетуші-резидент емеске қызмет көрсету кезінде шеккен шығыстарды өтемеуі мүмкін. Бұл жағдайда резидент емес қызмет провайдері алған төлем сомасы қызмет провайдерінің таза пайдасынан көп болады. 2-тармақтағы көзден алынатын салықтың ең жоғары ставкасы резидент емес шығындардың бір бөлігі өтеледі деген болжаммен келісілуі мүмкін. Осы болжамға сүйене отырып, салықты таза пайдаға жақындату үшін көзден алынатын салықтың максималды ставкасы бұдан жоғары деңгейде белгіленуі мүмкін. Осылайша, егер шығыстарды өтеу "техникалық қызметтер үшін төлем" анықтамасынан алынып тасталса, онда шартта белгіленген мөлшерлеме шығыстарды өтемейтін қызмет көрсететін бейрезидент үшін тым жоғары болуы мүмкін.

77. 77 және 78-тармақтарда қаралған мәселелер 80-тармақта келтірілген мысалда суреттелген, бұл техникалық қызметтер үшін кірістің жалпы сомасы негізінде көзден алынатын салықтың әсері ішінара көзден шығыстарды өтеу үшін төлемдерге салық

салынатындығына және қызмет көрсетушілер өз шығындарын қаншалықты өтейтініне байланысты екенін көрсетеді.

78. Мысал: А елінің резиденті болып табылатын Х-компанияларға корпоративтік басқарудың озық тәжірибесі бойынша кеңес беретін басқару мәселелері жөніндегі кеңесші. Х в елінің резиденті болып табылатын В Со жария компаниясымен 60 күн ішінде күніне 5 000 мөлшерінде ақы үшін және қызмет көрсетуге байланысты шеккен ақылға қонымды шығыстарды өтеу үшін қызметтер көрсетуге шарт жасасады. Х ӘК-ден 300 000 бірлік және 250 000 бірлік мөлшерінде шығындарды өтеу ретінде төлем алады. Осылайша, бұл жағдайда Со көрсеткен қызметтерден Х таза пайдасы 300 000 бірлікті құрайды. А және Б елдері БҰҰ Үлгі конвенцияның 12А-бабына ұқсас Ережемен салық келісімін жасасты делік, бұл салықты техникалық қызметтер үшін төлем көзінен 5 пайыз ең жоғары мөлшерлеменен ұстап қалуға мүмкіндік береді. Осы деректерді ескере отырып, Егер Х шығындарын өтеу төлемі техникалық қызметтер үшін төлем болып саналмайды деп есептелсе, онда В елі Х алған сыйақының 15000 бірлігіне салық салуға құқылы болады, бұл Х таза пайдасына 5 пайыздық салықтың салыстырмалы түрде төмен мөлшерлемесін білдіреді. Әйтпесе, егер Х шығыстарын өтеуге төлем 12а-бапқа сәйкес көзден салық салуға жатады деп есептесек, Б елі 27 500 бірлік мөлшерінде салық есептеуге құқылы болады, бұл х таза пайдасының 9 пайызынан астамы мөлшеріндегі салық ставкасын білдіреді. Егер Х оның шығындары үшін ешқандай өтемақы алмаса, Б елінің салығы 15000 бірлікті құрайды, бұл техникалық қызметтер үшін сыйақы ретінде 12А-бапқа сәйкес шығыстарды өтеу үшін төлемдерге көзден салық салынғанына қарамастан, Х таза кірісіне 30 пайыздық салық мөлшерлемесіне сәйкес келеді.

79. Резидент емес қызмет көрсетушілер өз шығындарын орташа есеппен қанша төлейтінін болжау өте қиын. Нәтижесінде кейбір жағдайларда шығындарды өтеуге қатысты кез келген бірыңғай ереже дұрыс жұмыс істемейді. Бір жағынан, егер шығыстарды өтеу "техникалық қызметтер үшін төлем" анықтамасынан алынып тасталса, шартта келісілген мөлшерлеме, егер бейрезиденттердің көп бөлігі немесе барлық шығыстары өтелсе, тым төмен, ал егер шығыстардың бір бөлігі өтелмесе, тым жоғары болуы мүмкін. Сонымен қатар, салық төлеушілер өтемақы үшін қызмет ақысының бір бөлігін беруге тырысуы мүмкін және салық органдарына мұндай теріс қылықтарды анықтау қиынға соғады. Екінші жағынан, егер шығыстарды өтеу алынып тасталмаса, шартта келісілген мөлшерлеме бейрезиденттің шығыстары өтелген жағдайларда тым жоғары және олар өтелмеген жағдайларда тым төмен болуы мүмкін.

80. Алдыңғы тармақтарда сипатталған қиындықтардың нәтижесінде 12А-баптың 3-тармағындағы "техникалық қызмет ақысы" анықтамасында шығындарды өтеу туралы кез келген ескертуді алып тастау туралы шешім қабылданды. дегенмен, елдерге бұл мәселені ішкі заңнамада шешу және 12А-баптың 2-тармағына сәйкес ең жоғары салық мөлшерлемесін белгілеу кезінде ескеру ұсынылады.

81. 3-тармақта "техникалық қызметтер үшін сыйақы" деген тіркестің анықтамасы берілгенімен, онда "қызметтер" терминінің анықтамасы жоқ. Сол сияқты, Біріккен Ұлттар Ұйымының әртүрлі қызмет түрлеріне арналған Үлгі конвенцияның басқа баптарында "қызметтер" терминінің анықтамасы жоқ. Кәсіптік және басқа да тәуелсіз дербес қызметтер қаралатын 14-бапта да, Уағдаласушы мемлекеттің үкіметіне көрсетілетін қызметтер қаралатын 19-бапта да "қызметтер" терминінің анықтамасы жоқ. Сол сияқты, қызметтер саудасының бас келісімінде "қызметтер" терминінің анықтамасы жоқ.

82. "Техникалық қызметтер үшін сыйақы" сөзіндегі "қызметтер" терминінің 12А-баптың контекстінде анықтамасы болмаса да, "қызметтер" термині стандартты қолдануға сәйкес кең мағынаға ие және әдетте бір адамның ақылы түрде басқа адамның мүддесі үшін жүзеге асыратын қызметін қамтитынын түсіну керек. Мұндай қызмет әртүрлі тәсілдермен жүзеге асырылуы мүмкін және мұндай қызметтерді ұсыну тәсілі мұндай қызметтер 3-тармақтағы "техникалық қызметтер үшін ақы" анықтамасына жататын дәрежеде 12А-баптың мақсаттарында олардың сипатын өзгертпейді.

83. Конвенцияның 12-бабы немесе басқа бабы ("техникалық қызмет ақысы" болған жағдайда 12А-бап) қолданылатынын анықтау үшін техникалық қызмет ақысы мен роялтиді қоса алғанда, қызмет ақысы арасындағы айырмашылықты анықтау қажет. Қызмет ақысы мен роялти арасындағы айырмашылық жалпы түсінікті. 12 – баптың 3-тармағына сәйкес, роялти-бұл меншіктің белгілі бір түрлерін немесе өнеркәсіптік, коммерциялық немесе ғылыми тәжірибеге қатысты ақпаратты ("ноу-хау" деп аталады) пайдалану немесе пайдалану құқығы үшін төлемдер. Керісінше, қызмет көрсету мүлікті пайдалану құқығын немесе пайдалану құқығын беруді қамтымайды. Алайда, іс жүзінде роялти мен қызмет ақысын, соның ішінде техникалық төлемдерді, әсіресе аралас келісімшарттар деп аталатындарды ажырату қиынға соғады. Қызметтер үшін ақы мен роялти арасындағы айырмашылыққа қатысты нұсқаулар ЭЫДҰ Үлгі конвенцияның 12-бабына түсініктеменің 11.2-11.6-тармақтарын жаңғыртатын Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенцияның 12-бабына түсініктеменің 12-тармағында қамтылады. Төмендегі 100-103 тармақтарды қараңыз.

84. Келесі мысалдар 3 - тармақта "техникалық қызмет ақысы" анықтамасының қолданылуын көрсетеді.

85. 1-мысал: Х-Р мемлекетінің тұрғыны және кардиохирург. Тәжірибелер негізінен Р мемлекетінде жүзеге асырылады, дегенмен Х кейде жүрекке операция жасау үшін басқа елдерге барады. Р мемлекеті мен С мемлекеті арасындағы Салық келісімі Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенцияның 12А-бабына ұқсас ережені қамтиды. S мемлекетінің резиденті пациент Х пайдасына Төлеген төлемдер S мемлекетінде туындайтын техникалық қызметтер үшін төлем болып саналса да, олар 3-

тармақтың (с) тармақшасымен бұл анықтамадан тікелей алынып тасталады. Нәтижесінде, бұл төлемдерге s мемлекетінде 12А-баптың 2-тармағына сәйкес салық салынбайды.

86. 1-мысалдағы нәтиже, егер X S мемлекетіне барса және S мемлекетінде хирургиялық қызмет көрсетсе, егер X s мемлекетінде үнемі қол жетімді тұрақты база арқылы қызмет көрсетпесе және бұл жағдайда 14-бап қолданылса, бірдей болар еді.

87. 85. 2-мысал: X-R мемлекетінің тұрғыны және кардиохирург. X практикасы негізінен R мемлекетінде жүзеге асырылады, дегенмен кейде x жүрекке операция жасау үшін басқа елдерге барады. X s мемлекетінде тұратын медициналық қызметтер корпорациясымен шарт жасасады, ол бойынша X медициналық корпорация жіберген пациенттерге жүрек операцияларын жүргізуге міндеттенеді. X медициналық корпорацияның қызметкері емес. Операциялар S мемлекетінде де, R мемлекетінде де жүзеге асырылады. Мемлекет R мен мемлекет s арасындағы салық келісімі Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясының 12 А-бабына ұқсас ережені қамтиды. 12А - баптың 3-тармағына сәйкес, s мемлекетінің резиденті болып табылатын медициналық корпорацияның X пайдасына төлемдері s мемлекетінде, R мемлекетінде немесе үшінші мемлекетте операция қай жерде жүргізілетініне қарамастан S мемлекетінде туындайтын техникалық қызметтер үшін төлем ретінде қаралатын болады. Нәтижесінде бұл төлемдерге 2-тармаққа сәйкес s мемлекетінде салық салынады. Егер x медициналық корпорацияның қызметкері болса, X төлемдері 3(А) тармақшамен " техникалық қызметтер үшін төлемақы" ұйғарымынан шығарылатын еді.

88. 3-мысал: "R" компаниясы R мемлекетінің резиденті болып табылады, "R" компаниясының қызметі әртүрлі мәліметтер базасын жинау, ұйымдастыру және жүргізу болып табылады. "R" компаниясы осы дерекқорларға қол жеткізуді өз клиенттеріне сатады. "R" компаниясының клиенттерінің бірі – "S" компаниясы, "S" мемлекетінің резиденті. "R" мемлекеті мен "S" мемлекеті Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенцияның 12А-бабына ұқсас ережені қамтитын салық келісімін жасады. "R" компаниясы "S" компаниясынан оның Деректер базасына қол жеткізгені үшін алатын төлемдер 3-тармақтың ережелеріне сәйкес техникалық қызметтер үшін төлем болып табылмайды. "R компаниясы" мәліметтер базасын құру кезінде өзінің білімін, дағдылары мен тәжірибесін пайдаланғанымен, "R компаниясы" "S компаниясына" ұсынатын қызметтер - мәліметтер базасына қол жетімділік – "R компаниясы" білімін, дағдылары мен тәжірибесін "S компаниясы" пайдасына қолдануды көздемейтін қарапайым қызметтер. Тиісінше, 12а-бап төлемдерге қолданылмайды.

89. Алайда, егер "S" компаниясы "R" компаниясымен шарт жасаса, оған сәйкес " R" компаниясы "S" компаниясы ұсынған немесе "R" компаниясы жинаған ақпарат негізінде "S" компаниясының пайдалануына бейімделген мамандандырылған деректер базасын құрды, "R" компаниясының "S" компаниясының төлемдері 3-тармаққа сәйкес " техникалық қызметтер үшін төлем" болар еді. Бұл жағдайда "R" компаниясы өзінің

білімін, іскерлігі мен тәжірибесін "S" компаниясының мүддесіне қолданады. Нәтижесінде 2-тармаққа сәйкес S мемлекетінде төлемдерге салық салынады. Бұл ретте "R" компаниясы S мемлекетінде деректер базасын құру жөніндегі қызметтердің барлығын немесе қандай да бір бөлігін көрсеткен-көрсетпегені маңызды емес.

90. 4-мысал: R компаниясы, R мемлекетінің резиденті, R мемлекетінде де, S мемлекетінде де сақтандыру бизнесімен айналысады. R мемлекеті мен S мемлекетінде 5, 7 және 12А баптарын қоса алғанда, Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясына сәйкес келетін салық келісімі бар. 12А-бап қолданылмайды, өйткені "R" компаниясы алған сақтандыру төлемдерін 3-тармақтың мағынасы бойынша техникалық қызметтер үшін төлем ретінде қарастыруға болмайды. "R" компаниясы өз білімін, дағдылары мен тәжірибесін өз клиенттеріне сатылатын әртүрлі сақтандыру өнімдерін әзірлеу үшін пайдаланғанымен, "R" компаниясы өзінің білімін, дағдылары мен тәжірибесін әрбір жеке клиенттің мүддесіне тікелей қолданбайды.

91. 4-мысалда, егер "R" компаниясы S мемлекетіндегі кейбір клиенттер үшін ерекше тәуекелдерге қатысты жеке сақтандыру шарттарын жазса, "R" компаниясы алған сақтандыру сыйлықақылары 3-тармақтың мағынасы бойынша техникалық қызметтер үшін төлем ретінде қарастырылуы мүмкін. Алайда, "R" компаниясы 5-баптың 6-тармағына сәйкес S мемлекетінде сыйлықақылар жинайтын немесе S мемлекетінде тәуекелдерді тәуелсіз мәртебесі бар агент арқылы басқаша сақтандыратын шамада тұрақты өкілдігі бар болып есептеледі. Осылайша, 4-тармаққа сәйкес S мемлекетіндегі R компаниясының сақтандыру қызметінен алынған табысқа S мемлекетінде 7-бапқа сәйкес салық салынады және 12А-бап қолданылмайды.

5-мысал: "R" компаниясы-R мемлекетінің резидент қаржы институты, "R" компаниясы өз клиенттеріне депозиттерді қабылдау, несиелер, несиелік және дебеттік карталар беру, ақша қаражаттарын төлеу және аудару қызметтері, банктік жобалар, кепілдіктер, шетел валютасы, айналым құралдары, туынды құралдар, инвестициялық қызметтерді қоса алғанда, қаржылық қызметтердің кең спектрін ұсынады зерттеулер және кеңес беру қызметтері. "R" компаниясы өз қызметін негізінен R мемлекетінде жүргізеді, бірақ оның басқа мемлекеттерде, соның ішінде S мемлекетінде де клиенттері бар. R мемлекеті мен S мемлекеті БҰҰ-ның 12 А-бабын қоса алғанда, үлгі конвенциясына ұқсас салық келісімін жасады.

92. Қаржы мекемесі ұсынатын қызметтер үшін алынған төлемдер 3-тармақтың мағынасы бойынша техникалық қызметтер үшін төлем болып табыла ма деген мәселе нақты қызметтердің сипатына байланысты. Қаржы институттары ұсынатын көптеген қызметтер белгілі бір клиенттің атынан арнайы білімді, дағдыларды және тәжірибені қолдануды қамтымайды. Оның орнына қаржы институты өз білімін, дағдылары мен тәжірибесін өз клиенттеріне сыйақы ретінде үнемі ұсынылатын жалпы өнімдерді, қызметтерді немесе тәжірибелерді әзірлеу үшін пайдаланады. Бұл, мысалы, қолма-қол ақшаны төлеу және беру қызметтеріне, банктік шығындарға, валюта айырбастауға,



қарыздар мен несие карталарына қызмет көрсетуге және айналым құралдарына қатысты.

93. Алайда, егер қаржы институты өзінің білімін, дағдылары мен тәжірибесін осы клиенттің нақты жағдайларына байланысты белгілі бір клиентке зерттеу, талдау немесе кеңес беру үшін пайдаланса, онда қаржы институты осы қызметтер үшін алған төлемдер 3-тармақтың мағынасында техникалық қызметтер үшін төлем болуы мүмкін. Алайда, егер R компаниясы S мемлекетінде орналасқан тұрақты өкілдік арқылы қызмет көрсетсе, онда бұл қызметтер үшін алынған төлемге 4-тармақтың күшімен 12А-бапқа емес, 7-бапқа сәйкес s мемлекетінде салық салынады (қараңыз). 93-тармақ).

94. 6-мысал: S компаниясы, S мемлекетінің резидент кәсіпорны R компаниясымен, R мемлекетінің резидент кәсіпорнымен өнеркәсіптік затты өндіру үшін R компаниясына тиесілі патенттелген химиялық формуланы пайдалану құқығына шарт жасасады. Шарт сонымен қатар R компаниясын өзінің арнайы білімі мен тәжірибесін S компаниясына Шартта көрсетілген сипаттамаларға сәйкес өнеркәсіптік зат өндірісінде көмек көрсету үшін пайдалануға міндеттейді. Атап айтқанда, R компаниясы S компаниясына Шартта көрсетілген сипаттамаларға сәйкес өнеркәсіптік зат өндіруде көмек көрсету үшін өзінің арнайы білімі мен тәжірибесін ұсынады:

— өндірістік процедураларды қамтамасыз етіңіз және S компаниясына осы процедураларды орындауға көмектесіңіз және

— өндіріс процесінде қолданылатын қажетті материалдар, құралдар мен контейнерлер туралы ақпарат беріңіз.

R компаниясы сондай-ақ S компаниясы өнеркәсіптік затты s компаниясы есептейтін мөлшерде және сипаттамалармен өндіре алуы үшін барлық күш-жігерін жұмсауға міндеттенеді, S мемлекеті мен R мемлекеті Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі Конвенцияның ережелерімен, оның ішінде 12а-баппен бірдей салық келісімін жасады.

6-мысалда S компаниясына патенттелген формуланы пайдалану құқығы үшін R компаниясына төлемдер 12-баптың 3-тармағының мағынасы бойынша роялти болып табылады. Алайда, "S" компаниясының "R" компаниясы көрсеткен қызметтерге ақы төлеу роялти болып табылмайды, өйткені "R" компаниясы "S" компаниясына өзінің арнайы білімін, дағдыларын немесе тәжірибесін бермейді. 6-мысал жағдайында "R" компаниясы "S" компаниясының атынан өзінің арнайы білімін, дағдылары мен тәжірибесін пайдаланады және "S" компаниясының патенттелген химиялық формуланы пайдалану нәтижесіне кепілдік береді. Демек, R компаниясының S компаниясы қызметтер үшін төлеген төлемдері 3-тармақтың мағынасы бойынша техникалық қызмет ақысы болып табылады және S мемлекеті бұл төлемдерге 2-тармаққа сәйкес салық салуға құқылы.

95. Жоғарыдағы 4 және 5-тармақтарда айтылғандай, Біріккен Ұлттар Ұйымының үлгі конвенциясына сәйкес оның бұрынғы редакциясында 2017 жылға дейін белгілі бір төлемдер роялти немесе қызмет ақысы екенін анықтау қиын болды, бірақ маңызды

болды. Егер төлемдер роялти болса, онда олар пайда болған Уағдаласушы Мемлекетте 12-баптың 2-тармағындағы салық ставкасы бойынша шектеуді ескере отырып, 12-бапқа сәйкес салық салынды. Екінші жағынан, егер төлемдер қызметтер үшін төлемдер болса, оларға Уағдаласушы мемлекетте қызмет көрсетушінің осы Мемлекетте тұрақты өкілдігі немесе тұрақты базасы болған жағдайда ғана салық салынатын еді, ал төлемдер 7-бапқа немесе 14-бапқа сәйкес осы тұрақты өкілдікке немесе тұрақты базаға жататын еді. Осылайша, салық міндеттемелері төлемдердің роялти немесе қызмет ақысы ретінде біліктілігіне байланысты айтарлықтай өзгереді. Роялти немесе қызмет ақысы ретінде төлемдердің сипатын анықтау өнеркәсіптік, коммерциялық немесе ғылыми тәжірибе туралы ақпаратты пайдалануды немесе пайдалану құқығын беруді және Қызметтерді көрсетуді көздейтін аралас шарттарға қатысты әсіресе қиын болды.

100. 2017 жылы БҰҰ-ның Үлгі конвенциясына 12А-баптың қосылуы, егер 12-баптың 2-тармағында және 12А-баптың 2-тармағында салық ставкасы бойынша шектеулер бірдей болса, роялти мен техникалық қызметтер үшін төлемдер арасындағы айырмашылықтың маңыздылығын төмендетудің әлеуетті әсеріне әкелді. Егер бұл салық ставкалары бірдей болса, онда аралас келісімшарттар бойынша төлемдер технологияны беру үшін роялти немесе техникалық қызметтер үшін төлем болып саналатыны маңызды емес. Алайда, егер осы екі бапта максималды салық ставкалары әр түрлі болса, 12-бапқа сәйкес белгілі бір роялти төлеміне, 12А-бапқа сәйкес техникалық қызмет ақысына немесе төлемнің басқа түріне салық салынатындығын анықтау маңызды.

101. Келесі мысал технологияны беру ақысы (ноу-хау) мен техникалық қызмет ақысы арасындағы айырмашылықты көрсетеді. Мұндай айырмашылықты жасау кезінде ескерілуі керек ойлар мақалаға түсініктеменің 12-тармағында қарастырылады.

102. 7-мысал: S компаниясы, S елінің резиденті болып табылатын кәсіпорын R компаниясымен, R елінің резиденті болып табылатын кәсіпорынмен R компаниясы әзірлеген құпия формуланы немесе процесті пайдалану құқығын алу туралы шарт жасасады. Шартқа сәйкес R компаниясы S компаниясына қатаң шарттар шеңберінде ақпарат беруге және өзінің арнайы білімі мен тәжірибесін пайдалануға міндетті S компаниясының қызметкерлерін құпия формуланы немесе процесті қолдануға үйрету. R мемлекеті мен S мемлекеті Біріккен Ұлттар Ұйымының 12а және 12а баптарын қоса алғанда, үлгі Конвенциясының ережелерімен бірдей салық келісімін жасады.

103. 7-мысалда құпия формуланы немесе процесті пайдалану құқығы үшін R компаниясының s компаниясы жасаған төлемдер 12-баптың 3-тармағындағы "роялти" анықтамасының мағынасында "өнеркәсіптік, коммерциялық немесе ғылыми тәжірибеге қатысты ақпарат" үшін төлемдер болып табылады. Бұл ақпарат зияткерлік меншік туралы заңдармен патенттелмеген немесе басқаша қорғалмаған ноу-хау технологиясы болса да болады. Осылайша, оқу ақысы құпия формула немесе процесс төлемдерінен бөлек қарастырылғанына немесе келісімшартта оқытудың екі түрі үшін де бірыңғай

төлем қарастырылғанына қарамастан, оқу ақысы 12а бабы бойынша техникалық қызмет ақысы емес, 12-бап бойынша роялти болып саналады. Алайда, егер R компаниясы жүргізетін оқыту S компаниясына құпия формуланы немесе процесті беру үшін қажет болмаса және S компаниясы мұндай оқытуды басқа көздерден ала алса, оқыту технологияны беру болып саналмайды және қызметтер үшін төлемдер "техникалық қызмет ақысы" анықтамасына сәйкес келсе, 12А-баптың 3-тармағында техникалық қызмет ақысы болып саналады.

#### 4. 4-тармақ

104. Бұл тармақ 1 және 2-тармақтар, егер қызмет көрсететін адамның алымдар пайда болатын мемлекетте тұрақты өкілдігі немесе тұрақты базасы болса және алымдар іс жүзінде осы тұрақты өкілдікпен немесе тұрақты базамен байланысты болса техникалық қызметтер үшін алымдарға қолданылмайды. Осыған байланысты 4-тармақ 10-баптың 4-тармағына, 11-баптың 4-тармағына және 12-баптың 4-тармағына ұқсас. Осылайша, егер бір Уағдаласушы Мемлекеттің резиденті екінші Уағдаласушы Мемлекетте орналасқан тұрақты өкілдік немесе тұрақты база арқылы техникалық қызметтер көрсетсе, онда осы қызметтер үшін алынған алымдарға тұрақты өкілдік немесе тұрақты база орналасқан мемлекетте 7-бапқа немесе 14-бапқа сәйкес емес, 12А-баппен салық салынатын болады.

105. Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі Конвенцияның 7-бабында кәсіпкерлік пайда ретінде салық салынатын кірістер ауқымын кеңейтетін "шектеулі тарту күші" ережесі болғандықтан, 4-тармақ, егер техникалық қызметтер үшін төлем пайда болатын мемлекеттегі кәсіпкерлік қызметпен тиімді байланысты болса, тұрақты арқылы жүзеге асырылатын қызмет сияқты немесе ұқсас сипат 1 және 2-тармақтарды да қолдануға болмайды.

Бұл тармақта "анық байланысты" өрнегінің мағынасы анықталмаған. Нәтижесінде, техникалық қызмет ақысы тұрақты өкілдікке, тұрақты базаға немесе тұрақты өкілдік арқылы жүзеге асырылатынға ұқсас кәсіпкерлік қызметке байланысты ма деген мәселе әр жағдайда барлық тиісті фактілер мен жағдайлар негізінде шешілуі керек. Жалпы алғанда, техникалық қызметтер үшін сыйақы, егер техникалық қызметтер тұрақты өкілдікпен немесе тұрақты базамен тығыз байланысты болса немесе кәсіпкерлік қызмет Тұрақты өкілдік арқылы жүзеге асырылатынға ұқсас болса, тұрақты өкілдікпен немесе тұрақты базамен байланысты болып саналады. Бұл қызмет көрсетушіге төленетін төлем пайда болған Мемлекеттегі тұрақты өкілдікпен немесе тұрақты базамен қамтылған жағдайда орын алады.

106. 4-тармақ қолданылған жағдайда техникалық қызметтер үшін төлемақыға ол 7-бапқа сәйкес тұрақты өкілдікке жататын пайданың немесе 14-бапқа сәйкес тұрақты базаға жататын табыстың бөлігі ретінде туындайтын мемлекет салық салады. Осылайша, 4-тармақ техникалық қызметтер үшін төлемдер туындайтын мемлекетті оның 12А-баппен салынатын салық салу құқықтарының шектеулерінен босатады. 7-бап

4-тармақты қолдану нәтижесінде қолданылған жағдайларда, көптеген елдер тұрақты өкілдігі бар мемлекетке тұрақты өкілдікке жататын техникалық қызметтерден түскен таза пайдаға ғана салық салуға рұқсат етіледі деп санайды. 7-бап жалпы негізде тұрақты өкілдікке жататын кәсіпкерлік пайдаға салық салуға кедергі келтірмейді, алайда Уағдаласушы Мемлекет 24-баптың 3-тармағын (кемсітпеу туралы) бұза отырып, басқа Мемлекеттің резиденттеріне қатысты кемсітушілікке жол бермеуге тиіс. Сол сияқты, егер 14-бап қолданылса, көптеген елдер тұрақты базасы бар мемлекетке тек техникалық қызмет көрсетуден алынған таза табысқа салық салуға рұқсат етіледі деп санайды. Алайда мемлекеттерге бұл мәселелерді шарт бойынша келіссөздер барысында нақтылау пайдалы болуы мүмкін (14-бапқа түсініктеменің 9 және 10-тармақтарын қараңыз).

#### *5. 5 және 6-тармақтар*

5-тармақ 12А-баптың мақсатында техникалық қызметтер үшін алымдар пайда болатын мемлекет, егер техникалық қызметтер үшін алымдар тұрақты өкілдік немесе тұрақты база есебінен жабылса, төлем жүргізуші тұрақты өкілдігі немесе тұрақты базасы бар мемлекет резиденті болып табылатын мемлекет болып табылатын қағидатты белгілейді. Төлеуші резидент болып табылатын немесе тұрақты өкілдігі немесе тұрақты базасы бар Уағдаласушы мемлекетте көрсетілетін қызметтер міндетті емес. Адам Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табыла ма, жоқ па деген мәселе Конвенцияның 4-бабының ережелеріне сәйкес шешіледі.

107. Көрсетілетін техникалық қызметтер мен көрсетілетін қызметтер көрсетілетін төлеушінің тұрақты өкілдігі немесе тұрақты базасы арасында айқын экономикалық байланыс болған кезде техникалық қызметтер үшін төлем тұрақты өкілдік немесе тұрақты база орналасқан Мемлекетте туындайды деп есептеледі. Бұл нәтиже меншік иесі үшінші мемлекетте тұрса да, тұрақты өкілдіктің немесе тұрақты базаның иесінің резиденциясына қарамастан қолданылады.

108. Техникалық қызметтер мен тұрақты өкілдік немесе тұрақты база арасында экономикалық байланыс болмаған кезде техникалық қызметтер үшін төлемдер төлеуші резидент болып табылатын Уағдаласушы мемлекетте туындайды деп есептеледі. Егер техникалық қызметтер үшін сыйақы төлеуші Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылмаса, төлеушінің Уағдаласушы мемлекетте тұрақты өкілдігі немесе тұрақты базасы болған және техникалық қызметтер мен тұрақты өкілдік немесе тұрақты база арасында нақты экономикалық байланыс болған жағдайларды қоспағанда, 12А-бап техникалық қызметтер үшін төлемге қолданылмайды. Әйтпесе, техникалық қызмет ақысына қатысты іс жүзінде Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенцияның басқа ережелеріне қайшы келетін "тартылыс күші" принципі жұмыс істейтін еді.

109. 5-тармақ 6-тармақпен реттеледі, ол 5-тармақтағы дереккөз туралы ережеден алып тастауды көздейді. 6-тармаққа сәйкес, бір Уағдаласушы мемлекеттің резиденті жүргізетін техникалық қызметтер үшін төлем, Егер бұл тұрақты тұрғын (төлеуші)

кәсіпкерлік қызметпен екінші Уағдаласушы мемлекетте тұрақты өкілдік ету арқылы айналысса немесе екінші Уағдаласушы мемлекетте немесе үшінші мемлекетте тұрақты база арқылы тәуелсіз дербес қызметтер көрсетсе және техникалық қызметтер үшін бұл тұрақты өкілдік немесе тұрақты база төлемақы осы мемлекетте туындамайды. Нәтижесінде, мұндай жағдайларда төлеуші резидент болып табылатын Уағдаласушы Мемлекет 2-тармаққа сәйкес техникалық қызметтер үшін төлемдерге салық салуға құқылы емес.

110. "Жабылады" деген сөз техникалық қызметтер үшін төлемге қатысты бастапқы ережелерді белгілеуден тұратын 5 және 6-тармақтардың негізгі мақсаты тұрғысынан түсіндірілуі тиіс. Уағдаласушы мемлекет 2-тармаққа сәйкес техникалық қызметтер үшін төлемақы осы мемлекетте пайда болған жағдайда ғана салық салуға құқылы. 5-тармақтағы дереккөздің негізгі ережесінде егер төлеуші осы мемлекеттің резиденті болып табылса немесе төлеушінің Уағдаласушы мемлекетте тұрақты өкілдігі немесе тұрақты базасы болса және техникалық қызметтер үшін төлемақы осы тұрақты өкілдік немесе тұрақты база есебінен жабылса, техникалық қызметтер үшін төлемақы Уағдаласушы мемлекетте туындайтыны айтылады. Алайда, негізгі ереже төлеуші бір Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатын 6-тармақтағы алып тастау туралы ережемен шектеледі, бірақ техникалық қызметтер үшін төлем төлеушінің екінші Уағдаласушы мемлекетте алатын тұрақты өкілдігімен немесе тұрақты базасымен жабылады.

111. Егер техникалық қызметтер үшін төлем Тұрақты өкілдік арқылы кәсіпкерлік қызметті жүзеге асыру мақсатында немесе тұрақты база арқылы тәуелсіз дербес қызметтер көрсету мақсатында жүргізілсе, онда мұндай төлем әдетте 7-бапқа сәйкес тұрақты өкілдікке жататын пайданы немесе 14-бапқа сәйкес тұрақты базаға жататын табысты есептеу кезінде шегерімге құқық береді. Техникалық қызметтер үшін төлемдерді шегеру төлемдердің тұрақты өкілдік немесе тұрақты база орналасқан мемлекетпен тығыз экономикалық байланысы бар екенін анықтаудың объективті стандартын қамтамасыз етеді.

112. Төлеушінің Тұрақты өкілдіктің пайдасын немесе тұрақты базаның кірісін есептеу кезінде техникалық қызметтерге ақы төлеу сомасын азайтуды нақты мәлімдегені немесе мәлімдемемегені міндетті түрде сенімді емес, өйткені тиісті критерий осы қызметтерге қатысты кез келген шегерім тұрақты өкілдікке жататын пайданы немесе кірісті тұрақты базаға қатысты анықтау кезінде ескерілуі керек пе екенін анықтау болып табылады. Мәселен, мысалы, бұл критерий, егер Тұрақты өкілдік немесе тұрақты база салықтан босатылғандықтан немесе төлеуші өзінің шегерімін талап етпеу туралы шешім қабылдағаннан кейін ешқандай сома шегерілмеген болса да, орындалады. Техникалық қызмет ақысы тұрақты өкілдікке немесе тұрақты базаға жатпайтындығынан басқа қандай да бір себептермен техникалық қызмет ақысы шегерімге алынбаса, тексеру де қанағаттандырылады.

113. 5 және 6-тармақтарды қолдану келесі мысалдармен көрсетілуі мүмкін.

114. 8-мысал: R кәсіпорны Мемлекет резидентінің басшылығымен жұмыс істейді R. R кәсіпорны S компаниясына, мемлекет резидентіне S мемлекет пен S мемлекеті арасындағы Салық келісімі Біріккен Ұлттар Ұйымының үлгі конвенциясына ұқсас, оның ішінде 12 А-бабы техникалық қызмет көрсетеді. S компаниясы S мемлекетінде және R мемлекетінде (немесе үшінші мемлекетте) орналасқан тұрақты өкілдік бар мемлекет арқылы кәсіпкерлік қызметті жүзеге асырады. Алайда, кәсіпорын S компаниясына ұсынатын техникалық қызметтер R мемлекетінде (немесе үшінші мемлекетте) тұрақты өкілдік ету арқылы жүзеге асырылатын қызметке емес, S мемлекетінде жүзеге асырылатын S компаниясының қызметіне жатады.

115. 8-мысалда төлемдерді S мемлекетінің резиденті болып табылатын s компаниясы жүргізетіндіктен және S компаниясының R мемлекетіндегі Тұрақты Өкілдігі өтемейтіндіктен, техникалық қызметтер үшін төлем s мемлекетінде 5-тармаққа сәйкес жасалған болып есептеледі. Демек, S мемлекеті 2-тармаққа сәйкес техникалық қызмет ақысына салық салуға құқылы болады.

116. 9-мысал: 8-мысалдағыдай жағдайлар, тек техникалық қызмет ақысын R мемлекетіндегі S компаниясының тұрақты өкілдігі алады.

9-мысалда техникалық қызмет ақысы R мемлекетінде орналасқан S компаниясының тұрақты өкілдігімен жабылатындықтан, 6-тармақ қолданылады, оған сәйкес S мемлекетінде техникалық қызмет көрсету сыйақысы пайда болмайды, сондықтан 2-тармаққа сәйкес S мемлекетінде техникалық қызмет көрсету сыйақысына салық салынбайды, 12 А-баптың 1-тармағына сәйкес R мемлекетіне бірақ тек S мемлекетінде салық салынады.

117. 9-мысалда Конвенцияның 12А-бабы S мемлекетіне S мемлекетінің резиденті төлегеніне қарамастан, техникалық қызметтер үшін төлемге салық салу құқығынан бас тартады, мұндай нәтиже ақталады, өйткені сыйақы S мемлекетінің резиденті R мемлекетінде жүзеге асыратын кәсіпкерлік қызметке жатады. Техникалық қызметтер үшін төлем екінші Уағдаласушы мемлекетте орналасқан тұрақты өкілдікке жататын кәсіпорынның пайдасын есептеу кезінде немесе екінші Уағдаласушы мемлекетте орналасқан тұрақты база арқылы көрсетілетін тәуелсіз дербес қызметтерден түсетін табысты есептеу кезінде шегерілетін жағдайда, бұл төлемдердің осы екінші Уағдаласушы мемлекетте жүзеге асырылатын қызметпен S мемлекетіне қарағанда мемлекетте неғұрлым тығыз экономикалық байланысы болады.

118. 10-мысал: Кәсіпорын T Мемлекет резидентінің басшылығымен жұмыс істейді T. кәсіпорын T кәсіпкерлік қызметті S мемлекетінде орналасқан тұрақты өкілдік арқылы жүзеге асырады немесе S мемлекетінде орналасқан тұрақты өкілдік арқылы тәуелсіз жеке қызметтерді ұсынады немесе S мемлекетінде орналасқан тұрақты база арқылы тәуелсіз жеке қызметтерді ұсынады. T кәсіпорны R компаниясына, R мемлекетінің резидентіне, S мемлекетінде жүзеге асырылатын табыс әкелетін

қызметіне байланысты R компаниясы T кәсіпорны үшін ұсынған техникалық қызметтер үшін төлейді. Техникалық қызметтер үшін R компаниясының T кәсіпорны жасаған төлемдер S мемлекетіндегі T кәсіпорнының тұрақты өкілдігіне жататын пайданы немесе S мемлекетіндегі T кәсіпорнының тұрақты базасына жататын табысты есептеу кезінде шегеріледі. 10-мысалда, техникалық қызметтер үшін сыйақыны s мемлекетінің резиденті төлемейтініне қарамастан, оны S мемлекетінде T кәсіпорнының тұрақты өкілдігі немесе тұрақты базасы жабады, мұндай жағдайларда техникалық қызметтер үшін сыйақы S мемлекетінде жүзеге асырылатын табыс әкелетін T кәсіпорнының қызметімен тығыз экономикалық байланыста болады. төлем 5-тармаққа сәйкес S мемлекетінде пайда болады деп есептеледі және S мемлекеті 2-тармаққа сәйкес төлемдерге салық салуға құқылы.

119. Пайыздар мен роялтиге қатысты Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясының 11-бабына түсініктеменің 21-тармағында және 19-тармағында елдер пайыздар көзін айқындайтын ережені немесе пайыздар құқығын беретін қарыз пайдаланылған мемлекет ретінде роялтиді немесе Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенцияның 12-бабына түсініктеменің 19-тармағында роялти мыналарды алмастыра алатыны көрсетіледі. Ұқсас дереккөз нормасы 12 А бабы мақсатында ауыстырылуы мүмкін. Сол сияқты, 11 және 12-баптарға түсініктемеде ұсынылғандай, екіжақты келіссөздер барысында тараптар тиісті ережеге қатысты келіспеушіліктер туындаған кезде, мүмкін шешім, әдетте, төлеушінің тұрғылықты жерін техникалық қызмет ақысының көзі ретінде танитын ереже болуы мүмкін, бірақ егер техникалық қызметтер қолданылатын немесе тұтынылатын мемлекетте пайдалану орны туралы ереже қолданылады, төлем осы Мемлекетте пайда болған болып саналады.

120. Техникалық қызметтер үшін сыйақы көзін анықтаудың басқа балама ережелері мүмкін. Мұндай баламаларға мыналар жатады:

— Уағдаласушы Мемлекеттер 6-тармақты қамтымау туралы шешім қабылдауы мүмкін. Егер 12а-баптың 6-тармағы алынып тасталса, онда техникалық қызметтер үшін сыйақы төлеуші, тіпті егер бұл төлем төлеушінің резиденттік мемлекетінен тыс орналасқан төлеушінің тұрақты өкілдігі немесе тұрақты базасы мақсатында жүргізілсе де резидент болып табылатын мемлекетте пайда болады деп есептеледі.

— Уағдаласушы мемлекеттер 6-тармақты қамтымауға және техникалық қызметтер үшін сыйақы Уағдаласушы мемлекетте егер төлеуші осы Мемлекеттің резиденті болып табылса және техникалық қызметтерді төлеуші осы мемлекетте пайдаланса немесе тұтынса ғана пайда болатын болып есептелетіндей етіп 5-тармақты қайта қарауға шешім қабылдауы мүмкін; немесе егер төлеуші Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылмаса, төлеушінің Уағдаласушы мемлекетте орналасқан тұрақты өкілдігі немесе тұрақты базасы болады және техникалық қызметтер үшін төлемақы осы тұрақты өкілдікпен немесе тұрақты базамен жабылады. Бұл жағдайда Уағдаласушы мемлекеттің резиденті осы мемлекеттен тыс жерде

пайдаланатын немесе тұтынатын техникалық қызметтер осы мемлекетте пайда болған болып есептелмейді және бұл мемлекет 12А-бапқа сәйкес осындай қызметтер үшін төлемақыға салық салуға құқылы болмайды. 6-тармақ артық болады, өйткені Уағдаласушы мемлекеттен тыс жерде пайдаланылатын немесе тұтынылатын техникалық қызметтер осы мемлекеттен тыс орналасқан резиденттің тұрақты өкілдігі немесе тұрақты базасы мақсатында келтірілген кез келген техникалық қызметтер қамтылатын болады.

— Техникалық қызметтер үшін сыйақы, егер төлеуші осы Мемлекеттің резиденті болып табылса және техникалық қызметтер осы Мемлекетте көрсетілсе немесе төлеуші Уағдаласушы Мемлекеттің резиденті болып табылмаса, Уағдаласушы Мемлекетте орналасқан тұрақты өкілдігі немесе тұрақты базасы болса және техникалық қызметтер үшін төлемақы осы тұрақты өкілдікпен жабылса ғана Уағдаласушы мемлекетте жүргізілген деп есептелуі мүмкін немесе тұрақты негіз. Бұл жағдайда Уағдаласушы мемлекет, егер техникалық қызметтер осы мемлекетте көрсетілсе, оның резиденттері екінші Уағдаласушы мемлекеттің резиденттеріне төлейтін техникалық қызметтер үшін сыйақыға салық салуға құқылы. Бұл жағдайда 6-тармақ артық болады.

121. 6-тармақта бенефициар мен төлеуші Уағдаласушы мемлекеттердің резиденттері болып табылатын, бірақ техникалық қызметтер үшін сыйақы үшінші мемлекетте төлеушіге тиесілі тұрақты өкілдік немесе тұрақты база мүддесінде жүзеге асырылған және техникалық қызметтер үшін сыйақыны осы тұрақты өкілдік немесе тұрақты база жабатын жағдай үшін шешімдер көзделмейді. Мұндай жағдайда техникалық қызметтер үшін төлемақы тұрақты өкілдік немесе тұрақты база орналасқан үшінші мемлекетте емес, 5-тармаққа сәйкес төлеуші резиденті болып табылатын Уағдаласушы мемлекетте туындайды деп есептеледі. Осылайша, техникалық қызметтер үшін төлемақы төлеуші резиденті болып табылатын Уағдаласушы мемлекетте де, бенефициар резиденті болып табылатын Уағдаласушы мемлекетте де салық салынатын болады. Қосарланған салық салу осы екі мемлекет арасында алынып тасталса да, егер үшінші мемлекет техникалық қызмет көрсету ақысына салық салса, олар мен үшінші мемлекет арасында алынып тасталмайды, өйткені ол оның аумағында тұрақты өкілдікпен немесе тұрақты базамен жабылады. Осыған байланысты 6-тармақ 11-баптың 5-тармағымен және 12-баптың 5-тармағымен келісіледі.

122. 11-бапқа түсініктеменің 21-тармағында түсіндірілгендей (онда ЭЫДҰ Үлгі конвенцияның 11-бабына түсініктеменің 29 және 30-тармақтары келтіріледі), егер үшінші мемлекет техникалық қызметтер үшін ақы төлеуге салық салмаса, онда төлеуші резиденті болып табылатын Уағдаласушы Мемлекетте тұрақты өкілдікті немесе тұрақты базаны пайдалану арқылы салық салудан аулақ болуға тырысуы мүмкін, осындай үшінші мемлекетте орналасқан. Бұл проблема болып табылмайтын және



жоғарыдағы тармақта сипатталған мәселені шешкісі келетін мемлекеттер мұны өздерінің екіжақты конвенциясында төмендегі 127-тармақта ұсынылған 6-тармақтың баламалы тұжырымымен келісе отырып жасай алады.

123. 126-тармақта көрсетілгендей, бенефициар резиденті болып табылатын мемлекет және техникалық қызметтер үшін төлемді жүзеге асыратын тұлға резиденті болып табылатын Мемлекет 6-тармақтың мынадай тұжырымымен келісе отырып, жоғарыдағы 125-тармақта сипатталған қосарланған салық салудан аулақ бола алады:

6. Осы баптың мақсатында, егер төлеуші осы мемлекеттің резиденті болып табылса және осы екінші Уағдаласушы мемлекетте немесе үшінші мемлекетте орналасқан тұрақты өкілдік арқылы кәсіпкерлік қызметті жүзеге асырса немесе осы екінші немесе үшінші мемлекетте орналасқан тұрақты база арқылы тәуелсіз дербес қызметтер көрсетсе, техникалық қызметтер үшін сыйақы Уағдаласушы мемлекетте туындамайды деп есептеледі үшінші мемлекет және мұндай төлем осы тұрақты өкілдікпен немесе тұрақты базамен жабылады.

Мұндай тұжырым техникалық қызметтер үшін төлемге 1 және 2-тармақтардың қолданылмауын қамтамасыз етсін, өйткені олар Уағдаласушы Мемлекетте туындамайды. Нәтижесінде, мұндай техникалық қызмет ақысы, әдетте, 7 немесе 14-бапқа сәйкес келеді.

#### 6. 7-тармақ

124. 7-тармақтың мақсаты-төлеуші мен төлемнің меншік иесі-бенефициары арасындағы немесе олардың екеуі де және қандай да бір басқа тұлға арасындағы ерекше қатынастарға байланысты төленген төлем сомасы төлеуші мен меншік иесі-бенефициар келіскен сомадан асса, "қол созым" қағидаты бойынша шарт жағдайларда, техникалық қызметтер үшін төлемге салық салуға қатысты ережелердің қолданылуын шектеу. 7-тармақ мұндай жағдайда баптың ережелері аталған соңғы сомаға ғана қолданылатынын, ал техникалық қызметтер үшін төлемнің артық бөлігі Конвенцияның басқа ережелерін тиісті түрде ескере отырып, екі Уағдаласушы Мемлекеттің заңнамасына сәйкес салық салынатын болып қалатынын көздейді.

125. Мәтіннен көрініп тұрғандай, осы тармақты қолдану үшін шамадан тыс деп танылған техникалық қызметтер үшін сыйақы төлеуші мен төлемнің меншік иесі-бенефициары немесе олардың екеуі де және басқа да адамдар арасындағы ерекше қатынастарға байланысты болуы керек. Мұндай ерекше қатынастардың мысалы ретінде техникалық қызмет көрсету үшін сыйақы төлеушіні тікелей немесе жанама түрде бақылайтын немесе жеке тұлға тікелей немесе жанама түрде бақылайтын немесе жеке тұлғамен ортақ мүдделері бар топқа бағынатын жеке тұлғаға немесе ұйымға төленетін жағдайларды келтіруге болады. Сонымен қатар, бұл мысалдар 9-бапта қарастырылған жағдайларға ұқсас немесе ұқсас.

126. Екінші жағынан, арнайы қатынастар ұғымы сонымен қатар техникалық қызмет ақысын тудыратын құқықтық қатынастардан айырмашылығы, қан немесе неке байланыстарын және жалпы кез келген мүдделер қауымдастығын қамтиды.

127. Техникалық қызметтер үшін төлемнің артық бөлігіне қолданылатын салық салу режиміне келетін болсақ, мұндай артықшылықтың нақты сипаты тиісті мемлекеттердің салық заңнамасының ережелерін және Конвенция ережелерін қолдану мақсаттары үшін оған жатқызылуы тиіс табыс санатын анықтау үшін әрбір істің мән-жайларына байланысты белгіленуі тиіс. 11-баптың 6-тармағынан айырмашылығы, ол "қарызды төлеу туралы талапты ескере отырып" шектеу фразасының арқасында тек пайыздар есептелетін мөлшерлемені түзетуге мүмкіндік береді, 7-тармақ техникалық қызметтер үшін төлемді оған басқа сипат беретіндей етіп қайта біліктілендіруге мүмкіндік береді. Бұл тармақ тек алушыға ғана емес, сонымен қатар техникалық қызметтер үшін артық төлем сомасын төлейтін адамға да әсер етуі мүмкін; егер төлеуші резидент болып табылатын немесе тұрақты өкілдігі немесе тұрақты базасы бар мемлекеттің заңнамасы бұған жол берсе, артық сома Конвенцияның басқа да қолданылатын ережелерін ескере отырып шегерімге қабылданбауы мүмкін. Егер екі Уағдаласушы мемлекет Конвенцияның техникалық қызметтер үшін төлемнің артық бөлігіне мән-жайларға байланысты қолданылатын өзге де ережелерін айқындау қиынға соғатын болса, егер олар оның жалпы мағынасын өзгертпесе, оларға 7-тармақтың соңғы сөйлеміне қосымша нақтылау енгізуге ештеңе кедергі болмайды.

128. Егер тиісті заңдардың қағидаттары мен нормалары екі Уағдаласушы Мемлекетті техникалық қызметтер үшін төлемнің артық бөлігіне салық салу мақсатында Конвенцияның әртүрлі баптарын қолдануға міндеттеген жағдайда, туындаған жағдайды шешу үшін Конвенцияда көзделген өзара келісімнің рәсіміне жүгіну қажет болады.

## **13-бап КАПИТАЛ ӨСІМІ**

### **А. ЖАЛПЫ ЕРЕЖЕЛЕР**

1. Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясының 13-бабы ЭЫДҰ Үлгі конвенцияның 13-бабының алғашқы төрт тармағынан тұрады. 5-тармақ Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенцияның жекелеген ережелері болып табылады. 6-тармақ қосымша тармақты қосуды ескере отырып, нөмірлеу бойынша түзетіле отырып, ЭЫДҰ Үлгі конвенцияның 5-тармағымен сәйкес келеді.

2. Бұл мақаланың мәтіні компаға келу нәтижесінде жасалды, оны бұрынғы сарапшылар тобы дамыған және дамушы елдер үшін ең қолайлы деп санайды. Дамыған елдер тобының кейбір мүшелері ЭЫДҰ Үлгі конвенцияның 13-бабын пайдалануды жақтады, ол: 1) дереккөз еліне жылжымайтын мүлікті иеліктен шығару есебінен және тұрақты өкілдіктің бір бөлігін құрайтын немесе тәуелсіз Мердігердің қызметтерін көрсетуге байланысты тұрақты базаға жататын жылжымалы мүлік есебінен капитал

өсіміне салық салуға рұқсат береді; 2) тиісті кәсіпорынның нақты басшы органының мемлекеті ғана теңіз немесе әуе кемелерін иеліктен шығару есебінен капитал өсіміне салық салуға рұқсат береді; және 3) тұрақты тұратын елге иеліктен шығарылатын мүліктің басқа нысандары есебінен капитал өсіміне салық салу құқығын қалдырады. Дамушы елдердегі топ мүшелерінің көпшілігі ЭЫДҰ бұл құқықты тұрақты тұратын елге қалдырған жағдайларда салық салу үшін бастапқы елдің құқығын жақтады.

3. Дамыған елдерде де, дамушы елдерде де капитал өсіміне салық салуға қатысты ЭЫДҰ-ның 2010 жылғы Үлгі конвенцияның 13-бабына түсініктемеде мынадай алдын ала ескертулер күшінде қалады:

1. ЭЫДҰ-ға мүше елдердің салық заңнамасын теңестіру капитал өсіміне салық салу елге байланысты айтарлықтай өзгертінін көрсетеді:

- кейбір елдерде капитал өсімі салық салынатын табыс болып саналмайды;
- басқа елдерде кәсіпорын алған капитал өсіміне салық салынады, ал жеке тұлғаның кәсіби немесе кәсіпкерлік қызметінен тыс алған капитал өсіміне салық салынбайды;
- жеке тұлға өзінің кәсіби немесе кәсіпкерлік қызметінен тыс алған капитал өсіміне салық салынса да, мұндай салық салу көбінесе арнайы келісілген жағдайларда ғана қолданылады, мысалы, жылжымайтын мүлікті сатудан түскен пайдаға немесе алыпсатарлық табысқа қатысты (актив қайта сату мақсатында сатып алынған кезде).

2. Сонымен қатар, капитал өсіміне салынатын салықтар елдер бойынша әр түрлі. ЭЫДҰ-ға мүше кейбір елдерде капитал өсіміне қарапайым табыс ретінде салық салынады, сондықтан басқа көздерден алынатын кірістерге қосылады. Бұл, әсіресе, кәсіпорын активтерін иеліктен шығару арқылы капитал өсіміне қолданылады. Алайда, ЭЫДҰ-ға мүше бірқатар елдерде капитал өсіміне жылжымайтын мүлікті иеліктен шығарудан түскен пайда салығы, жалпы капитал өсіміне салынатын салық немесе капитал құнының өсуіне салынатын салық (құн өсіміне салынатын салық) сияқты арнайы салықтар салынады. Мұндай салықтар капиталдың әрбір өсімінен немесе көп жағдайда салық төлеушінің басқа кірістерін (немесе шығындарын) ескермейтін арнайы мөлшерлемелер бойынша бір жыл ішінде есептелген капитал өсімінің сомасынан алынады. Осы салықтардың барлығына сипаттама беру қажет емес.

3. Бұл мақала жоғарыда аталған мәселелерге қатысты емес. Капитал өсімінің салық салынуы және салықты өндіріп алу тәртібі туралы шешім Уағдаласушы Мемлекеттердің ішкі заңнамасының қарауына қалдырылды. Егер мұндай құқық оның ішкі заңнамасында көзделмесе, осы бапта ештеңе мемлекетке капитал өсіміне салық салу құқығын беру ретінде түсіндірілмейді. Бапта салықтың қай түріне қолданылатыны көрсетілмеген; бап Уағдаласушы Мемлекет капитал өсімінен алатын салықтардың барлық түрлеріне қолданылуы тиіс деген болжам бар. 2-баптың тұжырымдамасы осы мақсатты қамтамасыз ету және оны арнайы капитал өсіміне салынатын салықтарға тарату үшін жеткілікті кең.

4. ЭЫДҰ-ның 13-бапқа берген түсініктемесінде мынадай жалпы ескертулер бар:

4. Белгілі бір түрдегі мүліктен капитал өсіміне салық салу құқығы, әдетте, Конвенцияға сәйкес мүліктен де, ол бойынша кірістен де салық алуға құқылы мемлекетке берілуі керек. Кәсіпорын активін иеліктен шығарудан түскен өсімге салық салу құқығы капитал өсімі немесе кәсіпорын пайдасының осындай өсімі болып табылатынына қарамастан бір мемлекетке берілуі тиіс. Тиісінше, капитал өсімі мен коммерциялық пайда арасында ешқандай айырмашылық жоқ және қандай бапты қолдану керектігі туралы арнайы ережелердің қажеті жоқ — капитал өсімі немесе кәсіпорынның пайдасына салынатын салықтар туралы 7-бап. Алайда, капитал өсімінен немесе қарапайым табыс салығынан салықты өндіріп алу туралы шешім мемлекеттің ішкі салық заңнамасына қалдырылды. Конвенция бұл мәселені шешуді ұйғармайды.

5. Бұл мақалада капитал өсімінің егжей-тегжейлі анықтамасы жоқ. Жоғарыда аталған себептерге байланысты бұл қажет емес. "Мүлікті иеліктен шығару" деген сөздер, атап айтқанда, мүлікті сату немесе айырбастау нәтижесінде пайда болатын капитал өсіміне, сондай-ақ ішінара иеліктен шығаруға, экспроприациялауға, компанияны акцияларға айырбастауға, құқықты сатуға, сыйға тартуға және тіпті қайтыс болғаннан кейін мүлікті ауыстыруға қатысты қолданылады.

6. Көптеген мемлекеттер негізгі құралдарды иеліктен шығарудан капитал өсіміне салық алады. Алайда, олардың кейбіреулері тек іске асырылған капитал өсіміне салық салады. Белгілі бір жағдайларда, иеліктен шығаруға қарамастан, салық салу мақсатында жүзеге асырылған капитал өсімінің болуы танылмайды (мысалы, егер иеліктен шығарудан түскен кіріс жаңа активтерді сатып алу үшін пайдаланылса). Капитал өсімінің болуы немесе өткізілмеуі қолданыстағы ішкі салық заңнамасына сәйкес айқындалуға тиіс. Егер салық салуға құқығы бар мемлекет оны иеліктен шығару кезінде пайдаланбаған жағдайда, ерекше проблемалар туындамайды.

7. Әдетте, негізгі активті иеліктен шығарумен байланысты емес құнның өсуіне салық салынбайды, өйткені меншік иесі осы активке иелік етуді жалғастыра берсе, капитал өсімі тек қағаз жүзінде болады. Алайда, иеліктен шығару болмаса да, капитал құнын көтеру және өндірістік активтерді қайта бағалау салығы алынатын салық заңдары бар.

8. Ерекше жағдайларда капитал құнының өсуіне салынатын салық иеліктен шығарылмаған активтен алынуы мүмкін. Бұл негізгі активтің құны меншік иесі өзінің бухгалтерлік құжаттарында осы активті қайта бағалайтын етіп өскен жағдайда орын алуы мүмкін. Құжаттар бойынша активтерді мұндай қайта бағалау ұлттық валюта құнсызданған жағдайда да жүргізілуі мүмкін. Бірқатар мемлекеттер осындай баланстық пайдаға, резервтелген сомаларға, төленген капиталды ұлғайтуға және баланстық құнды негізгі активтің нақты құндылық деңгейіне түзетуден туындаған басқа да қайта бағалауларға арнайы салық алады. Капитал құнының өсуіне салынатын бұл салықтар (құн өсіміне салынатын салық) 2-бапқа сәйкес Конвенциямен реттеледі.

9. Егер капитал құнының өсуіне немесе активтерді қайта бағалауға салық салынатын болса, дәл осындай принцип, әдетте, мұндай активтер иеліктен шығарылған жағдайда қолданылуы керек. Мұндай жағдайларды мақалада нақты көрсету немесе арнайы нормаларды белгілеу қажет емес деп танылды. Осы баптың, сондай-ақ 6, 7 және 21-баптардың ережелері жеткілікті түрде ұсынылады. Әдетте, салық салу құқығы жоғарыда аталған ережелерге сәйкес Тұрақты өкілдіктің өндірістік мүлкінің құрамына кіретін [немесе тұрақты базаға жататын] жылжымайтын мүлікті немесе жылжымалы мүлікті қоспағанда, резиденті иеліктен шығарушы тұлға болып табылатын мемлекетке беріледі, оларға қатысты салық салуға бірінші кезектегі құқық аумағында осындай мүлік орналасқан мемлекетке тиесілі. 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. Бұл бап мұндай мемлекеттерге осындай аударымға байланысты туындаған деп есептелетін пайдаға немесе өсімге салық салуға кедергі келтірмейді, алайда мұндай салық салу 7-бапқа қайшы келмейді.

11. Бапта капитал өсімінің шығу тегі бойынша айырмашылықтар жоқ. Сондықтан, бұл экономикалық жағдайлардың біртіндеп жақсаруымен қатар ұзақ уақыт бойы жинақталған, сондай-ақ өте қысқа мерзімде пайда болған (алыпсатарлық кіріс) капиталдың кез-келген өсуіне қатысты. Сонымен қатар, бұған ұлттық валютаның құнсыздануы есебінен капитал өсімі де кіреді. Әрине, мұндай өсімге салық салу мәселесін шешу әр мемлекеттің қалауы бойынша шешіледі.

12. Бапта капитал өсімі қалай есептелетіні көрсетілмеген және ол қолданылатын ішкі заңнамамен анықталады. Әдетте, капитал өсімі сату бағасынан шығындар сомасын шегеру арқылы есептеледі. Шығындар сомасын анықтау үшін сатып алуға байланысты барлық шығындар және барлық жақсарту шығындары сатып алу бағасына қосылады. Кейбір жағдайларда амортизациялық аударымдардан кейінгі құн ескеріледі. Кейбір салық заңдары шығындардың орнына басқа негізді пайдалануды талап етеді, мысалы, салық салу мақсатында иеліктен шығарушы бұрын көрсеткен осы активтің құны.

13. Егер екі Уағдаласушы Мемлекетте капитал өсімі үшін салық салынатын база сәйкес келмесе, ерекше проблемалар туындауы мүмкін. Жоғарыда 12-тармақта көрсетілген қағидалар бойынша бір мемлекетте есептелетін активті иеліктен шығару есебінен капитал өсімі онда қолданылатын есепке алу қағидалары бойынша басқа мемлекетте есептелген капитал өсімімен міндетті түрде сәйкес келмейді. Бұл бір мемлекет орналасқан мемлекет болуына байланысты капитал өсіміне салық салуға құқылы болса, ал екіншісі салық салуға құқылы болса, орын алуы мүмкін, өйткені кәсіпорын осы басқа Мемлекеттің резиденті болып табылады.

14. Бұл мәселенің иллюстрациясы келесі мысал бола алады. А мемлекетінің кәсіпорны В мемлекетінде орналасқан жылжымайтын мүлікті сатып алды. кәсіпорын А мемлекетінде жүргізілетін бухгалтерлік құжаттарда амортизациялық аударымдар жасаған болуы мүмкін, егер мұндай жылжымайтын мүлік құнынан жоғары бағамен сатылса, капитал өсімі жүзеге асырылуы мүмкін, сонымен қатар бұрын жүргізілген амортизациялық аударымдар өтелуі мүмкін. Аумағында жылжымайтын мүлік орналасқан және бухгалтерлік есеп жүргізілмейтін В мемлекеті осы жылжымайтын мүлікке табыс салығын салу кезінде А мемлекетінде жүргізілген амортизациялық аударымдарды ескеруге міндетті емес, В мемлекеті иеліктен шығару сәтіндегі құнның орнына А мемлекетінде жүргізілетін бухгалтерлік құжаттамада көрсетілген жылжымайтын мүліктің құнын да пайдалана алмайды. Сондықтан В мемлекеті жоғарыда 12-тармақта көрсетілгендей капитал өсімінен басқа іске асырылған амортизациялық аударымдарға салық салуға құқылы емес.

15. Екінші жағынан, иеліктен шығарушы тұлға резиденті болып табылатын А мемлекеті барлық жағдайларда осы баптың 1-тармағына және 23А-бабына сәйкес мұндай баланстық пайданы өз салықтарынан толық босатуға міндеттелмейді ( мемлекеттердің салықтарды есепке алу әдісін қолдануымен проблемалар туындауы екіталай). Мұндай баланстық пайда бұрын А мемлекетінде мәлімделген және осындай А мемлекетінде салық салуға жататын кірісті немесе пайданы қысқартқан амортизациялық аударымдарды іске асырудың нәтижесі болып табылатындай шамада бұл мемлекетке мұндай баланстық пайдаға салық салуда кедергі жасауға болмайды [...].

16. А мемлекеті мен В мемлекетінің валюталары арасындағы айырбас бағамының өзгеруі нәтижесінде пайда болған пайдаға байланысты қосымша проблемалар туындауы мүмкін. А мемлекетінің валютасы құнсызданғаннан кейін А мемлекетінің кәсіпорындары А мемлекетінің аумағынан тыс орналасқан активтердің баланстық құнын арттыруға мәжбүр болуы мүмкін немесе болмауы мүмкін. Мемлекет валютасының құнсыздануынан басқа, валюталық ұтыстар мен шығындар валюта бағамының әдеттегі ауытқуы нәтижесінде пайда болуы мүмкін. Мысалы, В мемлекетінің аумағында орналасқан жылжымайтын мүлікті сатып алған және сатқан А мемлекетінің кәсіпорнын алайық, егер В мемлекетінің валютасында көрсетілген құны мен сату бағасы тең болса, В мемлекетінде капитал өсімі болмайды. Егер активті сатып алу мен сату арасындағы кезеңде В мемлекетінің валютасының құны а мемлекетінің валютасына қатысты өссе, онда мұндай кәсіпорынға осы мемлекеттің валютасында пайда есептеледі. Егер осы уақыт ішінде В мемлекетінің валютасының құны төмендесе, иеліктен шығарушы тұлға В мемлекетінде танылмайтын шығынға ұшырайды. Мұндай валюталық ұтыстар мен шығындар шетел валютасындағы шарттар бойынша дебиторлық және кредиторлық берешектерге байланысты да туындауы мүмкін. Егер Мемлекетте орналасқан В кәсіпорнының тұрақты өкілдіктерінің балансында В мемлекетінің валютасында көрсетілген дебиторлық және кредиторлық берешектер

көрсетілсе, онда тұрақты өкілдіктің бухгалтерлік құжаттамасында берешекті өтеу кезіндегі ұтыстар немесе залалдар көрсетілмейді. Алайда, айырбас бағамының өзгеруі бас кеңсенің шоттарында көрсетілуі мүмкін. Егер дебиторлық берешектің пайда болуы мен оны өтеу арасындағы кезеңде Мемлекет валютасының құны өссе (төмендесе), кәсіпорын тұтастай алғанда ұтысты (шығынды көтереді) іске асырады. Бұл кредиторлық берешекке де қатысты, егер ол пайда болған сәттен бастап өтелгенге дейінгі кезеңде мемлекеттің валютасы баға бойынша төмендеген (өскен) болса.

17. Осы баптың ережелерінде мұндай валюталық өсімге салық салуға қатысты барлық мәселелер реттелмеген. Бұл өсім көп жағдайда активті иеліктен шығарумен байланысты емес; көптеген жағдайларда оны осы бапта капитал өсіміне салық салу құқығы берілген мемлекет анықтай алмайды. Тиісінше, мәселе, әдетте, аумағында тұрақты өкілдігі бар мемлекет салық салуға құқылы ма, жоқ па, бірақ салық төлеуші резиденті болып табылатын мемлекет салықтан босату әдісін қолданған кезде валюталық өсімге салық салудан бас тартуы керек пе, бұл көптеген жағдайларда көрсетілмейді бас кеңсенің бухгалтерлік құжаттамасынан басқа еш жерде жоқ. Соңғы сұрақтың жауабы тек осы бапта ғана емес, сондай-ақ 7-бапта және 23А-бапта айқындалады. егер бұл жағдайда екі мемлекет арасындағы пікір алшақтығы іс жүзінде қосарланған салық салуға әкеп соқтырса, мәселе 25-бапта көзделген өзара келісу рәсіміне сәйкес реттелуге тиіс.

18. Сонымен қатар, егер сатылған мүлік үшін иеліктен шығарушы тұлғаға белгіленген баға емес, өмір бойы аннуитет төленетін болса, қандай бап қолданылуы керек деген сұрақ туындайды. Мұндай тұрақты төлемдер, егер олар шығындардан асып кетсе, мүлікті иеліктен шығару арқылы өсім ретінде немесе 21-бапқа сәйкес қарастырылмаған "кіріс баптары" ретінде қарастырылуы керек пе? Екі пікірді де қолдау үшін эквивалентті дәлелдер келтірілуі мүмкін және бұл мәселе бойынша бір жалпы ережені белгілеу қиын болуы мүмкін. Сонымен қатар, мұндай проблемалар іс жүзінде сирек кездеседі, сондықтан тиісті норманы белгілеудің және оны Конвенцияға енгізудің қажеті жоқ сияқты. Бұл мәселе осындай проблема туындауы мүмкін Уағдаласушы Мемлекеттердің 25-бабында көзделген өзара келісу рәсімі арқылы шешу үшін ұсынылуы мүмкін.

19. Бап облигацияларда немесе борыштық қолхаттарда көзделген лотерея ұтыстарына немесе сыйлықтар мен сыйлықтарға қолдануға арналмаған.

20. Бап, ең алдымен, аумағында иеліктен шығарылған мүлік орналасқан Мемлекетте салық салынуы мүмкін өсімге қатысты. Капитал өсімінің барлық басқа түрлеріне қатысты [6] тармақ иеліктен шығарушы тұлға резиденті болып табылатын мемлекетке салық салу құқығын береді.

21. Капитал өсіміне барлық мемлекеттер салық салмайтындықтан, капитал өсіміне нақты қосарланған салық салудан аулақ болған жөн. Сондықтан Уағдаласушы мемлекеттер, егер Конвенция бойынша осы құқығы бар басқа мемлекет оны

пайдаланса ғана, мемлекет өзіне ішкі заңдармен берілген салық салу құқығынан бас тартуы үшін өзінің екіжақты конвенциясын толықтыруға құқылы. Бұл жағдайда осы баптың [6] тармағына тиісті толықтырулар енгізілуі тиіс. Сонымен қатар, 23 А-бапқа [..] 23 А-бапқа түсініктемелер.

## **в. 13-баптың тармақтарына түсініктемелер**

### *1. 1-тармақ*

5. Осы тармақта ЭЫДҰ Үлгі конвенцияның 13-бабы 1-тармағы жаңғыртылады, оған түсініктемеде мыналар айтылады:

22. 1-тармақта жылжымайтын мүлікті иеліктен шығарудан түсетін өсімге оның аумағында орналасқан Мемлекетте салық салынуы мүмкін екендігі көрсетіледі. Бұл норма 6-баптың және 1-баптың ережелеріне сәйкес келеді

22. Ол сондай-ақ кәсіпорын активтерінің бөлігі болып табылатын [немесе тәуелсіз мердігер қызметтерін көрсету үшін пайдаланылатын] жылжымайтын мүлікке қолданылады. Жылжымайтын мүлікті анықтауға қатысты 1-тармақ 6-бапқа сілтеме жасайды. 13-баптың 1-тармағы Уағдаласушы Мемлекеттердің бірінің резиденті екінші Уағдаласушы Мемлекетте орналасқан жылжымайтын мүлікті иеліктен шығарудан алатын өсімге ғана қатысты. Сондықтан ол 4-баптың мағынасында резиденті иеліктен шығарушы тұлға болып табылатын Уағдаласушы Мемлекеттің аумағында орналасқан немесе үшінші мемлекетте орналасқан жылжымайтын мүлікті иеліктен шығарудан алынатын өсімге қолданылмайды; мұндай өсімге [Біріккен Ұлттар Ұйымы мәтінінің 6-тармағы] 5-тармағының ережелері қолданылады (21-баптың 1-тармағының ережелері емес). осы түсініктемеде 2002 жылға дейін көрсетілген).

23. 1-тармақтың ережелері жылжымайтын мүлікке иелік ететін компания акцияларының барлығын немесе бір бөлігін иеліктен шығарудан түскен табыстарға қатысты қолданылатын 4-тармақтың ережелерімен толықтырылады.

### *2. 2-тармақ*

6. Осы тармақта ЭЫДҰ-ның 2010 жылғы Үлгі конвенцияның 13-бабының 2-тармағы көшіріледі, оған түсініктемеде мыналар айтылады:

24. 2-тармақ кәсіпорынның тұрақты өкілдігі мүлкінің бір бөлігін құрайтын жылжымалы мүлікке қатысты [немесе тәуелсіз Мердігердің қызметтерін көрсету үшін пайдаланылатын тұрақты базаға қатысты]. "Жылжымалы мүлік" термині 1-тармақта талқыланатын жылжымайтын мүліктен басқа барлық мүлікті білдіреді. Оған материалдық емес активтер, лицензиялар және т. б. сияқты материалдық емес мүлік кіреді. Мұндай активтерді иеліктен шығарудан түскен табысқа аумағында тұрақты өкілдігі [немесе тұрақты базасы] орналасқан Мемлекетте салық салынуы мүмкін, бұл кәсіпорынның пайдасына [және тәуелсіз Мердігердің қызметтерін көрсетуден түскен табысқа] қатысты нормаларға сәйкес келеді ([және] 7 [және 14] - бап).



25. Бұл тармақта оның нормалары тұрақты өкілдіктің [немесе тұрақты базаның] жылжымалы мүлкін иеліктен шығару кезінде, сондай-ақ тұрақты өкілдікті (жеке немесе бүкіл кәсіпорынмен бірге) [немесе тұрақты базаны] иеліктен шығару кезінде қолданылатыны анық көрсетілген. Егер бүкіл кәсіпорын иеліктен шығарылса, бұл норма тұрақты өкілдік мүлкінің бір бөлігін құрайтын жылжымалы мүлікті иеліктен шығару нәтижесінде алынған деп есептелетін өсімге қолданылады. Содан кейін тиісті өзгерістермен 7-баптың нормалары оларға нақты сілтеме жасамай қолданылуы керек. Активті бір мемлекеттегі тұрақты өкілдіктен басқа мемлекеттегі тұрақты өкілдікке (немесе бас кеңсеге) беруге қатысты жоғарыдағы 10-тармақты қараңыз.

Екінші жағынан, 2-тармақ кәсіпорындағы қатысу үлесін иеліктен шығару арқылы капитал өсіміне әрдайым қолданыла бермейді. Бұл ереже тек иеліктен шығарушының меншігінде болған мүлікке немесе толығымен немесе басқа адаммен бірге қолданылады. Кейбір елдердің заңнамасына сәйкес серіктестіктің негізгі активтері серіктестердің меншігінде қарастырылады. Алайда, кейбір басқа заңдарға сәйкес серіктестіктер мен басқа бірлестіктер салық салу мақсатында олардың серіктестерінен (қатысушыларынан) айырмашылығы заңды тұлға ретінде қарастырылады, яғни мұндай кәсіпорындарға қатысу компанияның акциялары сияқты түсіндіріледі. Сондықтан акцияларды иеліктен шығару есебінен капитал өсімі сияқты осындай қатысуды иеліктен шығару есебінен капитал өсіміне иеліктен шығарушы тұлға резиденті болып табылатын мемлекетте ғана салық салынады. Уағдаласушы Мемлекеттер серіктестікке қатысу үлесін иеліктен шығару есебінен капитал өсіміне салық салуды реттейтін нормаларды екіжақты тәртіппен келісе алады.

26. Кейбір мемлекеттер, егер иеліктен шығарушы адамның өз аумағында тұрақты өкілдігі болса, олардың аумағындағы көздерден капиталдың кез келген өсіміне олардың ішкі заңнамасына сәйкес салық салынуы керек деп санайды. Кейде "тұрақты өкілдіктің тартылыс күші" деп аталатын бұл тұжырымдама 2-тармақтың негізінде жатқан жоқ. Бұл тармақ жай ғана тұрақты өкілдік мүлкінің бір бөлігін құрайтын жылжымалы мүлікті (немесе тәуелсіз Мердігердің қызметтерін көрсету үшін пайдаланылатын тұрақты базаға жататын жылжымалы мүлікті) иеліктен шығарудан түсетін өсімге аумағында осы тұрақты өкілдік [немесе осы тұрақты база] орналасқан Мемлекетте салық салынуы мүмкін екенін көздейді. Кез келген өзге жылжымалы мүлікті иеліктен шығарудан түсетін өсімге [6] тармақта көзделгендей, резиденті иеліктен шығарушы тұлға болып табылатын мемлекетте ғана салық салынуға тиіс. Жоғарыда келтірілген түсініктемелер 7-бапқа түсініктемеде көрсетілгендерге сәйкес келеді.

### 3. 3-тармақ

7. Осы тармақта ЭЫДҰ-ның 2017 жылғы Үлгі конвенцияның 13-бабының 3-тармағы жаңғыртылады, оған түсініктемеде мыналар айтылады:

28. 2-тармақтың ережесінен алып тастау халықаралық тасымалдау шеңберінде пайдаланылатын теңіз және әуе кемелері және осындай теңіз және әуе кемелерін пайдалануға жататын жылжымалы мүлік үшін көзделген. Әдетте, мұндай мүлікті иеліктен шығарудан түскен табысқа тек осындай кемелер мен ұшақтарды пайдаланатын кәсіпорын мемлекетінде салық салынады. Бұл ереже 8 баптың және 3 баптың ережелеріне сәйкес келеді

22. Кәсіпорынды тиімді басқару орны орналасқан мемлекетке айрықша салық салу құқығын беруді қалайтын Уағдаласушы Мемлекеттер екіжақты конвенцияларда 3-тармақты 8-бапқа түсініктеменің 2-тармағында [БҰҰ Үлгі конвенцияндағы 8-бапқа түсініктеменің 10-тармағы] ұсынылған Ережеге сәйкес Ережемен алмастыра алады.

#### 4. 4-тармақ

8. Жалпы ЭЫДҰ Үлгі конвенцияның 4-тармағына сәйкес келетін осы тармақ. 2017 жылғы жаңартуға дейін Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенцияның 4 тармағында мыналар көрсетілген:

4. Меншігі тікелей немесе жанама түрде негізінен бір Уағдаласушы Мемлекетте орналасқан жылжымайтын мүліктен тұратын компанияның капиталындағы үлестерді немесе серіктестіктегі, сенімгерліктегі немесе мүліктегі үлесті иеліктен шығарудан түскен пайдаға осы Мемлекетте салық салынуы мүмкін. Атап айтқанда,:

(a) мүлкі тікелей немесе жанама түрде негізінен осындай компания, серіктестік, сенім немесе өзінің кәсіпкерлік қызметінде пайдаланатын жылжымайтын мүліктен тұратын жылжымайтын мүлікті басқару жөніндегі кәсіпкерлік қызметпен айналысатын компанияны, серіктестікті, трастты немесе мүлікті қоспағанда, осы тармақтың ешқандай ережелері компанияға, серіктестікке, трастқа немесе мүлікке қолданылмайды қызметі.

(b) осы тармақтың мақсаттарында жылжымайтын мүлікті иеленуге қатысты " негізінен" мұндай жылжымайтын мүліктің құны компанияға, серіктестікке, трастқа немесе мүлікке тиесілі барлық активтердің жиынтық құнының 50 пайызынан асатынын білдіреді.

Екі тұжырымдама да жылжымайтын мүлікті сатудан түскен табысқа салық төлеуден жалтаруға жол бермеуге арналған. Компанияны осындай мүлікке иелік ету үшін тіркеу арқылы мұндай пайдаға салынатын салықтардан аулақ болу өте оңай болғандықтан, мұндай компанияның акцияларын сатуға салық салу қажет. Бұл, әсіресе, акцияларға иелік ету мүлікті иеленуге құқық беретін жағдайларда қолданылады. Өз мақсатына жету үшін 4-тармақ компания жылжымайтын мүлік орналасқан Уағдаласушы Мемлекеттің резиденті немесе басқа Мемлекеттің резиденті болып табылатынына қарамастан қолданылуы тиіс. 1999 жылы бұрынғы сарапшылар тобы Жылжымайтын мүлікке иелік ететін серіктестіктердегі, трасттардағы және жылжымайтын мүліктердегі үлестерді қосу үшін оның аясын кеңейту үшін 4-тармаққа түзету енгізу туралы шешім қабылдады. 2017 жылы Комитет ЭЫДҰ-ның Үлгі

конвенциясынан жаңартылған ережені қабылдауға шешім қабылдады, өйткені "салыстырмалы мүдде" тұжырымдамасы тұтастай алғанда Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенцияның 4-тармағында қамтылған Ережеге баламалы.

8.1 "Салыстырмалы қызығушылық" ұғымын енгізуден басқа, 4-тармақ екінші Уағдаласушы Мемлекетте орналасқан жылжымайтын мүліктен алынған осы акциялар (немесе салыстырмалы үлестер) құнының үлесін бұлыңғырлау мақсатында осы ұйымдағы акцияларды (немесе салыстырмалы үлестерді) сатудан біраз бұрын активтер ұйымға енгізілетін жағдайларды қамту үшін кеңейтілді. Ол үшін акциялардың (немесе салыстырмалы акциялардың) құны негізінен жылжымайтын мүлікке байланысты болды ма, жоқ па, тек иеліктен шығару сәтінде емес, иеліктен шығарылғанға дейінгі 365 күн ішінде.

8.2 Иеліктен шығарудың алдындағы кез келген уақытта 365 күн ішінде өз құнының 50 пайызынан астамына Уағдаласушы Мемлекеттегі жылжымайтын мүлікке тікелей немесе жанама түрде байланысты акцияларды немесе салыстырмалы қатысу үлестерін иеліктен шығарудан түсетін табыстарға осы Мемлекетте салық салынуы мүмкін деп есептей отырып, 4-тармақ 1-тармақта қамтылған осындай акцияларды немесе салыстырмалы қатысу үлестерін иеліктен шығару және олардың негізінде жатқан жылжымайтын мүлікті иеліктен шығарудан түскен кірістер осы Мемлекетте бірдей салық салуға жатады.

8.3 4-тармақ акцияларға немесе ол қолданылатын салыстырмалы үлестерге қатысты барлық пайдаға, тіпті егер бұл акциялар немесе салыстырмалы үлестер құнының бір бөлігі бастапқы Мемлекетте орналасқан жылжымайтын мүліктен басқа мүліктен алынған болса да салық салуға мүмкіндік береді. Компанияның акциялары немесе салыстырмалы үлестері иеліктен шығарылғанға дейінгі 365 күн ішінде кез келген уақытта Уағдаласушы Мемлекетте орналасқан жылжымайтын мүлікпен тікелей немесе жанама түрде өз құнының 50 пайызынан астамы болып табылатынын анықтау үшін әдетте мұндай жылжымайтын мүліктің құнын компанияға, ұйымға немесе компанияның қарыздарын немесе басқа міндеттемелерін есепке алмағанда (тиісті жылжымайтын мүлікке ипотекамен қамтамасыз етілген немесе қамтамасыз етілмеген) келісімге тиесілі барлық мүліктің құнымен салыстыру жүргізіледі.

8.4 2017 жылы ЭЫДҰ Үлгі конвенцияның жаңартылған тұжырымдамасын қабылдай отырып, Комитет 4(А) тармақты Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциянан алып тастауға қаулы етті, өйткені ол жалпы қабылданған тәжірибені көрсетпейді. Бұл ереже өте сирек қолданылатыны және оны қолдану қиын екендігі анықталды. Алайда, екіжақты келіссөздер барысында елдер 4-тармақтың соңына (а) тармақшадан 2017 жылғы жаңартуға дейін болған түрдегі мынадай сөздерді енгізу туралы уағдаласа алады:

4. Бір Уағдаласушы мемлекеттің резиденті серіктестіктегі немесе трасттағы үлестер сияқты акцияларды немесе салыстырмалы мүдделерді иеліктен шығарудан

алған пайдаға, егер иеліктен шығарудың алдындағы кез келген уақытта 365 күн ішінде осы акциялар немесе салыстырмалы мүдделер өз құнының 50 пайызынан астамын тікелей немесе жанама түрде жылжымайтын мүліктен алса, екінші Уағдаласушы мемлекетте осы басқа мемлекетте орналасқан 6-бапта анықталғандай салық салынуы мүмкін. Жылжымайтын мүлікті басқару жөніндегі қызметпен айналысатын компанияны, серіктестікті, трастты немесе мүлікті қоспағанда, осы тармақта қамтылған ешнәрсе компанияға, серіктестікке, трастқа немесе мүлікке қолданылмайды, олардың мүлкі тікелей немесе жанама түрде негізінен осындай компания, серіктестік, траст немесе мүлік өзінің кәсіпкерлік қызметінде пайдаланатын жылжымайтын мүліктен тұрады.

## 5. 5-тармақ

9. Мүлікті басқару қызметімен айналысатын компанияны, серіктестікті, сенімгерлікті немесе мүлікті қоспағанда, осы тармақта қамтылған ештеңе тікелей немесе жанама түрде мүлкі негізінен осындай компания, серіктестік, сенім немесе мүлік өзінің кәсіпкерлік қызметінде пайдаланатын мүліктен тұратын компанияға, серіктестікке, сенімгерлікке немесе мүлікке қолданылмайды. Алайда, әкімшілік себептерге байланысты салық салу құқығы меншікті иеліктен шығарудан бұрын 365 күн ішінде кез келген уақытта мүлікті иеліктен шығаруды жүзеге асыратын тұлға тікелей немесе жанама түрде Елеулі үлеске ие болған компанияның акцияларын иеліктен шығарумен шектелуі керек деп танылады. Маңызды қатысудың не екенін анықтау екіжақты келіссөздерге қалдырылды, оның барысында келісілген пайыздық үлесті анықтауға болады.

9.1 2017 жылы Комитет 4-тармаққа енгізілген ұқсас өзгерістерді көрсету үшін 5-тармаққа "салыстырмалы мүдделер" туралы айтуды енгізуге шешім қабылдады.

10. Осы тармақ жоғарыдағы тармақта көзделгендей акцияларды иеліктен шығарудан және салыстырмалы қатысу үлестерінен түсетін пайдаға салық салуды көздейді, бірақ конвенцияның 13-бабы 4-параграфы қолданылатын акцияларды иеліктен шығарудан түсетін пайданы алып тастайды. Тұжырымдамада акциялардың кез-келген санын иеліктен шығарудан түскен табысқа компания резиденті болып табылатын мемлекетте, егер акциялар пакеті иеліктен шығарылғанға дейінгі 12 ай ішінде кез-келген уақытта маңызды болса, салық салынуы мүмкін екендігі нақты көрсетілген. Акциялардың Елеулі пакеті тиісті екіжақты келіссөздер барысында белгіленген пайыздық үлеске сәйкес айқындалады. Демек, егер маңызды акциялар пакеті бірнеше кішігірім акциялар пакетін беру арқылы иеліктен шығарылса да, егер берілген акциялар 12 айлық кезең ішінде кез-келген уақытта иеліктен шығарылса, осы тармақпен берілген салық салу құқығы қолданылады.

11. Қандай операциялар акцияларды иеліктен шығарудан болатын өсімнің пайда болуына әкелетіні және иеліктен шығарушы тұлғаның капиталына қатысу мөлшерін қалай анықтау керектігі, атап айтқанда, жанама қатысу мөлшерін қалай анықтау

керектігі туралы сұрақтар осы өсімге салық салатын мемлекеттің заңнамасына сәйкес шешілетін болады. Осыған байланысты жанама қатысу иеліктен шығарушы тұлғаға байланысты қауымдастырылған тұлғалардың қатысуын қамтуы мүмкін. Иеліктен шығарушы тұлғаның тікелей немесе жанама қатысу мөлшерін анықтау үшін салық салудан бас тартуға қарсы бағытталған салық салатын мемлекет заңдарының ережелерін қолданған жөн. Немесе бұл ұғымдарды шарттың мәтінінде немесе ілеспе құжаттамада кеңірек түсіндіруге болады.

12. Сондай-ақ, 4-тармақта айтылған, яғни негізінен жылжымайтын мүлікке иелік ететін компаниялардың акциялары болып табылмайтын акцияларды қоспағанда, акцияларды иеліктен шығару кезінде туындайтын пайдаға салықтың жеңілдікті мөлшерлемесін (әдеттегі ішкі мөлшерлеменен салыстырғанда) белгілеу туралы мәселе қаралды. Жеңілдікті салық салынатын акцияларды иеліктен шығару кезінде пайда болатын кірістер акцияларға инвестицияларды ынталандыруы, тікелей шетелдік инвестициялар мен портфельдік инвестицияларды ынталандыруы және сол арқылы елді индустрияландыруға серпін беруі мүмкін болғандықтан, елдер бұл мәселені екіжақты келіссөздер барысында талқылауды және екіжақты салық келісімдеріне қажетті ережелерді енгізуді қарастыруы мүмкін.

13. Биржада тізімделген акцияларды иеліктен шығарудан түскен өсімге салық салу айтарлықтай шығындармен келеді. Сонымен қатар, дамушы елдер биржада көрсетілген акцияларды иеліктен шығарудан өсімге салық салудан бас тарту арқылы капитал нарықтарының өсуін ынталандыруды экономикалық тұрғыдан тиімді деп санауы мүмкін. Осы жолмен жүргісі келетін елдер өздерінің екіжақты салық келісімшарттарына келесі ережені енгізе алады:

Уағдаласушы мемлекеттің резиденті танылған қор биржасында белсенді және тұрақты сауданың нысанасы болып табылатын акцияларды қоспағанда, екінші Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатын компанияның 4-тармағында аталғандардан басқа өзге акцияларды иеліктен шығарудан алған өсімге, егер иеліктен шығарушы тұлғаға осы екінші мемлекетте, егер иеліктен шығарушы тұлға өзінен бұрын он екі ай мерзім ішінде кез келген уақытта салық салынуы мүмкін. мұндай иеліктен шығару, тікелей немесе жанама түрде, осы компанияның капиталының кем дегенде \_\_\_\_ пайызын (пайыз екіжақты келіссөздер барысында анықталады) иеленді.

Шарттың мәтініне немесе ілеспе құжаттамаға "белсенді және тұрақты сауда" және " танылған қор биржасы" тіркестерін түсіндіруді кеңейтетін ережелерді енгізуге болады.

14. Кейбір елдер компания резиденті болып табылатын Уағдаласушы мемлекетке Компания активтерінің едәуір бөлігі осы мемлекетте болған жағдайда ғана оның акцияларын иеліктен шығарудан түсетін өсімге салық салуға және екіжақты келіссөздер барысында мұндай шектеуді талап етуге рұқсат етілуі тиіс деп есептеуі мүмкін.

15. Екіжақты келіссөздерге қатысатын басқа елдер, егер осы жағдайларда көз мемлекетіндегі капитал өсіміне салық салу корпоративтік тізбек шеңберіндегі экономикалық қызметке қосарланған салық салуға әкелуі мүмкін деп есептесе, 5-тармақты толығымен алып тастауды жөн көруі мүмкін, бұл тікелей шетелдік инвестицияларды тартуды қиындатады. Бұл қарастыру, әсіресе, акция иелерін тек қатысудың үлкен үлесінен алынған дивидендтерге ғана емес, сонымен қатар осындай үлкен қатысу үлесіне қатысты акциялардан капитал өсіміне салық төлеуден босататын елдерге қатысты.

16. Егер елдер корпоративтік қайта құру барысында алынған өсімге салық салмауды қаласа, олар, әрине, мұны істеуге құқылы.

#### 6-тармақ

17. Осы тармақта ЭЫДҰ Үлгі конвенцияның 13 — бабының 5-тармағы редакциялық редакциямен – "1, 2, 3 және 4-тармақтардағы" деген сөздерді "1, 2, 3, 4 және 5-тармақтардағы" деген сөздермен ауыстырумен көшіріледі. Осылайша, ЭЫДҰ-ның 2010 жылғы Үлгі конвенцияның 13-бабының 5-тармағына тиісті өзгерістермен түсініктеме 6-тармаққа да жатады. Түсініктемеде былай делінген:

29. 1, 2 және 3[, 4] және [5] тармақтарында көрсетілгеннен басқа кез келген мүлікті иеліктен шығару есебінен өсімге келетін болсақ, [6] тармағында мұндай өсімге резиденті иеліктен шығарушы тұлға болып табылатын мемлекетте ғана салық салынатыны көзделген [...].

30. Бұл бапта компания акцияларын ([және] 4 [және 5] тармағымен реттелетін компания акцияларынан басқа) немесе бағалы қағаздарды, облигацияларды, борыштық қолхаттарды және т.б. иеліктен шығару есебінен өсімге қатысты арнайы нормалар қамтылмаған.

31. Егер акцияларды эмитент-компанияның акционері осындай компанияның таратылуына немесе оның төленген капиталының қысқаруына байланысты сатса, сату бағасы мен акциялардың номиналды құны арасындағы айырмашылықты осы компания резиденті болып табылатын мемлекетте капитал өсімі ретінде емес, жинақталған пайданы бөлу ретінде қарастыруға болады. Бап компания резиденті болып табылатын мемлекетке 10-бапта көзделген мөлшерлемелер бойынша мұндай бөлуге салық салуға кедергі келтірмейді: мұндай салық салуға рұқсат етіледі, өйткені бұл айырмашылық 10-баптың 3-тармағында қамтылған және осы бапқа түсініктеменің 28-тармағында түсіндірілетін "дивидендтер" терминінің анықтамасына кіреді. Егер борышкер облигациялар мен борыштық қолхаттарды облигациялар немесе борыштық қолхаттар шығарылған номиналды құннан немесе құннан асатын бағамен өтесе, дәл осындай түсініктеме болуы мүмкін; бұл жағдайда айырмашылық пайыздарды білдіруі мүмкін және осыған байланысты 11-бапқа сәйкес пайыз көзі мемлекетінде шектеулі салық салынуы мүмкін. (11-бапқа 20 және 21 тармақтарына түсініктемені қараңыз).

32. Қызметкерге немесе директорлар кеңесінің мүшесіне берілген акцияларды сатып алу опциондары арқылы сатып алынған акцияларды иеліктен шығарудан алынуы мүмкін капитал өсімі мен 15-баппен немесе 16-баппен реттелетін акцияларға опциондар арқылы алынған пайда арасындағы айырмашылықты анықтау қажет. Бұл айырмашылыққа негізделген қағидаттар 15-бапқа түсініктеменің 12.2-12.5-тармақтарында және [ЭЫДҰ Үлгі конвенцияның] 16-бабына түсініктеменің 3.1-тармағында қаралады.

18. Алайда, жоғарыда 2-тармақта көрсетілгендей, дамушы елдерден топ мүшелерінің көпшілігі ЭЫДҰ Үлгі конвенцияның 13-бабы 5-тармағының келесі балама нұсқасын ұсынды:

5. 1, 2, 3 және 4-тармақтарда көрсетілген өсімнен басқа кез келген мүлікті иеліктен шығару есебінен өсімге осы Мемлекеттің заңнамасына сәйкес аумағында ол пайда болған Уағдаласушы мемлекетте салық салынуы мүмкін.

Бұл нұсқа кез-келген мемлекетке немесе екі мемлекетке де өз заңдарына сәйкес салық салынуы мүмкін және тұрақты орналасқан мемлекет 23-бапқа сәйкес қосарланған салық салуды жояды деп айтуға тең. Осы нұсқаны таңдаған елдер екіжақты келіссөздер барысында өз қалауы бойынша капитал өсімі пайда болған деп есептелетін орынды анықтау кезінде көз туралы қандай нақты нормалар қолданылатынын нақтылай алады.

#### **14– бап ТӘУЕЛСІЗ МЕРДІГЕРЛЕРДІҢ ҚЫЗМЕТТЕРІ**

1. Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенцияның 14-бабы ЭЫДҰ Үлгі конвенцияның (1997 жылғы нұсқасы) 1-тармағында, (а) тармақшасында және 2-тармағында 14-бабының негізгі ережелерін жаңғыртады. 14-баптың барлығы және оған түсініктемелер ЭЫДҰ-ның 2000 жылғы 29 сәуірдегі Үлгі конвенциянан алынып тасталды. 1-тармақтың (b) тармақшасы дереккөз еліне 1997 жылғы ЭЫДҰ Үлгі конвенцияның 14-бабының 1-тармағындағы жағдайға қосымша бір жағдайға салық салуға мүмкіндік береді. Сонымен қатар, егер ЭЫДҰ-ның бұрынғы Үлгі конвенция дереккөз еліне тәуелсіз дербес қызметтерден түсетін табысқа салық салуға мүмкіндік берсе, егер бұл табыс салық төлеушінің тұрақты базасына жататын болса, онда БҰҰ-ның Үлгі конвенция, егер салық төлеуші осы елде 183 күннен артық болса, көзден тиісті қаржы жылында аяқталып, салық салуға мүмкіндік береді.

2. 14-бапты талқылау кезінде дамушы елдер тобының кейбір мүшелері елдің қайнар көзіне салық салуы тұрақты базаның және болу ұзақтығының критерийлерімен шектелмеуі керек және жалғыз критерий табыс көзі болуы керек деген пікір білдірді. Екінші жағынан, дамыған елдердегі топтың кейбір мүшелері, егер тиісті адам осы елде тұрақты өкілдікпен салыстырылатын тұрақты базаға ие болмаса, материалдық тауарларды әкету сияқты, кәсіби біліктілікті әкету тағайындалған елде салық салуға әкеп соқтырмауы керек деп есептеді. Сондықтан олар тұрақты база критерийін қолдады

, дегенмен олар көз елінде салық салу осы елде қызмет көрсетушінің ұзақ уақыт болуымен негізделген деп келісті. Дамушы елдер тобының кейбір мүшелері тұрақты база критерийін қолдады. Дамушы елдердегі топтың басқа мүшелері болу ұзақтығына негізделген критерийге басымдық берді.

3. 1980 жылғы Үлгі конвенцияны әзірлеу кезінде дамушы елдердің бірнеше топ мүшелері үшінші критерийді, атап айтқанда сыйақы сомасының критерийін ұсынды. Осы өлшемге сәйкес тәуелсіз дербес қызметтер үшін сыйақыға, егер ол белгіленген сомадан асып кетсе, осы елде тұрақты базаның болуына немесе болу ұзақтығына қарамастан, көз елі салық салуы мүмкін.

4. Ымыраға келу ретінде 1980 жылғы Үлгі конвенция 1–тармақтың а-с тармақшаларында көрсетілген үш балама критерийді қамтыды, олардың кез келгеніне сәйкестігі дереккөз еліне басқа мемлекеттің резиденті болып табылатын тұлғаның тәуелсіз Мердігердің қызметтерін көрсетуінен алынған табысқа салық салу құқығын береді. Алайда, 1999 жылы сарапшылар тобы А және В тармақшаларын сақтай отырып, үшінші критерийді, атап айтқанда С тармақшасында көрсетілген сыйақы сомасын алып тастау туралы шешім қабылдады.

5. ЭЫДҰ Үлгі конвенциясында қамтылған жалғыз өлшемшартты жаңғыртатын ( а) тармақшада, егер жеке тұлғаның өзіне қызметті жүзеге асыру үшін тұрақты түрде берілетін тұрақты базасы болса, табысқа салық салынуы мүмкін екенін көздейді. Тұрақты базаның болуы салық салу құқығын бергенімен, салық салынатын кірістің мөлшері тұрақты базада болатын мөлшермен шектеледі

б тармақшасы 1999 жылғы түзетулермен, егер бұл тұлға елде тиісті қаржы жылында басталатын немесе аяқталатын кез келген он екі айлық кезең ішінде кемінде 183 күнді құрайтын кезең немесе кезеңдер ішінде, тіпті тұрақты база болмаған кезде де болса, көз мемлекеті салықты өндіріп ала алатынын көздей отырып, көз еліне салық салу құқығын кеңейтеді. Алайда, осы елде жүзеге асырылатын қызметтен алынған табысқа ғана салық салынуы мүмкін. Осы түзету енгізілгенге дейін Уағдаласушы мемлекетте болудың ең аз мерзімінің талабы "тиісті қаржы жылында жиынтығында 183 күнге тең немесе одан асатын кезең немесе кезеңдер" ретінде айқындалды. Алайда дамыған елден келген топ мүшесі техникалық себептерге байланысты алдыңғы тұжырымдаманы сақтауды жақтады. Осы түзетуге байланысты 14-баптың 1-тармағының б тармақшасының ережелері екінші Уағдаласушы мемлекетте болудың ең аз мерзіміне қатысты 15-баптың 2-тармағының а тармақшасына сәйкес келтірілді.

7. Алып тастағанға дейін с тармақшасы, егер а және в тармақшаларында көрсетілген екі шарттың ешқайсысы қанағаттандырылмаса, бастапқы елге салық салудың тағы бір критерийін қарастырды. Көз елінде орындалған қызметтер үшін сыйақы белгілі бір сомадан (екіжақты келіссөздер барысында белгіленетін) асып кетсе,



көз мемлекеті салық ала алады, бірақ егер бұл сыйақы көз елінің резидентінен немесе осы елдің аумағында орналасқан кез келген басқа елдің резидентінің тұрақты өкілдігінен немесе тұрақты базасынан алынған болса ғана көзделді.

8. Осыған байланысты белгіленген ақша сомалары мөлшерінің кез келген шегі уақыт өте келе инфляцияға байланысты мағынасын жоғалтатыны және ел әкеле алатын әлеуетті құнды қызметтер сомасын шектеу әсеріне ие болатыны атап өтілді. Сонымен қатар, бұл туралы ереже 1980-1997 жылдары жасалған қолданыстағы екіжақты салық келісімшарттарының алты пайызында ғана пайда болды. Тиісінше, с тармақшасын 14-баптың 1-тармағынан алып тастау туралы шешім қабылданды.

9. Бұрынғы сарапшылар тобы 14-бап пен 5-баптың 3-тармағының b тармақшасы арасындағы байланысты талқылады. Жалпы алғанда, жеке тұлғаға тәуелсіз тұлға ретінде атқарған қызметі үшін тікелей төленетін сыйақы 14-баптың ережелерімен реттелуге жататыны келісілді. Осы кәсіпорынның қызметкерлерді немесе басқа қызметкерлерді жұмыспен қамтамасыз еткені үшін кәсіпорынға төленетін төлемдер 5 және 7-баптармен реттелуге жатады. Кәсіпорын жұмысты орындаған жеке тұлғаға төлеген сыйақы не 14-баптың (егер ол кәсіпорын осы қызметті жүзеге асыруға тартқан тәуелсіз мердігер болып табылса) не 15-баптың (егер ол кәсіпорынның қызметшісі болып табылса) қолданысына жатады. Егер Тараптар 14-бап пен 5 және 7-баптар арасындағы арақатынасты қосымша нақтылау қажет деп есептесе, олар келіссөздер барысында осындай нақтылауды енгізе алады.

10. Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясының 14-бабында 1977 жылғы ЭЫДҰ Үлгі конвенцияның 14-бабының барлық елеулі ережелері қамтылғандықтан, осы бапқа алдыңғы түсініктеме күшінде қалады. Онда былай делінген:

1. Мақала кәсіби қызметтер деп аталатын нәрсеге және тәуелсіз сипаттағы басқа қызмет түрлеріне қатысты. Осы жерден өндірістік және коммерциялық қызмет, сондай-ақ фабриканың медициналық қызметкері ретінде жұмыс істейтін дәрігер сияқты жалданатын кәсіби қызметтер алынып тасталады. Алайда, бұл мақала 17-бап қолданылатын әртістер мен спортшылардың тәуелсіз қызметіне қатысты емес екенін атап өткен жөн.

2. "Кәсіби қызметтер" терминінің мағынасы әдеттегі еркін кәсіптердің мысалдарында көрсетілген. Бұл тізім тек мысал ретінде келтірілген және толық емес. Ерекше жағдайларда туындайтын түсіндірудің күрделілігі мүдделі Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдары арасында өзара келісу жолымен шешілуі мүмкін.

3. Мақаланың ережелері кәсіпорынның кірісі туралы ережелерге ұқсас және іс жүзінде 7-баптағыдай принциптерден туындайды. Сондықтан 7-баптың ережелері мен оған түсініктеме 14-бапты түсіндіру және қолдану үшін нұсқаулық ретінде пайдаланылуы мүмкін. Мәселен, 7-бапта белгіленген қағидаттар, мысалы, бас кеңсе мен Тұрақты өкілдік арасындағы пайданы бөлуге қатысты, тәуелсіз Мердігердің қызметтерін көрсететін тұлға резиденті болып табылатын мемлекет пен осы қызметтер

тұрақты базаны пайдалана отырып көрсетілетін мемлекет арасында пайданы пропорционалды бөлуге де қолданылуы мүмкін. Тұрақты базаның мақсаттарына жұмсалған шығыстар, соның ішінде әкімшілік және жалпы шығыстар тұрақты базаға жатқызылатын кірісті айқындау кезінде шегерімдер ретінде есепке алынуы тиіс, сол сияқты тұрақты өкілдіктің мақсаттарына жұмсалған шығыстар [...]. Басқа жолдармен 7-бап және оған түсініктеме 14-бапты, мысалы, компьютерлік бағдарламалық қамтамасыз ету төлемдерін 7-баптағы немесе 14-баптағы коммерциялық табыс санатына немесе 12-баптағы роялти санатына жатқызу керек пе деген сұрақ түсіндіруге де көмектесуі мүмкін.

4. 7-бап пен 14-бап бірдей принциптерге негізделгенімен, тұрақты өкілдік ұғымын коммерциялық және өндірістік қызмет үшін қалдыру керек деп шешілді. Сондықтан "тұрақты база" термині қолданылады. Терминнің анықтамасын тұжырымдау орынсыз деп танылды, бірақ ол, мысалы, дәрігердің кеңсесіне немесе сәулетшінің кеңсесіне немесе адвокатқа қатысты. Бәлкім, тәуелсіз мердігер қызметін көрсететін адам, әдетте, өзінің тұрақты тұратын мемлекетінен басқа жерде мұндай үй-жайға ие болмайды. Бірақ басқа мемлекетте тұрақты немесе уақытша сипаттағы қызмет орталығы болған жағдайда, бұл мемлекет осы адамның қызметіне салық салуға құқылы болады.

11. Кейбір елдердің 14-бапты түсіндіруі жоғарыдағы 9 және 10-тармақтарда түсіндірілгеннен өзгеше. Нәтижесінде, мұндай елдер өз ұстанымдарын нақтылай алады және егер олар әлі шешілмеген болса, осы аспектілерді екіжақты негізде үйлестіре алады.

## **15-бап ЖАЛДАУ БОЙЫНША ЖҰМЫС ТАБЫСЫ**

1. Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясының 15-бабы ЭЫДҰ Үлгі конвенцияның 15-бабын жаңғыртады. Жалғыз айырмашылықтар ЭЫДҰ конвенциясы бабының тақырыбы болып табылады, ол қазір "ЖАЛДАУ БОЙЫНША ТҮСЕТІН ТАБЫС" ретінде тұжырымдалған, сондай-ақ 2-тармақтың тармақшасындағы "тұрақты базаға" сілтеме жойылған. Бұл өзгерістер ЭЫДҰ-ның 2000 жылғы Үлгі конвенцияның 14-бабының жойылуынан туындайды. ЭЫДҰ Үлгі конвенцияның 15-бабына түсініктемеде мыналар оқылады:

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. Жалдау бойынша жұмыстарды жүзеге асыру тәртібімен қызметтер көрсетіле ме, 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. Жалпы ережеден тек зейнетақы (18-бап), сондай-ақ мемлекеттік қызмет үшін сыйақы мен зейнетақы (19-бап) 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 жұмысына байланысты алынған заттай төлемдерді (мысалы, қызметкерлерге акцияларды сатып алуға, үйді немесе автокөлікті пайдалануға, денсаулықты немесе өмірді сақтандыруға және клубқа мүшелікке опциондар) қамтиды деп түсінеді.

2.2 Осы бапта көз мемлекеті тарапынан салық салу бөлігінде көзделген шартта жалақы, жалақы және басқа да осыған ұқсас сыйақы түрлері осы Мемлекетте жалдау жөніндегі жұмысты жүзеге асыру нәтижесінде алынуы тиіс делінген. Бұл ереже осы кірістерді қашан төлеуге, есептеуге немесе басқа жолмен жалдамалы қызметкердің қарамағына алуға болатынына қарамастан қолданылады.

3. Алайда, 2-тармақта 1-тармақта белгіленген ережеден жалпы ерекшелік бар. Бұл ерекшелік жалдау қызметтерін көрсететін барлық жеке тұлғаларға (сату жөніндегі өкілдерге, құрылыс жұмысшыларына, инженерлерге және т.б.), олардың сыйақысы, атап айтқанда, мемлекеттік қызметке 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 Үлгі конвенцияның жобасынан айырмашылығы, онда 183 күндік кезеңді<sup>44</sup> "тиісті қаржы жылында" асырмау керек деп көзделген және мұндай тұжырымдау, егер Уағдаласушы мемлекеттердің қаржы жылдары сәйкес келмесе, кейде жұмыстарды ұйымдастыру мағынасында мүмкіндіктер туғызуға мүмкіндік беретін қиындықтар туғызды осылайша, мысалы, жұмысшылар осы мемлекетте бір жылдың соңғы 5,5 айында және келесі жылдың алғашқы 5,5 айында қалады. 2-тармақтың а тармақшасының қолданыстағы тұжырымы мұндай мүмкіндікті салық салуды болдырмау үшін 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 183 күннен астам уақыт бойы болған деп есептеледі. жоғарыда аталған екінші он екі айлық кезең, ол қарастырылып отырған бірінші кезеңдегі минималды қатысу критерийіне сәйкес келмесе де және бұл бірінші кезең екінші кезеңмен ішінара қабаттасады.

---

44

Дәл осындай өзгеріс Біріккен Ұлттар Ұйымының 1999 жылғы Үлгі конвенцияда енгізілді.

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), ауру күндері (егер олар адамның елден кетуіне кедергі жасамаса және басқа жағдайда ол салықтан босату критерийлеріне сәйкес келсе), сондай-ақ отбасы мүшелерінің қайтыс болған немесе ауырған 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 тармақшасын 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 көз 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:

- 1-мысал. 1 қаңтардан 1 желтоқсанға дейін Х тұлғасы S мемлекетінде тұрады және оның резиденті болып табылады. 2002 жылдың 1 қаңтарында Х тұлғасы жалдайды R мемлекетінің резиденті болып табылатын жұмыс беруші және бұл Тұлға R мемлекетіне көшіп, оның резиденті болады. Болашақта Х тұлғасын оның жұмыс берушісі 2002

жылдың 15-31 наурызы аралығында S мемлекетіне жібереді. Бұл жағдайда X тұлғасы S мемлекетінде 292 күн бойы — 2001 жылғы 1 сәуірден 2002 жылғы 31 наурызға дейін қатысады, бірақ ол S мемлекетінің резиденті болғандықтан, 2001 жылғы 1 сәуірден 31 желтоқсанға дейін бұл бірінші кезең а тармақшасында көрсетілген кезеңдерді есептеу мақсаттары үшін есепке алынбайды.

- 2-мысал. 2001 жылғы 15-31 қазан аралығында Y тұлғасы-R мемлекетінің резиденті, S мемлекетінде "АСО" фирмасының бизнесін осы елде кеңейтуді дайындау үшін қатысады - сонымен қатар R мемлекетінің резиденті. "АСО" - S мемлекетінің резиденті. Бұл жағдайда Y тұлғасы S мемлекетінде 184 күн бойы — 2001 жылғы 15 қазаннан 2002 жылғы 14 қазанға дейін қатысады, алайда ол 2002 жылғы 1 мамыр мен 14 қазан аралығында S мемлекетінің резиденті болғандықтан, бұл соңғы кезең а тармақшасында көрсетілген кезеңдерді есептеу мақсаттары үшін есепке алынбайды.

6. Екінші шарт-сыйақы төлейтін жұмыс беруші еңбек қызметі жүзеге асырылатын Мемлекеттің резиденті болмауы керек. Алайда, кейбір қатысушы елдер 2-тармақтан ерекшелікті жұмыс беруші қызметкер тұратын мемлекеттің резиденті болып табылмайтын жағдайларға тарату орынды емес деп санауы мүмкін, өйткені бұл жағдайда қызметкердің еңбек кірісін анықтауда немесе жұмыс берушіден ұстап қалу бойынша міндеттемелерді мәжбүрлеп орындауда әкімшілік қиындықтар туындауы мүмкін. Осы көзқараспен бөлісетін уағдаласушы мемлекеттер екі жақты негізде 2b-тармақшасының мынадай баламалы тұжырымын 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 8.2-тармағын қараңыз). Мұндай серіктестік "жұмыс беруші" ретінде біліктілікке ие болуы мүмкін (әсіресе кейбір елдердің ішкі заңнамасындағы осы терминнің анықтамаларына сәйкес, мысалы, жұмыс беруші жалақы салығын төлеуге жауапты тұлға ретінде анықталған кезде), сондықтан бұл шартты серіктестік деңгейінде қолдану серіктестікке қатысушылардың жағдайына қарамастан жасайды шарт мүлдем мағынасыз.

6.2 2 - тармақтың b және c тармақшаларының міндеттері мен мақсаты еңбек кірістерін көз мемлекетіндегі салықтан шегеруге жататын табысқа жатқызуға жол берілмейтіндей дәрежеде жалдау бойынша қысқа мерзімді жұмыс көзінен салық салуды болдырмау болып табылады, өйткені жұмыс берушіге бұл мемлекетте салық салынбайды, өйткені ол оның резиденті болып табылмайды 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 в тармақшасын нақты түсіндіруге қол жеткізу үшін қаржылық ашық серіктестіктерге қатысты бұл тармақ серіктестікке қатысушылар деңгейінде қолданылады деп санаған жөн. Осылайша, в тармақшасындағы "жұмыс беруші" және "резидент" терминдері қаржылық ашық серіктестік деңгейінде емес, әріптестер деңгейінде қолданылады. Бұл тәсіл салық Конвенциясының басқа ережелері серіктестікке қарағанда жекелеген серіктестер деңгейінде қолданылуы тиіс тәсілге сәйкес келеді. Мұндай интерпретация 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.

Сарапшылар комитетінің кейбір мүшелері ЭЫДҰ түсініктемесінен жоғарыда келтірілген үзіндінің 6.2-тармағына енгізілген в тармақшасындағы "жұмыс беруші" және "резидент" терминдері серіктестікке қатысушылар деңгейінде қолданылады деген ұсыныспен келіспеді. Олар бұл тәсілдің мәлімделген негіздемесіне, яғни қаржылық ашық серіктестіктер жағдайында салық конвенцияларының ережелері серіктестікке қатысушылар деңгейінде қолданылуы керек деп даулайды. Олар мұндай нәтижені қамтамасыз ету үшін Конвенцияда арнайы норма қажет деп санайды. ЭЫДҰ Үлгі конвенциясына түсініктеме келесідей:

7. Үшінші Шартқа сәйкес, егер жұмыс берушінің жалдау бойынша жұмыс жүзеге асырылатын мемлекетте тұрақты өкілдігі [немесе тұрақты базасы, егер ол кәсіби қызметтер көрсетсе немесе тәуелсіз сипаттағы басқа да қызметті жүзеге асырса] болса, онда салықтан босату сыйақы төлеу жөніндегі шығыстар мұндай тұрақты өкілдікті [немесе тұрақты базаны] жаппаған жағдайда ғана беріледі, ол осы мемлекетте бар]. "Жабады" деген тіркесті осы баптың тармақшасының негізгі мақсаты тұрғысынан түсіндіру керек, ол 2-тармақта көзделген алып тастау 7-баптың қағидаттарына және сол мемлекеттегі тұрақты өкілдіктің пайдасын есептеу кезінде сыйақы сипатына жататын салық шегеріміне әкеп соғуы мүмкін сыйақыға қолданылмауын қамтамасыз етуден тұрады, жалдау бойынша жұмыс қайда жүзеге асырылады.

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 бола бермейді, өйткені тиісті тексеру критерийі сыйақыға қатысты қолданылатын шегерім тұрақты өкілдікке қатысты пайданы айқындау кезінде ескерілуі тиіс пе, жоқ па. 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 емес, сақталады.

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 осы қағиданы осындай кәсіпорынның жалдамалы қызметкерлеріне салық салуға таратады, егер бұл жалдамалы қызметкерлердің қызметі басқа мемлекетте салыстырмалы түрде қысқа мерзім ішінде жүзеге асырылса. b және c тармақшалары бұл ерекшелік жалдау бойынша жұмыс қызметтері осы Мемлекеттің резиденті болып табылатындығына не ондай қызметтер жататын Тұрақты Өкілдігі болуына байланысты бір мемлекетте пайдасына салық салынатын кәсіпорынға берілген 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 көзделмеген іс-әрекеттер (мысалы, жұмыс күшін жалдау деп аталатын жағдайларда) жағдайларында көзделген алып тастаудан пайда алуға әкелуі мүмкін деп алаңдаса, 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 жұмыс беруші болып табылмайтын тұлғаға осындай жалдау жұмысы барысында 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 есептелсін. Мұндай саралау 15-баптың ережелерін, атап айтқанда 2 b және c тармақшаларының ережелерін қолдану кезінде өзектілігін сақтайды. 8.11-тармақта көрсетілген лимит сақталған жағдайда және егер нақты Конвенцияның мәнмәтінінде өзгеше айтылмаса, онда дереккөз 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 тұлға кәсіпорынға көрсеткен қызметтерді 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 көрсетуге арналған ресми шарт шеңберінде ұсынылса да, немесе осы адам екінші жағынан қызмет көрсетуге 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 еңбек жалдау ұғымы конвенцияны қолданатын мемлекеттің ішкі заңнамасына сәйкес анықталуы керек болғандықтан (8.11-тармақта көрсетілген лимит сақталған жағдайда және егер нақты Конвенция контекстінде өзгеше көзделмесе), бұдан жалдау қызметтері сияқты қызметтерді қарастыратын 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 мәні мен мақсатына 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 бермейтін және, демек, мемлекетке бейрезиденттердің ресми түрде жалдамалы қызметкері болып табылатын жеке тұлғаның жергілікті кәсіпорынға көрсететін қызметтері еңбек жалдау қатынастары шеңберінде ұсынылады деп есептеуге мүмкіндік бермейтін жағдайларда да (қызметтердің еңбек шарты) жергілікті кәсіпорынмен, бұл мемлекет теріс пайдалану жағдайларында 2-тармаққа сәйкес алып тастауды қолданудан бас тартуға мүмкіндігі бар.

8.9 Мұндай теріс пайдалану жағдайларымен күрескісі келетін мемлекеттердің қарамағындағы әртүрлі тәсілдер 1-бапқа түсініктемеде "Конвенцияны заңсыз пайдалану" бөлімінде талқыланады. Осы түсініктеменің 9.4-тармағында түсіндірілгендей, мемлекеттер Конвенция ережелерін теріс пайдалану болып табылатын схемаларды қолдану кезінде салық конвенциясына жеңілдіктер бермеуі керек екендігі келісілді. Алайда, осы түсініктеменің 9.5-тармақтарында айтылғандай, бұл дәл осындай жағдай деп ойлау керек (осы түсініктеменің 22.2-тармағын қараңыз)

8.10 Осылайша, алдыңғы тармақтарда сипатталған тәсіл қызмет жүзеге асырылатын мемлекетке теріс пайдалану жағдайларында, сондай-ақ ішкі заңнамаға енгізілген Еңбек жалдау тұжырымдамасына сәйкес бейрезиденттің ресми түрде жалдамалы қызметкері болып табылатын жеке тұлғаның жергілікті кәсіпорынға көрсететін қызметтері жүзеге асырылатын жағдайларда 2-тармақты қолданудан бас тартуға мүмкіндік береді осы жергілікті кәсіпорынмен еңбек жалдау (қызметтердің еңбек шарты) қатынастары шеңберінде. Бұл тәсіл жеке тұлғаның тұрақты тұратын мемлекетінде, тіпті егер бұл мемлекет өзінің ішкі заңнамасына сәйкес осы тұлға мен қызмет көрсетілетін кәсіпорын арасында еңбек жалдау қатынастары бар деп санамаса да қосарланған салық салудан босатудың қамтамасыз етілуін қамтамасыз етеді. Шын мәнінде, егер тұрақты болатын Мемлекет бастапқы мемлекеттің ішкі салық заңнамасындағы еңбек жалдау тұжырымдамасы немесе Конвенцияны теріс пайдалануды білдіретін схемалардың болуы осы мемлекетке Конвенцияға сәйкес жеке тұлғаның еңбек кірісіне салық салуға мүмкіндік беретінін мойындаса, ол 23А және 23В баптарына енгізілген міндеттемелерге сәйкес қосарланған салық салудан босатуды ұсынуы керек (осы мақалаларға түсініктеме берудің 32.1–32.7 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 Соған қарамастан, ұлттық заңнамаға сәйкес ресми шарттық қатынастардың болуын ескермеу керек деген тұжырым объективті критерийлер негізінде жасалуы керек. Мысалы, мемлекет өзінің ішкі құқығына сәйкес қызметтер сол құқықта жалдау

бойынша ұсынылады деп есептелмейді, тиісті фактілер мен жағдайлар бұл қызметтердің екі тәуелсіз кәсіпорын арасында жасалған қызмет көрсету шарты негізінде ұсынылатындығын анық көрсеткен жағдайларда қызметтер жалдау бойынша ұсынылады деп есептелмейді. 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 ұсынған қызметтерді екі кәсіпорын арасында жасалған қызмет көрсету шартына сәйкес емес, еңбек жалдау қатынастары шеңберінде көрсетілетін қызметтер ретінде мемлекет заңды түрде қарастыра алатыны әрдайым айқын бола бермейді. Бұл жағдайда мемлекеттер арасындағы кез келген келіспеушіліктер қажет болған жағдайда өзара келісу рәсімін пайдалана отырып, мынадай қағидаттар мен мысалдарды ескере отырып шешілуі тиіс).

8.13 Жеке тұлға ұсынатын қызметтердің сипаты маңызды фактор болып табылады, өйткені жалдамалы қызметкер өзінің жұмыс берушісі 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 және қызмет көрсетілетін кәсіпорын жүзеге асыратын шаруашылық қызметпен салыстыру ресми шарттық қатынастардан өзгеше еңбек жалдау қатынастарын көрсететін жағдайларда, мынадай қосымша факторлар оның шындыққа сәйкес келетіндігін анықтау үшін маңызды болуы мүмкін:

- жеке тұлғаға нұсқау беруге өкілеттігі бар кім жұмысты орындау тәсілдеріне қатысты тұлғаға;

- 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 көрсетсе, осы екі кәсіпорын арасында жасалған қаржылық схемалар айқын маңызға ие, дегенмен олар міндетті түрде осы тұлғаның ресми жұмыс берушісінің қызмет көрсетілетін кәсіпорыннан тікелей алатынын анықтау мақсатында сенімді дәлел бола алмайды. Мысалы, егер кәсіпорын алатын төлем болса — жеке тұлғаның ресми жалдаушысы - бұл қызметкерге сыйақы, қосымша төлемдер мен жеңілдіктер және осы тұлғаның басқа кәсіпорынға көрсеткен қызметтеріне байланысты басқа да шығындар, пайда элементінсіз немесе пайда элементімен, осындай сыйақының пайыздық үлесі ретінде есептеледі, қосымша төлемдер мен жеңілдіктер және басқа да персонал шығындары, бұл мүмкін осы жеке тұлғаның сыйақысын оның ресми жұмыс берушісі қызмет көрсетілетін кәсіпорыннан тікелей алатындығының белгісі деп санау. Алайда, егер қызметтер үшін алынатын төлемнің жеке тұлғаның сыйақысына ешқандай қатысы болмаса немесе бұл сыйақы іс жүзінде қызмет көрсету шарты болып табылатын төлемді белгілеу кезінде ескерілетін көптеген факторлардың бірі болса (мысалы, консалтингтік фирма клиенттен ақы алған кезде) оның қызметкерлерінің бірі нақты келісімшартты орындауға жұмсаған уақыт үшін сағаттық тарифтің негізінде және осы төлем осы фирманың әр түрлі шығындарын ескереді), егер екі кәсіпорын бір-бірімен байланысты болса, бұл "қол созым" қағидасына сәйкес келеді. Айта кету керек, жеке тұлғаның ресми жұмыс берушісі тікелей қызмет көрсетілетін кәсіпорыннан сыйақы ала ма, жоқ па, екі кәсіпорын арасында жасалған қызмет көрсету шартына сәйкес 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.

8.16 1-мысал. "Асо", А мемлекетінің резидент компаниясы, В мемлекетінің резидент — компаниясы "Всо" — мен кәсіптік даярлау қызметтерін көрсетуге шарт

жасасады. "Асо" компаниясы қызметкерлерді әртүрлі компьютерлік бағдарламаларды пайдалануға үйретуге маманданған, ал "Всо" компаниясы өз қызметкерлерін жаңадан сатып алынған бағдарламалық жасақтаманы пайдалануға үйретуді қалайды. А мемлекетінің резиденті болып табылатын "Асо" компаниясының қызметкері Х мырза осы Шарт шеңберінде оқу курстарын өткізу үшін В мемлекетіндегі "Всо" компаниясының кеңсесіне іссапарға жіберіледі.

8.17 Бұл жағдайда в мемлекеті Х мырзаның "Всо" компаниясымен еңбек жалдау қатынастарында екенін немесе "Асо" компаниясы А және В мемлекеттері арасындағы Конвенцияның мақсаттары үшін Х мырзаның жұмыс берушісі болып табылмайтынын растай алмайды. олардың қызметтері 8.13 және 8.14-тармақтарда көрсетілген факторлар тұрғысынан қаралған кезде "Асо" компаниясының шаруашылық қызметінің ажырамас бөлігі болып табылады. "Всо" компаниясына көрсетілетін қызметтер осы екі кәсіпорын арасында жасалған шарт шеңберінде "Асо" компаниясының атынан ұсынылады. Осылайша, Х мырза тиісті он екі айлық кезең ішінде мемлекетте 183 күннен артық болмаған және "Асо" компаниясының мемлекетте 15-баптың 2-тармағында көзделген Х мырзаның сыйақысына арналған шығыстарды көтеретін тұрақты өкілдіктері жоқ болған жағдайда, салық салудан алып тастау Х мырзаның сыйақысына қатысты қолданылатын болады.

8.18 2-мысал. "Ссо", с мемлекетінің резидент компаниясы, "Дсо", D мемлекетінің резидент компаниясы кіретін компаниялар тобының бас компаниясы болып табылады. Топтың өнімдерін сатуды жүзеге асыратын "Дсо" компаниясы осы стратегияны тиісті түрде қабылдайтынына және оны ұстанатынына көз жеткізу үшін "Ссо" компаниясы осы стратегияны әзірлеген өз қызметкерлерінің бірі Х мырзаны "Дсо" компаниясының бас кеңсесіне "Дсо" компаниясына оның маркетингтік қызметі мәселелері бойынша кеңес беру және "Дсо" компаниясының байланыс бөлімі тарапынан жалпы әлемдік маркетингтік стратегияны түсіну мен сақтауды қамтамасыз ету үшін төрт ай мерзімге жұмысқа жібереді.

8.19 Бұл жағдайда "Ссо" компаниясының шаруашылық қызметі бүкіл әлем бойынша компаниялар тобының маркетингтік қызметін басқаруды қамтиды және Х мырзаның өзі көрсететін қызметтер осы қызметтің ажырамас бөлігі болып табылады. "Дсо" компаниясы компанияның маркетингтік кеңес беру функцияларын орындау үшін белгілі бір жұмысшыны оңай жалдай алады деп айтуға болады, бірақ, әсіресе салыстырмалы түрде қысқа уақыт ішінде арнайы білім қажет болған жағдайда мұндай функцияны кеңесші жиі орындайтыны анық. Сонымен қатар, бүкіл әлемде топтың маркетингтік стратегиясының сақталуын бақылау функциясы "Дсо" компаниясына карағанда "Ссо" компаниясының экономикалық қызмет саласына кіреді. Осылайша, мұндай босатуды беру үшін басқа шарттар сақталған жағдайда, мұнда 15-баптың 2-тармағында көзделген салық салудан босатуды қолдану керек.

8.20 3-мысал. Көпұлтты корпорация бірқатар еншілес кәсіпорындар арқылы бүкіл әлем бойынша қонақ үйлер желісіне иелік етеді және басқарады. "Есо" компаниясы, осындай еншілес кәсіпорындардың бірі қонақүйге иелік ететін және басқаратын Е мемлекетінің резиденті болып табылады. Х мырза "Есо" компаниясының жалдамалы қызметкері болып табылады және осы қонақүйде жұмыс істейді. Топтың басқа еншілес кәсіпорны "Ғсо" компаниясы F мемлекетінде қонақүйді иеленеді және басқарады, онда шет тілін білетін қызметкерлер жетіспейді. Осы себепті Х мырза бес ай бойы "Ғсо" компаниясының қонақ үйді тіркеу қызметіне жұмысқа жіберіледі. "Ғсо" компаниясы ресми түрде "Есо" компаниясының жалдамалы және ақылы қызметкері болып қалатын Х мырзаның іссапар шығындарын төлейді, сондай-ақ "Есо" компаниясына х мырзаның сыйақы сомасына, әлеуметтік сақтандыру жарналарына және тиісті кезең үшін басқа да қосымша төлемдерге сүйене отырып, басқару қызметтері үшін алымды төлейді.

8.21 Бұл жағдайда 8.13 және 8.14-тармақтарда көрсетілген факторларды ескере отырып, F мемлекетіндегі қонақ үйді тіркеу қызметіндегі жұмысты "Есо" компаниясының шаруашылық қызметінің бөлігі емес, "Ғсо" компаниясының осы қонақ үйді пайдалану жөніндегі шаруашылық қызметінің ажырамас бөлігі ретінде қарастыруға болады. Жоғарыда сипатталған тәсілге сәйкес, егер F мемлекетінің ішкі заңнамасына сәйкес Х мырзаның қызметтері еңбек жалдау қатынастары шеңберінде "Ғсо" компаниялары ретінде қарастырылса, онда F мемлекеті "Ғсо" компаниясы Х мырзаның жұмыс берушісі болып табылатынын және 15-баптың 2-тармағына сәйкес салықтық босату қолданылмайды деп қисынды түрде қабылдай алады.

8.22 4-мысал. "Gco" G мемлекетінің резидент компаниясы болып табылады, ол 4 — мысалдан тұратын экономикалық қызметті жүзеге асырады. Ол кәсіпорындардың жоғары білікті арнайы персоналға уақытша қажеттілігін қанағаттандырудан тұратын шаруашылық қызметті жүзеге асырады. "Hco" компаниясы H мемлекетінің резиденті болып табылады және құрылыс алаңдарында инженерлік-техникалық қызметтер көрсетеді. "Hco" компаниясының мемлекетінде өзінің келісімшарттарының бірін орындау үшін бес ай мерзімге инженер қажет. Осы мақсатта ол "Gco" компаниясына сұрау жібереді. "Gco" компаниясы х мемлекетінің инженері және резиденті х мырзаны іріктеп алып, оны бес ай мерзімге еңбек шарты бойынша жалдайды. "Gco" және "Hco" компаниялары арасындағы жеке шарт шеңберінде "Gco" компаниясы "Hco" компаниясының Х мырзасына көрсетілген мерзімге қызмет көрсетуге міндеттенеді. Осы шарттарға сәйкес "Gco" компаниясы Х мырзаға сыйақы, әлеуметтік сақтандыру жарналары, іссапар шығындары және басқа да төлемдер мен алымдарды төлейді.

8.23 Бұл жағдайда Х мырза инженерлік-техникалық қызмет көрсетеді, ал "Gco" компаниясы кәсіпорындардың қысқа мерзімді Кадрлық қажеттіліктерін қанағаттандыру бойынша қызметті жүзеге асырады. Өзінің сипаты бойынша Х мырза көрсететін қызметтер оның ресми жұмыс берушісінің шаруашылық қызметінің ажырамас бөлігі болып табылмайды. Бұл ретте мұндай қызметтер "Hco" компаниясының

инженерлік-техникалық фирма ретіндегі шаруашылық қызметінің ажырамас бөлігі болып табылады. 8.13 және 8.14-тармақтарда көрсетілген факторларды ескере отырып, Н мемлекеті, демек, жоғарыда сипатталған тәсілге сәйкес, 15-баптың 2-тармағына сәйкес салықтық босату осы мемлекетте ұсынылатын инженердің қызметтері үшін сыйақыға қатысты қолданылмайды деп есептей алады.

8.24 5-мысал. "Ico" компаниясы І мемлекеттің резиденті болып табылады және инженерлік-техникалық қызмет көрсетуге маманданған. "Ico" компаниясында штатта толық жұмыс күнімен айналысатын бірнеше инженерлер бар. "Ico" компаниясы-кішігірім инженерлік-техникалық фирма және J мемлекетінің резиденті-J мемлекетіндегі құрылыс алаңында келісімшартты аяқтау үшін инженердің уақытша қызметіне мұқтаж. "Ico" компаниясы "Jco" компаниясымен І Мемлекеттің резиденті болып табылатын және қазіргі уақытта "Ico" компаниясы жасаған ешқандай келісімшартты орындаумен айналыспайтын "Ico" компаниясының инженерлерінің бірі "Jco" компаниясының келісімшарты бойынша төрт ай бойы тікелей басшылықпен және бақылаумен жұмыс істейтіні туралы уағдаласады "Jco" компаниясының аға инженерлерінің бірі. "Jco" компаниясы "Ico" компаниясына осы инженер үшін оның сыйақысына, әлеуметтік сақтандыру жарналарына, іссапар шығындарына және тиісті кезеңдегі қызметкерлердің басқа да жеңілдіктеріне тең соманы, сондай-ақ 5 пайыздық комиссияны төлейді. "Jco" компаниясы сондай-ақ "Ico" компаниясына осы мерзім ішінде инженердің жұмысына байланысты кез келген ықтимал талаптарды өтеуге міндеттенеді.

8.25 Бұл жағдайда, егер "Ico" компаниясы инженерлік-техникалық қызмет көрсету бойынша шаруашылық қызметті жүзеге асырса да, J мемлекетіндегі құрылыс объектісінде инженер орындайтын жұмыс "ICO" компаниясы емес, "Jco" компаниясы атынан жүзеге асырылатыны анық. Осы инженердің жұмысын "Jco" компаниясы жүзеге асыратын тікелей қадағалау және бақылау, "Jco" компаниясының осы жұмыс үшін жауапкершілікті өз мойнына алуы, сондай-ақ оның тиісті кезеңдегі инженердің еңбегіне ақы төлеу бойынша шығыстарды көтеруі инженер мен "Jco" компаниясы арасында еңбек жалдау қатынастардың болуы туралы қорытындыны растайтын факторлар болып табылады. Жоғарыда сипатталған тәсілге сәйкес, J мемлекеті, демек, 15-баптың 2-тармағына сәйкес салықтық босату осы мемлекетте ұсынылатын инженерлік қызметтер үшін сыйақыға қатысты қолданылмайды деп санауы мүмкін.

8.26 6-мысал. "Kco", K мемлекетінің резидент компаниясы және "Lco", L мемлекетінің резидент компаниясы, сол көпұлтты компаниялар тобының құрамына кіреді. Бұл топ қызметінің едәуір бөлігі функционалдық бағыттар бойынша құрылымдалған, бұл топтың әр түрлі компанияларының қызметкерлерінен әр түрлі мемлекеттерде орналасқан және топтың басқа компанияларының жалдамалы қызметкерлері болып табылатын менеджерлердің басшылығымен бірлесіп жұмыс істеуді талап етеді. X ханым K мемлекетінің резиденті және "Kco" компаниясының

жалдамалы қызметкері болып табылады, ол көпұлтты топ шеңберінде кадрлық функцияларды қадағалау жөніндегі аға менеджер лауазымын атқарады. Х ханым "Ксо" компаниясының мемлекетінде тұратындықтан, дәл осы "Ксо" компаниясы топтың кадр ресурстары саласындағы шығындары шоғырланатын шаруашылық есеп бөлімшесі ретінде әрекет етеді; мерзімді түрде бұл шығындар Топтың әрбір компаниясына әр компанияның қызметкерлер саны сияқты әртүрлі факторларды ескеретін формула негізінде төлеуге ұсынылады. Х ханым топтың басқа компанияларының кеңселері орналасқан басқа мемлекеттерге іссапарларға жиі баруы керек. Өткен жылы Х ханым "Lco" компаниясының кадрлық мәселелерін шешу үшін L мемлекетінде үш ай болды.

8.27 Бұл жағдайда Х ханым орындайтын жұмыс "Ксо" компаниясы бүкіл көпұлтты топтың мүддесі үшін атқаратын қызметтің құрамдас бөлігі болып табылады. Бұл қызмет, Корпоративтік байланыстар, стратегия, қаржы және салық есебі, қазынашылық, ақпаратты басқару және құқықтық қолдау сияқты басқа да іс-шаралар сияқты, көбінесе компаниялардың үлкен тобында орталықтандырылған. Осылайша, Х ханым орындайтын жұмыс "Ксо" компаниясының шаруашылық қызметінің ажырамас бөлігі болып табылады. Демек, I мемлекетіндегі жұмысы үшін Х ханымның сыйақысына қатысты осындай босатуды беру үшін басқа шарттар сақталған жағдайда 15-баптың 2-тармағында көзделген салықтық босатуды қолдану керек.

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 ұсынылады деп заңды түрде есептесе, кәсіпорындар екі юрисдикцияда болуы мүмкін қосарланған салық салуды болдырмаудың түпкі мақсатына қарамастан (жоғарыдағы 8.10-тармақты қараңыз) осы жеке тұлғаның сыйақы көзінен салықты ұстап қалуға міндетті болады. 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.

15-баптың 3-тармағы ЭЫДҰ Үлгі конвенцияның 15-бабының 3-тармағын 2017 жылғы редакцияда шығарады. 2017 жылғы ЭЫДҰ Үлгі конвенцияна түсініктеменің тиісті бөлігінде мыналар оқылады:

9. 3-тармақ халықаралық тасымалдарды орындайтын теңіз немесе әуе кемелері экипаждарының сыйақысына қолданылады және мұндай сыйақыға қызметкердің резиденттік мемлекетінде ғана салық салынатындығын көздейді. Бұл түзетудің мақсаты осы экипаждардың сыйақыларына салық салуға қатысты неғұрлым нақты және әкімшілік қарапайым ережені қамтамасыз ету болды.

9.1 Сонымен бірге халықаралық тасымалдаудың анықтамасы оның үшінші мемлекет кәсіпорны пайдаланатын кемеді немесе ұшақта тасымалдауға да қолданылуын қамтамасыз ету үшін өзгертілді. 3-бапқа түсініктеменің 6.1-тармағында [БҰҰ түсініктемесінің 8.1-тармағы] түсіндірілгендей, бұл соңғы өзгеріс үшінші мемлекеттің кәсіпорны пайдаланатын кеменің немесе ұшақтың бортында жүзеге асырылатын жалдау бойынша сыйақы алатын Уағдаласушы мемлекеттің резидентіне 15-баптың 3-тармағын қолдануға мүмкіндік береді.

9.2 Алайда, егер еңбек қатынастарын бір Уағдаласушы мемлекеттің резиденті тек басқа мемлекеттің шегінде пайдаланылатын кеменің немесе ұшақтың бортында жүзеге асыратын болса, онда қызметкердің тұратын мемлекетіне айрықша салық салу құқығын беру анық орынсыз болар еді. Тек қана екінші Уағдаласушы мемлекеттің шегінде "пайдаланылатын кеменің немесе ұшақтың бортынан басқа" деген тіркес осы тармақтың мұндай қызметкерге қолданылмауын қамтамасыз етеді, бұл осы қызметкердің сыйақысына салық салу осы баптың 1 және 2-тармақтарының ережелеріне жататынын білдіреді.

9.3 Жоғарыдағы 9-тармақта көрсетілгендей, 3-тармақ теңіз немесе әуе кемелерінің экипаждарына қолданылады. Бұл "Кеменің немесе ұшақтың штаттық экипажының мүшесі ретінде" жүзеге асырылатын еңбек қызметі туралы айтудан айқын көрінеді. Бұл сөздер кемені немесе ұшақты қалыпты пайдалану кезінде жүзеге асырылатын кез-келген еңбек қызметін, соның ішінде, мысалы, круиздік кемедегі мейрамхана қызметкерлерінің қызметін немесе өз жұмысын тастамас бұрын тек бір рейсте жұмыс істейтін стюардессаның қызметін қамтуға жеткілікті; дегенмен, олар орындалуы мүмкін еңбек қызметін қамтымайды кеменің немесе ұшақтың бортында, бірақ оның жұмысымен байланысты емес (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 көліктік тасымалдауға халықаралық қатынастағы теңіз және әуе тасымалдарымен бірдей режимді қолданғысы келетін мемлекеттер 8-баптың қолданылу аясын ішкі су тасымалдарымен айналысатын кемелерді пайдаланудан түсетін табыстарға тарата алады. Сонда бұл мемлекеттер 15-баптың 3-тармағын осы соттарда жұмыс істейтін қызметкерлерді марапаттауға қолданғысы келуі мүмкін. Алайда, ішкі су көлігінде жұмыс істейтін кеменің бортында жұмыс істейтін қызметкер алатын сыйақы жағдайында 3-тармақ кемені жұмыскер тұратын мемлекеттің кәсіпорны пайдаланатын шамада ғана қолданылуы тиіс. Шынында да, бір Уағдаласушы мемлекеттен басқа Мемлекеттің резиденті болып табылатын, бірақ бірінші аталған мемлекеттің (немесе бірінші аталған мемлекет ішкі су тасымалдарын жүзеге асыратын кемелерді пайдаланудан алынатын пайданы босату туралы уағдаласпаған үшінші мемлекеттің) кәсіпорнында жұмыс істейтін қызметкер алатын сыйақыны салық салудан



босатуды талап ету заңсыз болар еді. сыйақы тек осы бірінші аталған мемлекетте жүзеге асырылатын қызметті білдіреді. Бұл мәселені шешкісі келетін Уағдаласушы мемлекеттер мұны өздерінің екіжақты шартына ішкі су жолдары арқылы тасымалдауды жүзеге асыратын кемелердің экипаждарына қатысты мынадай түрде тұжырымдалатын жеке ережені енгізу жолымен жасай алар еді: Осы баптың және 1-баптың алдыңғы ережелеріне қарамастан, Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табыла ма, жоқ па, жеке тұлға Уағдаласушы мемлекетте ішкі су көлігімен айналысатын және басқа мемлекеттің кәсіпорны талқылайтын кеменің бортында жүзеге асырылатын кеменің штаттық экипажының мүшесі ретінде жалдау жөніндегі жұмысқа қатысты алатын сыйақы, тек осы басқа мемлекетте салық салынады. Алайда, мұндай сыйақыға, егер оны осы мемлекеттің резиденті алған болса, аталған бірінші мемлекетте салық салынуы мүмкін.

9.5 8-бапқа түсініктеменің 2-тармағында [БҰҰ түсініктемесінің 10-тармағы] көрсетілгендей, кейбір мемлекеттер теңіз және әуе тасымалынан түскен пайдаға салық салудың айрықша құқығын резиденттік мемлекетке емес, кәсіпорынды тиімді басқару орны орналасқан мемлекетке жатқызуды жөн көруі мүмкін. Егер Уағдаласушы мемлекеттер осындай тәсілді ұстанатын болса, онда егер осы Ережелер пайдаланылса, жоғарыдағы 9.4 және төмендегі 9.6-тармақтарға енгізілген баламалы ережелерге осындай өзгеріс енгізілуі тиіс.

9.6 9.6 кейбір мемлекеттер осындай кемені немесе ұшақты пайдаланатын кәсіпорын мемлекетіне де, қызметкердің тұратын мемлекетіне де халықаралық қатынаста пайдаланылатын кеменің немесе ұшақтың бортында жұмыс істейтін қызметкердің сыйақысына салық салуға мүмкіндік беруді жөн көреді. Мұны қалайтын мемлекеттер 3-тармақты келесідей тұжырымдай алады:

3. Осы баптың және 1-баптың жоғарыда баяндалған ережелеріне қарамастан, жеке тұлға Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатынына немесе табылмайтынына қарамастан, бір Уағдаласушының кәсіпорны халықаралық қатынаста пайдаланатын кеменің немесе әуе кемесінің бортында жүзеге асырылатын кеменің немесе әуе кемесінің штаттық экипажының мүшесі ретінде жалдау жөніндегі жұмысқа қатысты алатын сыйақы осы Уағдаласушы мемлекетте ғана салық салынады. Алайда, егер мұндай сыйақыны екінші Уағдаласушы мемлекетте тұрақты тұратын адам алса, оған осы екінші мемлекетте де салық салынуы мүмкін.

9.7 Осы тәсілді қолданғысы келетін кейбір мемлекеттер Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резиденті болып табылатын қызметкерлердің 3-тармақты қолдануын шектеуді қалауы мүмкін, бұл мынадай тұжырымды пайдалану жолымен жасалуы мүмкін:

3. Осы баптың алдыңғы ережелеріне қарамастан, халықаралық қатынаста пайдаланылатын кеменің немесе әуе кемесінің бортында жүзеге асырылатын кеменің немесе әуе кемесінің штаттық экипажының мүшесі ретінде жалдау жөніндегі жұмысқа

қатысты бір Уағдаласушы мемлекетте тұрақты тұратын адам алатын сыйақыға тек осы мемлекетте ғана салық салынады. Алайда, егер кеме мені немесе ұшу аппаратын екінші Уағдаласушы мемлекеттің кәсіпорны пайдаланса, мұндай сыйақыға осы мемлекетте де салық салынуы мүмкін.

9.8 Жоғарыдағы 9.6-тармақтың баламалы ережесіне сәйкес кәсіпорынның Уағдаласушы мемлекеті қызметкердің сыйақысына салық салуға негізгі құқылы. Егер қызметкер екінші Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылса, сыйақыға осы мемлекет 23А немесе 23В-баптың ережелеріне сәйкес қосарланған салық салудан босатуды ұсынуға міндетті болған жағдайда, осы екінші мемлекетте де салық салынуы мүмкін.

9.9 Бұл балама ереже кеме мені немесе ұшу аппаратын пайдаланатын кәсіпорын қызметінің мемлекетінде салық салуға мүмкіндік беретіндіктен, ол халықаралық қатынаста пайдаланылатын теңіз немесе әуе кемелерінің бортында ұзақ уақыт жұмыс істейтін және салық салынбайтын немесе шамалы салық салынатын мемлекеттерде өз тұрғылықты жерін белгілеуді тиімді деп санайтын қызметкерлермен жағдайды реттеуге көмектесе алады олардың аумағынан тыс жерлерде орындалатын осындай жұмыстан алынған еңбек кірісі. Алайда, бұл ереже Уағдаласушы мемлекеттердің өздерінің ішкі заңнамаларына сәйкес халықаралық қатынаста пайдаланылатын теңіз немесе әуе кемелерінің бортында жұмыс істейтін қызметкерлерге осы теңіз немесе әуе кемелерін пайдаланатын кәсіпорындар осы мемлекеттердің кәсіпорындары болғандықтан ғана салық салуға мүмкіндігі бар екенін көрсетеді. Егер олай болмаса, онда бұл ережені қосарланған салық салуды жою үшін алып тастау әдісімен бірге қолдану қосарланған салық салудан босату қаупін тудырады. Мысалы, жоғарыда аталған ереже R және S мемлекеттері арасындағы шартқа енгізілген, R мемлекеті алып тастау әдісін қолданады және R мемлекетінің резиденті болып табылатын қызметкер R мемлекеті мен S мемлекетінің кәсіпорны болып табылатын авиакомпания орындайтын үшінші мемлекеттер арасындағы рейстерде жұмыс істейді делік. Бұл жағдайда, егер S мемлекетінің ішкі заңнамасы S мемлекетіне S мемлекетінің резиденті болып табылмайтын және онда жұмыс істемейтін авиакомпания қызметкерлерінің сыйақысына салық салуға мүмкіндік бермесе, s мемлекеті оған берілген салық салу құқығын пайдалана алмайды, ал R мемлекеті мұндай сыйақыны салықтан босатуға тиіс, өйткені Конвенцияның ережелеріне сәйкес мемлекет S бұл сыйақыға салық салуға құқылы.

9.10 8-бапқа түсініктеменің 3.1-тармағында [БҰҰ түсініктемесінің 10.1-тармағы] түсіндірілгендей, осы түсініктеменің 2-тармағында [10] баламалы жағдайда "тиімді басқару орны" туралы айту, егер кеме қатынасы кәсіпорнын тиімді басқару орны кеме бортында болса, қолданылатыны көзделуі мүмкін. Кейбір қатысушы елдердің ішкі заңнамасына сәйкес, егер кеме осындай мемлекеттің азаматтығына ие болса ғана, кеме мені бортындағы жұмысқа қатысты резидент емес экипаж мүшелері алатын

сыйақыдан салық алынады. Осы себепті осы мемлекеттер арасында жасалған конвенциялар мұндай сыйақыға салық салу құқығы кеме азаматы болып табылатын мемлекетке беріледі деп көздейді. Екінші жағынан, көптеген мемлекеттер мұндай салық салу құқығын пайдалана алмайды және мұндай жағдайларда бұл ереже алдыңғы тармақта сипатталғанға ұқсас салықтық емес жағдайға әкелуі мүмкін. Алайда, өзінің ішкі заңнамасында салық салудың осы қағидаты бар мемлекеттер кеме бортындағы жұмысқа қатысты сыйақыға кеме азаматтығы мемлекетіне салық салу құқығын беру туралы екіжақты негізде уағдаласа алады.

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.

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 тапса, мұндай нормаларды екіжақты конвенцияларға енгізуге кедергі ретінде түсіндірілмеуі тиіс.

### **Қызметкерлерге компания акцияларын сатып алуға 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 қызметкер осы мемлекетте жалдау бойынша жұмыс істемейтін мерзімде салық алынса да.

12.2 Бұл бап қызметкерлердің оларға берілген қор опциондарынан алатын табыстарына қолданылғанымен, бұл табысқа салық салынғанына 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 табысқа 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 Бұл баптың опционды орындағаннан немесе иеліктен шығарғаннан кейін алынған табысқа қолданылмауы ішкі заңнамаға сәйкес жалдау бойынша жұмыстан түскен табыстарға салық салу осындай орындау немесе иеліктен шығару сәтінде жүзеге асырылуы тиіс дегенді білдірмейді. Жоғарыда айтылғандай, бап бастапқы мемлекетте тиісті табысқа салық салынуы мүмкін мерзімдерге қатысты ешқандай шектеулер қоймайды. Осылайша, дереккөз мемлекеті опцион берілген сәтте, опцион орындалған (немесе иеліктен шығарылған) сәтте, акцияларды сату кезінде немесе кез келген басқа уақытта тиісті табысқа салық сала алады. Бұл ретте, алайда, дереккөз мемлекеті осы опцион орындалғаннан кейін сатып алынған акцияларды кейіннен иеленуге байланысты табыстарға емес, опционның өзіне қатысты табыстарға ғана салық сала алады (алдыңғы тармақтың соңғы сөйлемінде сипатталған мән-жайларды қоспағанда).

12.4 1-тармақ опционнан оны орындау, сату немесе өзге де иеліктен шығару сәтіне дейін алынған кез келген табысқа қатысты деп түсіндірілетіндіктен, мұндай табыстың немесе оның кез келген бөлігінің ішкі салық салу мақсаттары үшін қалай сипатталатыны маңызды емес. Нәтижесінде, бапты мемлекетке опционды орындау, сату немесе басқа жолмен иеліктен шығару сәтіне дейін есептелген кірістерге салық салуға мүмкіндік беретін ретінде түсіндіруге қарамастан, мұндай кірістерге, мысалы, жалдау жұмысынан түскен табыс немесе капитал өсімінен түскен табыс ретінде салық салу туралы шешім мемлекеттің қалауы бойынша қалады. Егер дереккөз мемлекеті, мысалы, қызметкер осы Мемлекеттің резиденті болуды тоқтатқан кезде опционға

қатысты капитал өсіміне салық салуды шешсе, онда мұндай салыққа осы бапқа сәйкес рұқсат етіледі. Бұл тұрақты тұратын мемлекетке де қатысты. Мысалы, бұл мемлекет опционды орындағаннан кейін алынған акциялар құнының өсуіне айрықша салық салу құқығына ие болады, өйткені мұндай тәртіп конвенцияның 13-бабына сәйкес қарастырылатын болады, бірақ ол өзінің ішкі заңнамасына сәйкес капитал өсімі ретінде емес, жалдау жұмысынан түскен табыс сияқты өсімге салық салуды шешуі мүмкін.

12.5 Жалдамалы қызметкерге берілген қор опциондарынан туындайтын кірістер, әдетте, басқа баптарда қамтылған кірістерге қолданылмайтын 21-бапқа да, 18-бапқа да жатпайды, ол тек зейнетақыға және басқа да осыған ұқсас сыйақы түрлеріне қолданылады, тіпті егер опцион еңбек жалдау қатынастары бұзылғаннан немесе зейнетке шыққаннан кейін орындалса да..

12.6 1-тармақ бастапқы мемлекетке осы мемлекеттегі жалдау жұмысынан алынатын жалақыға, жалақыға және басқа да осыған ұқсас сыйақы түрлеріне салық салуға мүмкіндік береді. Қызметкердің қор опционы белгілі бір мемлекетте жалдау бойынша жұмыстан алынғанын және қаншалықты дәрежеде екенін анықтау әрбір нақты жағдайда осы опционға байланысты шарттық талаптарды қоса алғанда, барлық тиісті фактілер мен мән-жайлар негізінде жүргізілуі тиіс (мысалы, берілген опцион орындалуы немесе иеліктен шығарылуы мүмкін шарттар). Осы мақсатқа жету үшін келесі жалпы принциптерді сақтау қажет.

12.7 Бірінші қағида, әдетте, қызметкерлерге ұсынылатын қор опциондары жалдау жұмыстары аяқталғаннан кейін қандай да бір қызметтерге қатысты ретінде қарастырылмауы керек, бұл қызметкердің осы опционды орындау құқығын алу шарты ретінде талап етіледі. Осылайша, қор опционы қызметкерге үш жыл ішінде бір жұмыс берушіге (немесе туысқан кәсіпорынға) еңбек жалдау қатынастары шеңберінде қызмет көрсету шартымен ұсынылған кезде, осы опционнан алынған жалдау жұмысынан түскен табыс, әдетте, осы үш жылдық кезеңнен кейін орындалатын қызметтермен байланысты болмауы керек.

12.8 Алайда, осы қағиданы қолданған кезде қызметкердің қор опционын орындау құқығын алу үшін қажетті жұмыс өтілі мен опционды орындау мүмкіндігінің кешігуі болып табылатын мерзім (бұғатталған кезең) арасындағы айырмашылықты анықтау маңызды. Демек, мысалы, жұмысшыға үш жыл бойы бір жұмыс берушімен (немесе қауымдастырылған кәсіпорынмен) еңбек жалдау қатынастарын сақтаған жағдайда ұсынылатын опцион осы үш жыл ішінде орындалатын қызметтер үшін алынған деп саналуы мүмкін, ал жұмысшыға белгілі бір күнге берілетін опцион онсыз-немесе оның жалдау бойынша кейінгі жұмысының шарттарын, бірақ үш жыл кешіктіріле отырып, опционды орындау шартымен осы үш жыл ішінде жалдау жұмыстарымен байланысты деп қарастыруға болмайды, мұндай опционнан түскен табыс оның алушысының пайдасына есептелетіндіктен, ол оны алғаннан кейін бірден жұмыс орнынан кетіп, оны орындағанға дейін қажетті үш жыл күтсе де.

12.9 Сондай-ақ, опционды орындау құқығын алу үшін шарт ретінде жалдау бойынша жұмыс өтілі талап етілетін жағдайды, яғни опционға құқықтарды беру үшін және опционға құқықтар өтіп кеткен жағдайды ажырату маңызды, бірақ егер ол еңбек жалдау қатынастары бұзылғанға дейін орындалмаса, ол жойылуы мүмкін (немесе осыдан кейін қысқа мерзім ішінде). Екінші жағдайда, опционнан түскен кірісті қызметкерге оны орындау құқығына ауысқаннан кейін көрсетілген қызметтерге қатысты деп санауға болмайды, өйткені қызметкер табыс тауып үлгерді және оны кез келген уақытта іс жүзінде жүзеге асыра алады. Еңбек жалдау қатынастары тоқтатылған кезде орындалатын опционның күші жойылуы мүмкін шарт пайда алудың шарты емес, керісінше, осы сатып алынған пайда кейіннен жоғалуы мүмкін шарт болып табылады. Бұл айырмашылықты келесі мысалдар көрсетеді:

- 1-мысал. 2001 жылдың 1 қаңтарында жалдамалы қызметкерге акцияларды сатып алу мүмкіндігі берілді. Опционның орындалуы осы қызметкердің 2003 жылдың 1 қаңтарына дейін бір жұмыс берушімен еңбек жалдау қатынастарының сақталуына байланысты. Осы Шартты орындау фактісі бойынша опцион 2003 жылдың 1 қаңтарынан бастап 2010 жылдың 1 қаңтарына дейін (американдық опцион деп аталады<sup>45</sup>) орындалуы керек. Сонымен қатар, кез-келген, бұрын орындалмаған опцион еңбек жалдау қатынастары тоқтатылғаннан кейін жойылады деген шарт қарастырылған. Бұл мысалда опционды орындау құқығы 2003 жылдың 1 қаңтарында сатып алынды (яғни оған құқықтар ауысқан күннен бастап), өйткені одан кейін қызметкер опционды орындау құқығын алу үшін қосымша жалдау мерзімін қажет етпейді.<sup>45</sup>

- 2-мысал. 2001 жылдың 1 қаңтарында жалдамалы қызметкерге акцияларды сатып алу мүмкіндігі берілді. Опцион 2005 жылдың 1 қаңтарына (еуропалық опцион деп аталады) орындалуы керек. Бұл опция, егер осы күнге дейін еңбек жалдау қатынастары тоқтатылмаса, оны тек 2005 жылдың 1 қаңтарынан бастап жүзеге асыруға болады деген шартпен берілді. Бұл мысалда мұндай опционды орындау құқығы 2005 жылдың 1 қаңтарына дейін, яғни оны орындау күніне дейін сатып алынбайды, өйткені осы күнге дейін опционды (яғни оны орындау опционын) орындау құқығын алу үшін еңбек жалдау қатынастарын сақтау қажет.

12.10 Бірінші принцип қолданылмауы мүмкін жағдайлар бар. Осындай жағдайлардың бірі қор опционы қызметкерге еңбек жалдау қатынастарын жасасу, басқа елге ауысу немесе оған елеулі жаңа міндеттер беру кезінде қандай да бір шарттарсыз берілген кезде орын алуы мүмкін және кез келген жағдайда бұл опция қызметкер болашақта белгілі бір мерзім ішінде орындайтын жаңа функциялармен нақты байланысты болады. Мұндай жағдайларда, егер опционды орындау құқығы оларды орындау басталғанға дейін сатып алынса да, бұл опция осы жаңа мүмкіндіктермен байланысты деп санау орынды болуы мүмкін. Сондай-ақ, опционға техникалық құқықтар алушыға ауысатын жағдайлар бар, бірақ сонымен бірге мұндай опцион

қызметкерге акцияларды сатып алу құқығын береді, олардың құқықтары қажетті жалдау жұмысының соңына дейін оған өтпейді. Мұндай жағдайларда опционның кірісі опционды ұсыну мен акцияларға билік ету құқығының ауысуы арасындағы барлық кезең ішінде ұсынылатын қызметтермен байланысты деп санау орынды болуы мүмкін. "Американдық" қор опционына сәйкес акцияларды сатып алу құқығы белгілі бір мерзімге (әдетте бірнеше жыл) жүзеге асырылуы мүмкін, ал "еуропалық" опционға сәйкес бұл құқық белгілі бір уақытта (яғни белгілі бір күнге) жүзеге асырылуы мүмкін.

12.11 Екінші қағидат – қызметкерге ұсынылатын қор опционы оны ұсыну сәтіне дейін көрсетілген қызметтерге қатысты ретінде ғана қарастырылуы керек, бұл жағдайда опционды ұсыну алушының белгілі бір мерзім ішінде осындай қызметтерді ұсынғаны үшін сыйақы ретінде қарастырылады. Мұндай жағдай, мысалы, сыйақы белгілі бір кезеңдегі қызметкердің алдыңғы көрсеткіштеріне немесе жұмыс берушінің алдыңғы қаржылық көрсеткіштеріне негізделген және осы жұмыс берушіден немесе осы қаржылық көрсеткіштер жататын белгілі бір кезеңдегі байланысты кәсіпорында осы қызметкерді жалдау бойынша жұмыс өтіліне байланысты болған кезде орын алады. Сонымен қатар, кейбір жағдайларда жалдау бойынша жұмыстың өткен кезеңінде қызметкерлерге арналған қор опциондары жоспарына қатысушылар арасында олардың акцияларға арналған опциондар кезеңіндегі сыйақыларының бір бөлігі кейінгі күнге Қор опциондары түрінде беріледі деген негізделген үміттер болғандығы туралы объективті дәлелдер болуы мүмкін. Мұндай дәлелдер, мысалы, бірнеше жылдар бойы қор опциондарының ұқсас деңгейлерін ұсынған жұмыс берушінің дәйекті тәжірибесін қамтуы мүмкін, егер бұл тәжірибені тоқтатуға болатын белгілер болмаса. Басқа факторларға байланысты мұндай дәлелдер қор опционын байланыстыру фактісінің болуын және өткен жұмыс кезеңін және осындай байланыстыру дәрежесін анықтау мақсатында өте маңызды болуы мүмкін.

---

<sup>45</sup>"Американдық" қор опционына сәйкес акцияларды сатып алу құқығы белгілі бір мерзімге (әдетте бірнеше жыл) жүзеге асырылуы мүмкін, ал "еуропалық" опционға сәйкес бұл құқық белгілі бір уақытта (яғни белгілі бір күнге) жүзеге асырылуы мүмкін.

12.12 Егер қызметкер қор опционын орындау құқығын алу үшін жалдау бойынша белгілі бір жұмыс өтілі талап етілсе, бірақ мұндай талап белгілі бір жағдайларда, мысалы, жұмыс беруші тарапынан еңбек жалдау қатынастары бұзылған немесе қызметкер зейнеткерлік жасқа жеткен жағдайда қолданылмаса, қор опционынан түсетін табыс мұндай мән-жайлар іс жүзінде қалыптастасқан кезде ғана қызметтерді нақты көрсету кезеңімен байланысты деп есептеледі.

12.13 Сонымен, кейбір факторлар қызметкерге ұсынылатын қор опционы өткен қызметтер үшін сыйақы деп болжауға мүмкіндік беретін жағдайлар болуы мүмкін, бірақ басқа факторлар оның болашақ қызметтерге қатысты екенін көрсетеді. Күмән

туындаған жағдайда, Қор опциондары әдетте болашақ қызметті ынталандыру немесе құнды қызметкерлерді сақтау тәсілі ретінде ұсынылатындығын ескеру қажет. Осылайша, жұмысшыларға қор опциондарын ұсыну, ең алдымен, Болашақ қызметтермен байланысты. Осыған қарамастан, мұндай қорытынды шығарылғанға дейін барлық тиісті фактілер мен жағдайларды ескеру қажет, ал Қор опционы алдыңғы және болашақ қызметтердің жиынтық белгілі бір кезеңдерімен байланысты екенін көрсетуге болатын жағдайлар болуы мүмкін (мысалы, опциондар қызметкердің алдыңғы жылдағы нақты көрсеткіштерге қол жеткізуіне байланысты ұсынылады, бірақ олар ашылады қызметкер тағы үш жыл бойы еңбек жалдау қатынастарын сақтаған кезде ғана орындау үшін).

12.14 Жоғарыда баяндалған қағидаттарды негізге ала отырып, Қор опционы бірнеше мемлекетте жалдау бойынша жұмыс үшін алынған ретінде қаралса, онда 23А және 23В баптарды қолдану мақсаттары үшін әрбір мемлекетте жалдау бойынша жұмыс нәтижелері бойынша осындай қор опционынан түсетін табыстың қандай бөлігі алынғанын айқындау қажеттігі туындайды. Мұндай жағдайда қызметкерге қор опционы түрінде берілетін жеңілдіктер осы елде жалдау бойынша жұмыс жүзеге асырылған күндер санының осы қор опционына байланысты жалдау бойынша жұмыс қызметтері жүзеге асырылған күндердің жалпы санына қатынасына сәйкес белгілі бір елде алынған болып есептелуге тиіс. Осы мақсатта қор опциондарының жоспарына қатысы бар жұмыс күндері ғана ескерілуі керек, мысалы, бір жұмыс берушіге немесе басқа жұмыс берушілерге қызметтер көрсетілетін күндер, жалдау бойынша еңбек қатынастары, опционды орындау құқығын алу үшін қажет, олармен жұмыс істеу үшін қажетті жалдау мерзімі туралы талапты орындау үшін ескерілуі керек.

12.15 Мүше елдерде екіжақты негізде ерекше тәсілді келісу арқылы нақты жағдайларда (12.7–12.14-тармақтарда көрсетілген) жоғарыда көрсетілген қағидаттарды қолданудан ауытқу мүмкіндігі бар. Мысалы, негізінен опцион орындалған кезде салық алатын екі ел опционның кірісін, ең алдымен, Болашақ қызметтермен байланысты, опцион берілген күн мен оның орындалған күні арасындағы осы екі мемлекеттегі қызметкер орындайтын қызметтерге жатқызудың жалпы қағидаты ретінде келісе алады. Осылайша, қызметкер белгілі бір уақыт аралығында жұмыс берушіге Қызмет көрсеткенге дейін орындалмайтын опциондарға қатысты, бұл екі мемлекет жұмыс берушінің мүддесі үшін әр мемлекетте осындай қызметкер жұмыс істеген күндер санына сүйене отырып, осы мемлекеттердің әрқайсысына опционнан түсетін кірісті қамтитын тәсіл туралы келісе алады ұсынылған күннен бастап опцион орындалған күнге дейінгі кезеңде. Тағы бір мысал ретінде Қор опциондарының қызметкерлеріне ұсынылатын ұқсас салық салу режимдері бар екі ел бола алады, олар Уағдаласушы мемлекеттердің біріне опцион жататын еңбек қызметтерінің аз бөлігі басқа мемлекетте көрсетілсе де, жалдамалы жұмыстан түсетін табысқа айрықша салық салу құқығын беретін ережелерді енгізеді. Әрине, мүше елдер мұндай тәсілді қабылдаған кезде



мұқият болуы керек, өйткені егер жалдау жұмыстарының бір бөлігі ұқсас тәсілді қолданбайтын үшінші мемлекетте жүзеге асырылса, бұл қосарланған салық салуға немесе қосарланған салықтың болмауына әкелуі мүмкін.

3. 14, 15, 19 және 23-баптар шақырылған оқытушыларға қосарланған салық салудан аулақ болу үшін жеткілікті болуы мүмкін болса да, кейбір елдер шақырылған оқытушылар туралы мақаланы өз шарттарына қосқысы келуі мүмкін. Бұл мәселе 20-бапқа түсініктеменің 10-12-тармақтарында толығырақ қарастырылады.

### **16-бап ДИРЕКТОРЛАР МЕН ЖОҒАРЫ ЛАУАЗЫМДЫ ТҰЛҒАЛАРДЫҢ СЫЙАҚЫСЫ**

1. Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясының 16 бабы 1 тармағы ЭЫДҰ Үлгі конвенцияның 16 бабын жаңғыртады.

2. Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенцияның 16-бабы 1-тармағы ЭЫДҰ Үлгі конвенцияның 16-бабын толығымен жаңғыртатындықтан, тиісінше осы соңғы бапқа мынадай түсініктеме күшін сақтайды:

1. Бұл бап екінші Уағдаласушы Мемлекеттің резиденті болып табылатын компанияның директорлар кеңесінің мүшесі ретінде жеке немесе заңды тұлға болсын, Уағдаласушы Мемлекеттердің бірінің резиденті алатын сыйақыға қатысты. Кейде міндеттердің нақты қай жерде орындалатынын анықтау қиын болғандықтан, ереже компанияның тұрақты резиденттік мемлекетінде орындалатын міндеттерді білдіреді.

1.1 Мүше елдер "сыйақы және басқа да осыған ұқсас төлемдер" терминін адамның Компанияның Директорлар кеңесінің мүшесі ретінде алған заттай төлемдерін (мысалы, компания акцияларын сатып алуға, үйді немесе автокөлікті пайдалануға, денсаулықты немесе өмірді сақтандыруға және клубқа мүшелікке опциондар) қамтиды деп түсінеді.

2. Компанияның Директорлар кеңесінің мүшесі көбінесе компаниядағы басқа функцияларды орындайды, атап айтқанда қарапайым қызметкер, кеңесші, кеңесші және т.б. Бұл бап осындай адамға осы басқа функцияларды орындағаны үшін төленетін сыйақыға қолданылмайтыны анық. [Бұл ереже 16-баптың 2-тармағы қолданылатын шамада Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенцияда көзделмеген.]

3. Кейбір елдерде Директорлар кеңесіне ұқсас функциялары бар компания органдары бар. Уағдаласушы Мемлекеттер компанияның осындай органдарын өздерінің екіжақты конвенцияларында 16-бапқа сәйкес Ережеге енгізуге құқылы.

3.1 15-баптың 12-12.15-тармақтарында талқыланған көптеген мәселелер қызметкерлерге берілген қор опциондарына қатысты, сондай-ақ компаниялардың директорлар Кеңесінің мүшелеріне берілген қор опциондары жағдайында туындайды. Егер қор опционы Уағдаласушы Мемлекеттің резидентіне оның басқа Мемлекеттің резиденті болып табылатын компанияның директорлар кеңесінің мүшесі ретінде берілген жағдайда, бұл басқа мемлекет директорлық сыйақыны немесе осыған ұқсас төлемді құрайтын Қор опционнан түсетін табыстың бір бөлігіне салық салуға құқылы болады (қараңыз). 1.1-тармақ, жоғарыда), тіпті егер салық кейінірек осы адам осы

Директорлар кеңесінің мүшесі болып табылмайтын уақытта алынса да. Бұл бап Директорлар кеңесінің мүшесіне берілген қор опционынан түскен табысқа қатысты болса да, бұл табысқа салық салынғанына қарамастан, осы кірісті опционды орындау кезінде сатып алынған акцияларды иеліктен шығарудан алуға болатын капитал өсімінен ажырату қажет. Дәл осы бап, 13-бап емес, опционның өзінен бастап оны орындау, сату немесе басқа иеліктен шығару сәтіне дейінгі кез келген табысқа қатысты қолданылады (мысалы, жұмыс беруші немесе эмитент оны жойған немесе сатып алған жағдайда). Алайда, опционды орындау немесе иеліктен шығару фактісі бойынша табыс сатылды деп есептеледі және сатып алынған акциялардан кез-келген кейінгі капитал өсімі (яғни, опцион орындалғаннан кейін жиналатын акциялардың құны) Директорлар кеңесінің мүшесі оның акционер-инвесторы ретінде алған болып саналады және 13-баптың күшіне енеді. Шын мәнінде, директор осы қызметте жұмыс істегені үшін алған опционды орындау кезінде мұндай опцион тоқтайды және оны алушы акционер мәртебесіне ие болады (және әдетте мұндай мәртебеге қол жеткізу үшін ақша салады).

3. Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясының 16-бабы ЭЫДҰ Үлгі конвенциянда көзделмеген, компаниялардың жоғары лауазымды адамдарының сыйақысына қатысты тағы бір тармақты қамтиды.

4. Бұрынғы сарапшылар тобы егер Уағдаласушы Мемлекеттердің бірінің резиденті болып табылатын компанияда жоғары басшылық лауазымды екінші Уағдаласушы Мемлекеттің резиденті атқаратын болса, онда мұндай лауазымды адамға төленетін сыйақы директорлық сыйақы сияқты қағидаттармен реттеледі деген шешім қабылдады.

5. "Жоғары басшылық лауазым" термині директорлардың жұмысынан басқа компанияның істерін жалпы басқару үшін негізгі жауапкершілікпен байланысты лауазымдардың шағын тобын білдіреді. Бұл термин директор ретінде де, аға басшы ретінде де әрекет ететін адамға қатысты.

## *17-бап ОЙЫН-САУЫҚ ИНДУСТРИЯСЫНЫҢ ҚЫЗМЕТКЕРЛЕРІ МЕН СПОРТШЫЛАР*

1. Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясының 17-бабы ЭЫДҰ Үлгі конвенцияның 17-бабын жаңғыртады. "Ойын-сауық индустриясының өкілі" терминінен айырмашылығы, "Спорт индустриясының өкілдері" термині 1-тармақта иллюстрациялық мысалдармен бірге жүрмейді, бірақ соған қарамастан мақаланың рухы мен мақсатына сәйкес кең мағынада түсіндірілуі керек.

2. ЭЫДҰ-ның 2010 жылғы Үлгі конвенциясының 17-бабына түсініктемеде былай делінеді:

1. 1-тармақта Уағдаласушы Мемлекеттердің бірінің резиденті болып табылатын әртістер мен спортшыларға олардың жеке қызметі дербес негізде де, жалдау бойынша да жүзеге асырылатын екінші Уағдаласушы Мемлекетте салық салынуы мүмкін екендігі көзделеді. Бұл ереже тиісінше [14] бапта және 15-баптың 2-тармағында қамтылған ережелерден ерекшелік болып табылады.

2. Бұл ереже шетелде өнер көрсететін әртістер мен спортшыларға салық салу кезінде жиі кездесетін практикалық қиындықтардан аулақ болуға мүмкіндік береді. Сонымен қатар, тым қатаң нормалар кейбір жағдайларда мәдени алмасуға кедергі келтіруі мүмкін. Осы қиындықтарды жеңу үшін мүдделі мемлекеттер жалпы келісім бойынша 1-тармақтың қолданылуын тек [тәуелсіз] қызметпен шектей алады. Ол үшін мақаланың мәтініне түзету енгізу жеткілікті, сондықтан ерекшелік тек мақаланың ережелеріне қатысты болады [14]. Мұндай жағдайда жұмысқа қабылдау кезеңінде өнер көрсететін әртістер мен спортшылар автоматты түрде 15-баптың күшіне енеді және осылайша осы баптың 2-тармағында көзделген салықтан босату құқығын алады.

3. 1-тармақ әртістер мен спортшыларға қатысты. "Әртіс" терминіне нақты анықтама беру мүмкін емес, бірақ 1-тармақта артист болып саналатын мысалдар келтірілген. Бұл мысалдардың тізімін толық деп санауға болмайды. Бір жағынан, "әртіс" термині театр, кино әртісіне, теледидарлық жарнамада өнер көрсететін актерге (оның ішінде бұрынғы спортшыға) қатысты. Бұл мақала, егер ойын-сауық элементі болса, саяси, әлеуметтік, діни немесе қайырымдылық сипаттағы қызметтен алынған табысқа да қатысты болуы мүмкін. Екінші жағынан, ол конференцияға келген баяндамашыға немесе әкімшілік немесе көмекші персоналға (мысалы, кинооператор, продюсер, кинорежиссер, хореограф, техникалық персонал, гастрольде поп-топпен бірге жүретін бригада және т.б.) қолданылмайды. Осы және басқалардың арасында белгісіз санат қалады, ол тиісті тұлға қызметінің барлық аспектілерін қарастыруды қажет етеді.

4. Жеке тұлға спектакльді басқара алады және оған қатыса алады немесе теледидар бағдарламасының немесе фильмнің режиссері және продюсері бола алады, сонымен бірге рөл ойнайды. Мұндай жағдайларда бұл адамның өкілдік орын алатын мемлекетте нақты не істейтінін қарастыру қажет. Егер оның осы мемлекеттегі жұмысы негізінен сөз сөйлеуге байланысты болса, мақала осындай мемлекетте алынған осы қызметтен түскен барлық табысқа қолданылуы керек. Алайда, егер орындаушылық элемент оның осы мемлекеттегі қызметінің шамалы бөлігін құраса, онда барлық кіріс мақаланың қолданылу аясынан түседі. Басқа жағдайларда қызмет түрлерін бөліктерге бөлу керек.

5. "Спортшы" терминіне нақты анықтама берілмегенімен, ол дәстүрлі спорттық іс-шараларға қатысушылармен шектелмейді (мысалы, жүгірушілер, секірушілер, жүзушілер). Оған гольф ойыншылары, шабандоздар, футболшылар, крикетшілер мен теннисшілер, сондай-ақ шабандоздар кіреді.

6. Бап әдетте ойын-сауық сипатына ие деп саналатын басқа әрекеттерден, атап айтқанда бильярд, бридж және шахмат турнирлерінен түсетін кірістерге де қолданылады.

7. Әртістің немесе спортшының қойылымдарын ұйымдастырғаны үшін импресарио және т.б. алған табыс осы баптың шеңберінен шығады, бірақ оның әсеріне әртістің немесе спортшының атынан алатын кез келген табыс түсетіні сөзсіз.

8. 1-тармақ белгілі бір суретші немесе әртіс тікелей немесе жанама түрде алған табысқа қолданылады. Кейбір жағдайларда табыс тікелей сол адамға немесе оның импресариосына немесе агентіне төленбейді. Мысалы, оркестрге қатысушы әр жеке қойылым үшін роялти емес, жалақы ала алады: өнер көрсететін Уағдаласушы Мемлекет 1-тармаққа сәйкес музыканттың осындай қойылымға жататын жалақысының үлесіне салық салуға құқылы. Сол сияқты, егер суретші немесе спортшы, мысалы, бір адамнан тұратын компанияда жұмыс істейтін болса, онда өнер көрсететін мемлекет оған төленген кез-келген сыйақының тиісті үлесіне салық салуы мүмкін. Сонымен қатар, егер осы мемлекеттің ішкі заңнамасында мұндай кәсіпорындар "назарға алынбаса" және табыс тікелей жеке тұлғаға есептелген деп есептелсе, онда 1-тармақ бұл мемлекетке жеке тұлғаға сыйақы ретінде нақты төленбесе де, заңды тұлғаға жеке тұлғаның пайдасына есептелген өз аумағындағы сөз сөйлеуден түскен табысқа салық салуға мүмкіндік береді.

9. Әртістер мен спортшылар нақты қойылым ақысынан басқа, көбінесе роялти немесе демеушілік немесе жарнамалық роялти түрінде табыс табады. Жалпы, егер тиісті елде Орындаушының кірісі мен көпшілік алдында сөйлеуі арасында тікелей байланыс болмаса, басқа мақалалар қолданылады. Зияткерлік меншік құқығын пайдаланғаны үшін Роялти әдетте 17-баптың орнына 12-баппен реттеледі (12-баптың түсініктемесінің 18-тармағын қараңыз), бірақ жалпы алғанда жарнама ақысы мен демеушілік көмек 12-баптың шеңберінен шығады. 17-бап жарнамаға және демеушілік көмекке қатысудан түскен табысқа және т.б. қолданылады, ол осы мемлекеттегі қызметпен және сөз сөйлеумен тікелей немесе жанама байланысты. Мұндай әрекеттер мен сөйлеулерге жатқызуға болмайтын ұқсас табыс жағдайға байланысты [14] немесе 15-бапта қамтылған стандартты нормаларды қолдануға жатады. Ұсыныстың күші жойылған жағдайда алынған төлемдер де 17-баптың шеңберінен шығып, жағдайға байланысты 7, [14] немесе 15-баптарға жатады.

10. Бұл бапта мұндай кірісті қалай есептеу керектігі туралы ештеңе айтылмайды. Келтірілген шығыстар үшін қандай да бір шегерімдердің мөлшері Уағдаласушы Мемлекеттің ішкі заңнамасымен айқындалады. Бұл мәселеде әр түрлі елдердің ішкі заңнамасы бір-бірінен ерекшеленеді, ал кейбір жағдайларда суретшілер мен спортшыларға төленген жалпы сома негізінде төмен мөлшерлеме бойынша көзден салық салу қарастырылған. Мұндай нормалар топтарға немесе корпоративтік топтарға, труппаларға және т.б. төленген табысқа да қолданылуы мүмкін. кейбір мемлекеттер, алайда, төмендетілген мөлшерлеме қолданылса да, жалпы сомаға салық салу кейбір жағдайларда орынсыз болуы мүмкін деп санауы мүмкін. Бұл мемлекеттер салық төлеушіге таза негізде салық салуға мүмкіндік бергісі келуі мүмкін. Мұны келесі үлгі бойынша жасалған тармақты қосу арқылы жасауға болады:

Егер бір Уағдаласушы Мемлекеттің резиденті 1 немесе 2-тармақта аталған табысты алса және мұндай табысқа екінші Уағдаласушы Мемлекетте жалпы негізде салық

салынуға жататын болса, онда мұндай жеке тұлға [мерзім Уағдаласушы мемлекеттермен айқындалады] ішінде осы екінші Мемлекетте осы табысқа нетто-негізде салық салу туралы басқа мемлекетке жазбаша сұрау салуы мүмкін. Мұндай сұрау салу осы басқа мемлекетте қанағаттандырылуы тиіс. Осындай резиденттің салық салынатын табысын айқындау кезінде басқа мемлекетте жүзеге асырылатын қызмет мақсатында шеккен және осындай немесе ұқсас қызметті жүзеге асыратын басқа Мемлекеттің резиденті үшін қолжетімді басқа мемлекеттің ішкі заңнамасына сәйкес салық салынатын базадан шегеруге жататын осындай шығыстардың салықтық шегерімдеріне рұқсат етілуге тиіс шарттары.

12. Осы баптың 1-тармағы жекелеген әртістер мен спортшылардың жеке қызметінен алған табысына қатысты. 2-тармақ олардың қызметінен түскен табыс басқа тұлғаларға есептелетін жағдайларды реттейді. Егер орындаушылық өнер өкілінің немесе спортшының табысы басқа тұлғаға есептелсе, ал дереккөз мемлекетінің осы табысқа Орындаушының табысы ретінде салық салу мақсатында табыс алушы адамды заңда көзделген назарға алмау құқығы болмаса, онда 2-тармақта орындаушыдан салық салынуы мүмкін емес табыстың үлесіне салық салынуы мүмкін деп көзделеді сыйақы алатын адамнан. Егер табыс алушы кәсіпкерлік қызметті жүзеге асыратын болса, онда бұл табыс сол елдегі тұрақты өкілдікке жатпаса да, салықты бастапқы ел өндіріп алуы мүмкін. [Егер табыс алушы жеке тұлға болса, онда тұрақты база болмаса да, табысқа салық салынуы мүмкін]. Бірақ бұл әрдайым бола бермейді. Мұндай үш негізгі жағдай бар:

а) Бірінші жағдай-басқарушы компания өнер көрсеткені үшін табыс алады, мысалы, спортшылар тобы (ол өзі заңды тұлға емес).

б) Екінші жағдай команда, труппа, оркестр және т.б. заңды тұлға болған кезде пайда болады. Сөйлеген сөздері үшін табыс осы заңды тұлғаға төленуі мүмкін. Топтың, оркестрдің және т. б. жекелеген мүшелеріне ұсыным берілген мемлекеттегі 1-тармаққа сәйкес ұсынымға қатысушылар ретінде алынған кез келген сыйақыдан (немесе ол есептеген кірістен) салық салынуға тиіс; алайда, егер топ мүшелеріне мерзімді тұрақты сыйақы төленсе және белгілі бір сөйлеуге қатысты осындай кірістегі үлесті бөлу қиын болса, мүше елдер көпжақты немесе екіжақты түрде оған салық салмау туралы шешім қабылдауы мүмкін. Заңды тұлғаға сөйлегені үшін есептелген пайда элементіне 2-тармаққа сәйкес салық салынады.

с) Үшінші жағдай суретшінің немесе спортшының өнімділігі үшін сыйақы суретшінің өзіне немесе спортшыға емес, басқа адамға, мысалы, өнер компаниясы деп аталатын адамға төленетін жағдайларда жеке табыс ретінде де емес Тұрақты өкілдіктің болмауына байланысты кәсіпорынның пайдасы ретінде емес салықтан жалтарудың кейбір әдістерімен байланысты, осылайша қызмет жүзеге асырылатын мемлекетте табыс салықсыз болады. Кейбір елдер өздерінің ішкі заңнамаларында мұндай схемаларды ескермейді және кірісті суретші немесе спортшы алған деп санайды; бұл

жағдайда 1-тармақ оларға өз аумағындағы қызметтен алынған табысқа салық салуға мүмкіндік береді. Басқа елдер мұны істей алмайды. Егер спектакль осындай елде орын алса, онда 2-тармақ оған әртістің 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 әртіс немесе спортшы да, табыс есептелетін басқа тұлға, мысалы, "жұлдызды" компания да бір Уағдаласушы Мемлекеттің резиденттері болып табылатын жағдайлармен шектелмейді. Бұл тармақ әртістің 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 суретші немесе спортшы осы басқа Мемлекеттің резиденті болмаса да, екінші Уағдаласушы Мемлекеттің "жұлдызды" резидент компаниясы алған табыстарға салық салуға мүмкіндік береді. Керісінше, егер Уағдаласушы Мемлекеттердің бірінің резидент — әртісінің табысы белгілі бір тұлғаға есептелсе, мысалы, көзі мемлекетінде салық конвенциясы жоқ үшінші мемлекеттің резидент - "жұлдызды" компаниясына, Уағдаласушы мемлекетке өзінің ішкі заңнамасына сәйкес осындай адамға салық салуға ештеңе кедергі болмайды.

11.2 Жалпы ереже ретінде, алайда, 17-баптың ережелеріне қарамастан, Конвенция мемлекеттің ішкі заңнамасында көзделген салықтан жалтаруға қарсы күрес жөніндегі жалпы нормалардың көзін қолдануға кедергі келтірмейтінін атап өткен жөн, бұл мұндай мемлекетке теріс пайдалану жағдайларында суретшіге/спортшыға немесе 1-баптың 24-тармағында "жұлдызды" компанияға салық салуға мүмкіндік береді, деп танылады.

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 салық салуды болдырмау мүмкіндігінің камтамасыз ету үшін осы әдістердің кез келгенін өз қалауы бойынша таңдай алады.

13. Әдетте, 17-бап суретші немесе спортшы Үкіметке жалдау бойынша жұмыс істегенде және сол үкіметтен кіріс алған кезде қолданылады [...]. Кейбір

конвенцияларда мемлекеттік қаражаттан субсидияланатын ұйымдарда жұмыс істейтін 17 әртіс пен спортшыны қолдану аясынан 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 ету 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-аумақтық құрылымдарының немесе жергілікті билік органдарының мемлекеттік қаражаты есебінен толық немесе басым бөлігі қаржыландырылса, Уағдаласушы мемлекеттердің бірінде жүзеге асырылатын әртістердің немесе спортшылардың қызметінен алынған табысқа қолданылмайды. Мұндай жағдайда табысқа осы әртіс немесе спортшы тұрақты тұратын Уағдаласушы мемлекетте ғана салық салынады.

3. Бұл мәселені бұрынғы сарапшылар тобы қараған кезде, топтың кейбір мүшелері ЭЫДҰ Үлгі Конвенцияның 17-бабының 2-тармағына түсініктемеде келтірілген мысалдарды осы түсініктемеде айтылған табыстармен ғана салық салуды қолдану аясын шектеу ретінде түсіндіруге болмайтынын атап өтті. Шын мәнінде, түсініктемені тұжырымдау екінші Уағдаласушы мемлекеттегі кәсіпорыннан Уағдаласушы мемлекеттердің бірінде тұрақты тұратын және екінші Уағдаласушы мемлекетте қызметін жүзеге асыратын әртістерге немесе спортшыларға қатысты көзделген шектеулермен салық алуға мүмкіндік береді.

4. Екінші жағынан, топ мүшелері кейбір елдер 2-тармақтың қолданылу аясын тарылтуды қалауы мүмкін деген пікір білдірді.

## 18-БАП ЗЕЙНЕТАҚЫ ЖӘНЕ ӘЛЕУМЕТТІК САҚТАНДЫРУ ТӨЛЕМДЕРІ

### A. ЖАЛПЫ ЕРЕЖЕЛЕР

1. Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясының 18- бабы үшін екі балама нұсқа беріледі: 18А-бап және 18В-бап.

2. 18А-бап, ЭЫДҰ Үлгі конвенцияның 18-бабы сияқты, тұрақты тұратын елге зейнетақы мен басқа да осыған ұқсас төлемдерге салық салуға айрықша құқық береді. Алайда, бұл ЭЫДҰ конвенциясының бабынан ерекшеленеді, егер тиісті төлемдер осы мемлекеттің әлеуметтік сақтандыру жүйесінің, оның әкімшілік-аумақтық құрылымының немесе жергілікті өзін-өзі басқару органдарының бөлігі болып табылатын мемлекеттік бағдарлама шеңберінде жүргізілсе, елге салық салуға айрықша құқық береді.

3. 18В-бапқа сәйкес дереккөз мемлекеті зейнетақыға және басқа да осыған ұқсас төлемдерге салық сала алады, бұл ретте 23 - баптың немесе 23В-баптың ережелері тұрақты тұратын мемлекет мұндай табысты салықтан босатуға тиіс пе, әлде ол-осындай табысқа өз салығынан шегерім арқылы-бастапқы Мемлекетте салық төлеуге рұқсат

беруі тиіс пе, соны айқындайды. Соған қарамастан, 18-бап, егер төлемдер мемлекеттің әлеуметтік сақтандыру жүйесінің, оның әкімшілік-аумақтық білімінің немесе жергілікті билік органдарының бөлігі болып табылатын мемлекеттік бағдарлама шеңберінде жүргізілсе, айрықша салық салу құқығына рұқсат береді.

## В. 18-БАПТЫҢ ЕКІ БАЛАМА НҰСҚАСЫНА ТҮСІНІКТЕМЕ

### 18 А-баптың тармақтарына түсініктеме

#### 1-тармақ

4. Осы тармаққа сәйкес жеке еңбек қызметі үшін өтемақы тәртібімен төленетін зейнетақы мен осыған ұқсас сыйақыға алушының тұрақты тұратын мемлекетінде ғана салық салынады. Бұл тармақ ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 18-бабының мәтінін жаңғыртатындықтан, Комитет ЭЫДҰ түсініктемесінің мынадай бөлігі қолданылады деп есептейді:

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 басқа мемлекеттерде салық міндеттемелерін сақтаудың әкімшілік ауыртпалығын салудан аулақ болады.

#### Баптың қолданылу аясы

3. Осы бапқа қолданылатын төлем түрлеріне тек бұрынғы қызметкерлерге ғана емес, басқа алушыларға да төленетін зейнетақылар (мысалы, жесірлерге/ жесірлерге, серіктестерге немесе қызметкерлердің балаларына) және басқа да осыған ұқсас төлемдер, мысалы, аннуитеттік рента, бұрын еңбек қызметі үшін өтемақы ретінде төленген. 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. Дегенмен, мақала тек бұрын еңбек қызметі 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 схемаға қатысты салық режиміне 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).



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 жағдайларды ескере отырып, осындай төлемдердің сипатымен анықталады. [...].

5. Бұл сөздің әдеттегі мағынасындағы "зейнетақы" термині тек мерзімді төлемдерге қатысты болса да, "басқа ұқсас сыйақы" деген сөздер мерзімді емес төлемдерді де қамтуға жеткілікті кең тұжырым болып табылады. Мысалы, бапқа мерзімді зейнетақы төлемдерінің орнына біржолғы төлем кіруі 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 төлемнің мәні зейнетақыны ауыстыру немесе қысқартылған зейнетақы үшін өтемақы екендігі 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 сайлау 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 осы бапқа қатысты әдеттегі зейнеткерлік жасқа жетті ме жұмысқа қабылдаудың осы нақты түрі; 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 жалдау 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 бұрынғы еңбек қызметі үшін өтемақы тәртібімен төленетін зейнетақыға және басқа да осыған ұқсас сыйақыға қатысты болғандықтан, ол бұрын тәуелсіз Мердігердің көрсеткен қызметтері үшін өтемақы тәртібімен 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.

Зейнетақылармен байланысты трансшекаралық мәселелер

8. Экономиканың жаһандануы және халықаралық байланыс пен 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 жалдамалы 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 тұлғаға есептелген кез келген зейнетақы құқықтары салықтан босатылады. Екінші жағынан, осы схемалар шеңберіндегі зейнетақы төлемдеріне оларды алған кезде салық салынады. Бұл ретте, алайда, басқа мемлекеттер зейнетақы қорларына жарналарды жинақтаудың басқа түрлерімен тең қарайды және бұл жарналардың өзін де, олар бойынша кірісті де салықтан босатпайды; осылайша, егер логиканы ұстанатын болсақ, 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 схемаларының болуынан туындайды. Бұл схемалар көбінесе келесі үш негізгі санатқа жіктеледі:

- әлеуметтік қамсыздандырудың мемлекеттік бағдарламалары;
- қызметкерлерді зейнетақымен қамсыздандырудың мемлекеттік емес бағдарламалары;
- жеке зейнетақы бағдарламалары.

Зейнетақы схемаларының осы үш санаты арасындағы өзара іс-қимыл ерекше қиындықтар туғызады. Бұл қиындықтар әр мемлекеттің осы санаттардың әрқайсысына кіретін схемалар үшін әр түрлі салық ережелеріне ие болуы мүмкін екендігімен, сондай-ақ мемлекеттердің жеке тұлғаларға салық төлемдерін қамтамасыз ету тұрғысынан осы санаттардың әрқайсысына сүйенетін дәрежеде айтарлықтай айырмашылықтар бар екендігімен қиындайды (мысалы, кейбір мемлекеттер зейнетақы төлемдерін ұсынады төлемдер тек әлеуметтік қамсыздандыру жүйелері арқылы жүзеге асырылады, ал басқалары бірінші кезекте жұмысшылардың мемлекеттік емес

зейнетақымен қамсыздандырылуына немесе жеке зейнетақы бағдарламаларына сүйенеді).

11. Осы айырмашылықтардың барлығынан туындайтын мәселелер екіжақты келіссөздер барысында, атап айтқанда қосарланған салық салуды немесе қосарланған салықтан бас тартуды болдырмау және қажет болған жағдайда арнайы ережелер арқылы шешілуі керек [...].

5. Көптеген елдер нақты шарттарды ескере отырып, зейнетақы қорларына және олардан түсетін Кірістерге салынатын салықты немесе есептелген зейнетақы құқықтарына салынатын салықты зейнетақы жәрдемақыларын төлеу кезінде толық немесе ішінара кейінге қалдырылатын және алынатын тәсілді қабылдады. Алайда, басқа елдер зейнетақы қорларына немесе олардың жекелеген түрлеріне жарналарды жинақтаудың басқа түрлерімен қатар қарастырады және бұл жарналардың өзін де, олар бойынша кірісті де салықтан босатпайды. Бұл елдерге әдетте салық салынбайды зейнетақы төлемдері. Егер жеке тұлғаға бірінші тәсілді қабылдаған елде салық жеңілдіктері берілсе және зейнетақы жәрдемақыларының барлығын немесе бір бөлігін төлегенге дейін бұл тұлға екінші тәсілді қабылдаған елдің резиденті болса, онда осы екі елдің тәсілдеріндегі сәйкессіздік қарастырылып отырған табысқа салық мүлдем төленбейтін жағдайға әкеледі. Мұндай жағымсыз нәтижеге жол бермеу үшін елдер 1 тармаққа келесі тұжырымдаумен қосымша сөз тіркесін қосуы мүмкін:

Алайда, мұндай зейнетақыларға және басқа да осыған ұқсас сыйақыларға, Егер төлем осындай басқа мемлекетте құрылған зейнетақы қорымен немесе оның атынан немесе ондағы тұрақты өкілдікпен жабылса, екінші Уағдаласушы мемлекетте де салық салынуы мүмкін және мұндай төлем оның салық заңнамасының әдеттегі нормаларына сәйкес аталған мемлекеттердің біріншісінде салық салынбайды.

6. Комитет ЭЫДҰ-ның зейнетақыны салықтан босатуға қатысты түсініктемесінің келесі бөлігі 1-тармаққа да қатысты деп санайды:

22. Кейбір мемлекеттер жалпы зейнетақы төлемдеріне салық салмайды немесе зейнетақы төлемдерінің жекелеген санаттарын немесе бөліктерін салықтан босатады. Мұндай жағдайларда тұрақты тұратын мемлекетте зейнетақыларға салық салуды көздейтін осы баптың ережелері осы Мемлекеттің салық салуға арналмаған және мөлшері осындай салықтан босатуды ескере отырып белгіленген зейнетақыларға салық салуына әкелуі мүмкін. Бұл зейнетақы алушы үшін негізсіз қаржылық қиындықтарға әкелуі мүмкін.

23. Осындай түрдегі сәйкессіздік нәтижесінде туындайтын проблемаларды болдырмау үшін кейбір мемлекеттер алушы екінші Уағдаласушы Мемлекеттің резиденті болып табылатын кезде зейнетақыларды салықтан босату режимін сақтау туралы ережелерді өз шарттарына енгізеді. Бұл ережелер зейнетақының нақты

санаттарымен шектелуі мүмкін немесе бұл мәселені жан-жақты реттей алады. Соңғы тәсілдің мысалы ретінде шамамен келесі тұжырымдаманы қамтитын позиция болуы мүмкін:

Осы Конвенцияның кез келген ережесіне қарамастан, Уағдаласушы Мемлекеттің резидентіне бұрын екінші Уағдаласушы Мемлекетте жүзеге асырылған еңбек қызметі үшін өтемақы тәртібімен төленетін кез келген зейнетақы немесе басқа да осыған ұқсас сыйақы, егер мұндай зейнетақы немесе басқа сыйақы екінші Мемлекетте салықтан босатылған болса, бірінші аталған Мемлекетте салықтан босатылады алушы осы басқа Мемлекеттің резиденті болды.

## 2-Тармақ

7. Осы тармаққа сәйкес, дереккөз мемлекеті осы мемлекеттің әлеуметтік сақтандыру жүйесінің, оның әкімшілік-аумақтық құрылымының немесе жергілікті өзін-өзі басқару органдарының бөлігі болып табылатын мемлекеттік бағдарлама шеңберінде төленетін зейнетақыларға және басқа төлемдерге салық салуға айрықша құқылы. Салықты есепке алу әдісін өз конвенцияларында қосарланған салық салуды болдырмаудың жалпы әдісі ретінде қолданатын елдер, осылайша, 2-тармақпен реттелетін резиденттеріне осындай төлемдерді салықтан босатуға міндетті. Әлеуметтік сақтандыру жүйесінің бөлігі болып табылатын мемлекеттік бағдарлама шеңберінде жүргізілетін төленетін зейнетақылар мен басқа да төлемдерге салық салудың қайнар көзі мемлекетінің айрықша құқығы тиісті төлемдердің толық немесе едәуір дәрежеде қайнар көзі мемлекетінің салық түсімдері есебінен қаржыландырылатындығына негізделеді. Бұл мұндай төлемдерді болашақ алушылар жарна жасамайтын немесе әлеуметтік сақтандыру бағдарламасы шеңберіндегі жарналар есебінен міндетті жинақ көзі мемлекеттің салық түсімдерінен толықтырылуы тиіс жағдайға қатысты. Алайда, егер әлеуметтік сақтандыру жүйесі бөлу принципі емес, капиталдандыру принципі негізінде жұмыс істесе, мұндай жағдай әрдайым бола бермейді.

8. ЭЫДҰ-ның бюджеттік-салық мәселелері жөніндегі комитеті 18-баптың мәтініне мемлекеттің әлеуметтік сақтандыру жүйесі шеңберінде жүргізілетін төлемдерге салық салуға мүмкіндік беретін ережені енгізуге қатысты консенсусқа қол жеткізе алмады. Осыған қарамастан, ЭЫДҰ-ның түсініктемесінде осындай құқық беретін балама тармақ ұсынылады. Комитет ЭЫДҰ түсініктемесінің келесі бөлігі 2-тармаққа қатысты деп санайды:

28. Жоғарыда аталған ереже жобасы Уағдаласушы мемлекеттердің әрқайсысының әлеуметтік сақтандыру жүйесіне қатысты болса да, оны қамту саласында кейбір шектеулер бар. "Әлеуметтік сақтандыру" термині, әдетте, мемлекет халықты табыстың немесе зейнетақының ең төменгі деңгейімен қамтамасыз ету немесе жұмыссыздық, өндірістік жарақат, ауру немесе өлім сияқты оқиғалардың қаржылық салдарын азайту мақсатында белгілейтін міндетті қорғау жүйесін білдіреді. Әлеуметтік сақтандыру жүйелерінің жалпы ерекшелігі - жәрдемақы мөлшерін мемлекет анықтайды

. Осы Ережемен қамтылуы мүмкін төлемдерге Мемлекеттік зейнетақы жүйесі шеңберінде бүкіл халыққа берілетін зейнетақылар, кәрілік бойынша зейнетақы төлемдері, сондай-ақ жұмыссыздық, мүгедектік, жүктілік және босану, асыраушысынан айрылу, ауру, әлеуметтік көмек және отбасын қорғау бойынша төлемдер кіреді, оларды мемлекет немесе әкімшілік ету үшін құрылған мемлекеттік кәсіпорындар жүзеге асырады бөлінуге жататын қаражат. Уағдаласушы мемлекеттердің әлеуметтік сақтандыру жүйелерінде елеулі айырмашылықтар болуы мүмкін болғандықтан, осы ереженің жобасын пайдаланғысы келетін мемлекеттер екіжақты келіссөздер барысында олардың осы Ережені қамту саласы туралы жалпы түсінігі бар екеніне көз жеткізуі маңызды.

9. Салықты есепке алу әдісін жалпы әдіс ретінде қолданатын кейбір елдер резиденттер алатын табысқа қосарланған салық салуды болдырмау, қайнар көзді мемлекет әлеуметтік сақтандыру жүйесі шеңберінде төленетін төлемдерге салық салуға айрықша құқылы болмауы керек деген пікірді қабылдауы мүмкін. Мұндай жағдайда бұл елдер өз шарттарының 2-тармағында "тек салық салынуға жатады" деген сөздерді "салық салынуы мүмкін" деген сөздермен ауыстыруға тиіс.

10. Өздерінің әлеуметтік сақтандыру жүйелерін жекешелендірудің салдарын ескеруге ұмтылатын елдер өздерінің жекешелендірілген жүйелерін осы тармақпен қамту үшін 2-тармақтың ережелеріне мынадай редакцияда өзгерістер енгізуді ұсынуы мүмкін:

1-тармақтың ережелеріне қарамастан, Уағдаласушы Мемлекеттің әлеуметтік сақтандыру жүйесінің, оның әкімшілік-аумақтық құрылымының немесе жергілікті билік органдарының құрамдас бөлігі болып табылатын мемлекеттік бағдарлама немесе міндетті жеке бағдарлама шеңберінде жүргізілетін зейнетақылар мен басқа да төлемдерге тек осы Мемлекетте ғана салық салынады.

18 В-баптың тармақтарына түсініктеме

11. Кейбір елдер бұрын еңбек қызметі үшін өтемақы ретінде төленген зейнетақыларға тек алушының тұрақты тұратын мемлекетінде салық салынбауы керек деп санайды. Мұндай норманың пайдасына әртүрлі саяси ойлар жұмыс істейді. Зейнетақы, негізінен, дереккөз мемлекетінде көрсетілген қызметтер үшін кейінге қалдырылған өтемақы болғандықтан, оларға жалдамалы жұмыстан түскен қарапайым табыс ретінде салық салынуы керек. Салық жеңілдіктері зейнетақы жарналарына берілген кезде, жалдамалы табыстың бір бөлігіне салынатын салық зейнеткерлікке шыққанға дейін кейінге қалдырылады және осылайша кейінге қалдырылған салық жеке тұлға зейнетақы төлемдерінің барлығын немесе бір бөлігін төлеу аяқталғанға дейін резидент болуды тоқтатқан жағдайда да алынуы керек. Кейбір дамыған және дамушы елдер арасындағы зейнетақы ағыны екі бағытта да бірдей емес, ал кейбір жағдайларда дамушы елдерден айтарлықтай таза шығуды білдіреді.

12. Егер дереккөз мемлекеті бейрезиденттерге қандай да бір жеке жеңілдіктер бермесе, зейнетақы көзіне салық салу шамадан тыс салық салуға әкелуі мүмкін. Бұл мәселе келіссөздер кезінде талқылануы керек. Уағдаласушы мемлекеттер көз мемлекеті басқа мемлекеттің резидентіне өзінің резиденттеріне зейнетақылар мен басқа да осыған ұқсас сыйақылар осы басқа мемлекеттің резидентінің дүние жүзінде алатын табыстарымен салыстырылатын пропорцияда берілетін салық салу мақсаттары үшін бірдей жеке жеңілдіктер, жәрдемақылар мен жеңілдіктер беруге тиіс деген жағдайларға қатысты уағдаласа алады. 2 тармаққа шамамен келесі сөз тіркесін қосуға болады:

Басқа мемлекет бірінші аталған мемлекеттің резидентіне өзінің резиденттеріне беретін салық салу мақсаттары үшін бірдей жеке жеңілдіктер, Жеңілдіктер мен жеңілдіктер береді. Бұл жеңілдіктер, жәрдемақылар мен жеңілдіктер осы мемлекетте салық салынатын зейнетақылар мен басқа да осыған ұқсас сыйақылар аталған бірінші мемлекетте бүкіл әлем бойынша салық салынатын кірістермен салыстырылатын пропорцияда беріледі.

13. Қор құрылған мемлекет, тиісті жұмыс жүргізілген мемлекет немесе салықтық жеңілдіктер туралы өтініш берілген мемлекет бастапқы мемлекет болып саналуы мүмкін. Трансұлттық корпорациялардың қызметкерлері үшін өте тән-бірнеше түрлі елдерде өз міндеттерін дәйекті түрде орындау. Бұл жағдайда жұмыс жүргізілген немесе салықтан босату берілген мемлекетке салық салу салық төлеушілер мен салық органдары үшін белгісіздік пен әкімшілік қиындықтар туғызады, өйткені бұл әр түрлі мемлекеттерде бір зейнетақының әр түрлі бөліктеріне салық салу мүмкіндігін тудырады. Сондықтан, зейнетақы көзіне салық салу жұмыс орындалған немесе салықтан босату берілген жерде емес, зейнетақы төлемдері шыққан жерде салық салу ретінде түсіндірілуі керек деген жалпы келісімге қол жеткізілді.

#### *1 -тармақ*

14. Бұл тармақ алушының тұрақты тұратын мемлекетінің зейнетақыға және басқа да осыған ұқсас сыйақыға салық салу құқығын мойындай отырып, 2-тармақта баяндалған кейбір жағдайларда, сондай-ақ бастапқы мемлекетке салық салу құқығын беру мүмкіндігін қалдырады. 18В-баптың қамту аясын айқындау және зейнетақымен байланысты трансшекаралық мәселелерді ескеру үшін 18А-баптың 1-тармағына түсініктеменің 4-тармағы қолданылады.

#### *2 -тармақ*

15. Жоғарыда айтылғандай, дереккөз мемлекеті бұрын еңбек қызметі үшін өтемақы төлеу тәртібімен төленетін зейнетақыларға және басқа да осыған ұқсас сыйақыларға, бірақ егер тиісті төлемдерді осы мемлекеттің резиденті немесе онда орналасқан тұрақты өкілдік жүргізсе ғана салық сала алады.

16. Бұл ретте, алайда, кейбір елдер зейнетақы қорына немесе есептелген зейнетақы құқықтарына жарналарға қатысты салықтық жеңілдіктер берген мемлекеттің нәтижесінде алынған зейнетақы жәрдемақысына салық салуға құқығы болуы тиіс деген

пікірді қабылдауы мүмкін. Бұл елдер шетелдік зейнетақы қорларындағы жарналарға немесе зейнетақы құқықтарына қатысты салық жеңілдіктерін беретін жағдай болуы мүмкін. Келесі ереже осындай тұжырымның мысалы болып табылады:

Алайда, мұндай зейнетақыларға және басқа да осыған ұқсас сыйақыларға екінші Уағдаласушы Мемлекетте олар осы екінші Мемлекетте салықтан босату критерийлеріне сәйкес келетін жарналар есебінен төленетін шамада салық салынуы мүмкін.

13-тармақта түсіндірілгендей, бұл тәсіл әкімшілік қиындықтар тудыруы мүмкін, әсіресе мансап барысында бірнеше елде жұмыс істеген жеке тұлғаларға қатысты. Мұндай қиындықтарды, мысалы, екі ел бірдей зейнетақы көзінен салық салу құқығын талап ететін жағдайларды болдырмау үшін шешу қажет.

### *3- тармақ*

17. 18-баптың 3-тармағы 18А-баптың 2-тармағымен бірдей болғандықтан, соңғысына түсініктеме (жоғарыдан қараңыз) біріншісіне де қатысты.

18. ЭЫДҰ Үлгі конвенциясында 18-бапқа түсініктеменің 31-69-тармақтарында шетелдік зейнетақы бағдарламаларына жарналардың салық режимі туралы мәселе, сондай-ақ зейнетақы құқықтарын аудару үшін салықтық кедергілер туралы мәселе және екінші Уағдаласушы мемлекетте құрылған зейнетақы қорлары алатын инвестициялық табысты салық салудан алып тастау режимі туралы мәселе қаралады. Бұл тармақтарды Біріккен Ұлттар Ұйымының үлгі Конвенциясының 18-бабына түсініктемеге қосу елдегі әлеуетті инвесторлар үшін күшті оң серпін болар еді. Мемлекетаралық зейнетақы жарналарын тану және бір зейнетақы бағдарламасынан екінші зейнетақы құқығына мемлекетаралық ауысуға жәрдемдесу де персоналдың шет елдерге ауысуын ынталандыратын болады. Сондықтан Комитет ЭЫДҰ түсініктемесінің келесі бөлігін 18А бабы мен 18В бабы үшін өзекті деп тапты:

Шетелдік зейнетақы бағдарламаларына [жалдамалы қызметкерлер мен тәуелсіз дербес қызметтер көрсететін тұлғалар жүзеге асыратын немесе олардың атынан] жарналардың салық режимі

#### *А. Жалпы ескертулер*

31. Көпұлтты корпорациялардың ерекшелігі - олардың қызметкерлері мезгіл-мезгіл тұрғылықты елден 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 тұрғылықты елдегі 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 режимі әр елде әр түрлі және әр жағдайда әр түрлі болады. Шетелде жұмысқа тағайындалғанға немесе еңбек келісімшартына қол қойылғанға дейін бұл адамдар, әдетте, тұрғылықты елдегі 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 тұрғылықты елінде толығымен салық салынатын болса, онда бұл елде қарастырылған бағдарламаға зейнетақы жарналары әдетте салық жеңілдіктеріне жатады. Алайда, көбінесе шетелде жұмыс істейтін адамның тұрғылықты елінде төлейтін жарналары тұрғылықты елде де, тұратын елде де жеңілдіктерге жатпайды. Мұндай жағдайда шетелдік іссапар немесе келісімшарт бойынша жұмыс кезінде тұрғылықты елдегі зейнетақы бағдарламасына қатысуды сақтау, егер тыйым салынбаған болса, қымбатқа түседі. Төмендегі 37-тармақта мүше елдер тұрғылықты елінен 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 режимін 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 жарна болып табылатын қызметкерді жалдау жұмысынан кіріс алатын жеке тұлғаға қатысты жарналардың салық режимінің барлық аспектілерін реттейді, сондай-ақ жарналардан алынған жеке тұлғаның инвестициялық кірісіне салық салынуы керек пе, жоқ па. 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-тұрғылықты елдегі зейнетақы бағдарламасына жарналардың салық режимі 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 көрсетуді бастамас бұрын 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 саласының мұндай кеңеюі әкімшілік қиындықтар туғызуы мүмкін; сондай-ақ, салықтық босату өзара негізде берілетін жағдай туындауы мүмкін, өйткені мұндай зейнетақы бағдарламасына қатысты үшінші мемлекет болу мемлекетінде құрылған зейнетақы бағдарламасына жарналар енгізетін 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

e) бірінші аталған мемлекетте осындай тұлғаларға төленуге жататын салықтың анықтамалары және

f) бірінші аталған мемлекетте салық салынуы мүмкін кәсіпорынның пайдасын анықтау,

бұл мемлекетте осындай режимге 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 (тұрғылықты 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. Көрсетілген шарттармен тұрғылықты елдегі зейнетақы бағдарламасына жарналар есебіне салықтық жеңілдік тұрғылықты елінде, яғни зейнетақы бағдарламасы жүзеге асырылатын жерде немесе оның негізінде бағдарламаға жарналар жүргізілетін экономикалық қызмет жүзеге асырылатын елде берілуі мүмкін.

42. Тұрғылықты елге 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 болу елінде салық жеңілдіктерін алу үшін жеке тұлға жұмысқа келгенге дейін тікелей болу мемлекетінің резиденті болмауы тиіс екенін нақты көздейді.

44. Алайда, 1-тармақ тек болу елінде резидент болатын жеке тұлғалардың ережені қолдануын шектемейді. Көптеген жағдайларда шетелде жұмыс істейтін және тұрғылықты елінің резиденті болып қалатын адамдар әлі де сол жерде салық жеңілдіктерін беру талаптарына сай келеді, бірақ бұл әрдайым 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 жабатын жарналармен шектеуі мүмкін және бұл мүше мемлекеттер ұсынылған ережені сәйкесінше шектегісі келуі мүмкін. Сонымен қатар, резидент государствастер үшін ерекше режимі бар мемлекеттер (атап айтқанда, арнайы төмен мөлшерлеме бойынша салық салу) екіжақты келіссөздер процесінде бұл ережені тек резиденттердің қолдануын шектеу туралы уағдаласа алады.

45. Егер жеке тұлғалар неғұрлым жеңілдікті режимі бар елдегі зейнетақы бағдарламасына қосылу үшін болу елінде 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 елінің 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 тұрғылықты мемлекеттің резиденттері болып табылатын жеке тұлғалармен тікелей консулдық орналасқан мемлекетте қызмет көрсеткенге дейін шектелмейді. Ереже болу мемлекетіне үшінші елден келетін адамдарға қолданылады, өйткені ол тек онда жалдау

бойынша жұмыс басталғанға дейін болу елінің резиденті болмаған адамдармен шектеледі. Алайда, 1-бап Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің немесе екеуінің де резиденттерінің Конвенцияны қолдану аясын шектейді. Сондықтан консулдық орналасқан мемлекеттің де, зейнетақы бағдарламасы жұмыс істейтін тұрғылықты 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 тұрғылықты еліне айналады және ереже бұдан былай қолданылмауы керек деп дау айтуға болады. Шынында да, кейбір консулдық орналасқан мемлекеттер 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 тұрғылықты мемлекетте салық салу мақсатында құрылған және танылған зейнетақы бағдарламасына енгізілетін жарналарға ғана қолданылатыны анық көрсетілген. "салық салу мақсатында танылған" деген сөз ұсынылған ереженің 2b тармақшасында айқындалған. "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 екінші Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатын зейнетақы қорына жұмыс берушінің жарналары резидент-зейнетақы қорына жарналар сияқты шарттарда салықтық шегерімге жатқызылатынына кепілдік берілсе де, бұл ереже жұмыс берушінің отандық және шетелдік зейнетақы қорларына жарналарының бірдей режимін қамтамасыз ету үшін жеткіліксіз болуы мүмкін. Бұл, мысалы, жұмыс берушінің шетелдік қорға жарналары оны жалдамалы қызметкер алған кезде салық салынатын төлем ретінде қарастырылған кезде немесе жұмыс берушінің жарналарын салық шегерімі белгілі бір Қордың резидент немесе резидент отстігіне емес, басқа шарттарға байланысты болған кезде болады (мысалы, салық органдарында тіркелу немесе филиалдардың болуы), бұл, әдетте, шетелдік зейнетақы қорларын алып тастауға әкеледі. 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 консулдық орналасқан мемлекеттің құзыретті органы мойындаған тұрғылықты мемлекеттің бағдарламасына, тұтастай алғанда, консулдық орналасқан мемлекетте 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 тұрғылықты елдегі жұмыс кезінде төленетін жарналарға қатысты баламалы салық режиміне міндетті түрде кепілдік бермейді. Егер консулдық орналасқан мемлекеттің зейнетақы бағдарламаларын тануға қатысты нормалары тұрғылықты мемлекеттегі қолданыстағы бағдарламаларға қарағанда анағұрлым шектеулі сипатта болса, жеке тұлға өзінің тұрғылықты мемлекетінің зейнетақы бағдарламасына жарналар тұрғылықты мемлекеттегі жұмыс кезеңіне қарағанда, оның болу мемлекетіндегі жұмысы кезеңінде онша қолайлы емес режимге 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 тұрғылықты 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 қабылдаушы елдегі бағдарламаларға сәйкес келетін бағдарламалармен шектеу мұндай қиындықтарды болдырмауға мүмкіндік береді.

52. Ұсынылып отырған Ереже тұрғылықты 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 жұмыс істейтін зейнетақы бағдарламасы оның жалдамалы қызметкерлеріне қатысты тоқтатылады және жаңа жұмыс беруші басқа бағдарламаны енгізеді деген тәжірибе қалыптасқан. Сондықтан екіжақты келіссөздер барысында жекелеген мемлекеттер осы ережені осындай субституттық бағдарламаларға таралуы үшін толықтыруды қалауы мүмкін; мұны ұсынылған ереженің 2 тармағына келесі тармақшаны қосу арқылы жүзеге асыруға болады:

а) 1-тармақтың b тармақшасына сәйкес бір Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органдары таныған зейнетақы бағдарламасына мәні бойынша ұқсас болып табылатын, оның орнына пайдаланылатын зейнетақы бағдарламасы да сол сияқты 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 режимге сәйкес келетін салық режиміне ие болуы керек. Осылайша, жарналар жеке тұлғаға да, (мысалы, салық шегеріміне жатқызылуы керек) (мұндай тұлға жалдау бойынша жұмыс істеген кезде және жарналарды жұмыс беруші жүзеге асырған кезде), егер мұндай жарналар болу мемлекетіндегі зейнетақы бағдарламасына енгізілген болса оның жұмыс берушісіне де қатысты. 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 тұрғылықты елдегі 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. Тұрғылықты ел зейнетақы жарналары бойынша салықтық жеңілдік мөлшерін кірістің 18 пайызымен шектейді. Болу елі жеңілдік мөлшерін 20 пайызға шектейді. 37 - тармақта Ұсынылған ереже болу елінен өзінің ішкі заңнамасында белгіленген 20 пайыз шегінде жеңілдік беруді талап етеді. Тұрғылықты елінде 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: мұндай жарналар жеңілдікті толық көлемде немесе ішінара қолдану талаптарына сәйкес келе ме және салық салынатын кірісті есептеу кезінде салықтық шегерім түрінде жеңілдік беру керек пе (және егер солай болса, мысалы, жеке тұлғаға қатысты, тек жалдамалы жұмыстан түскен табыс [тәуелсіз мердігердің

қызметінен] немесе коммерциялық кірістен немесе барлық кірістен) немесе салықтық есепке алу түрінде шешеді.

58. Кәсіби зейнетақы бағдарламасына қатысатын жеке тұлға үшін шетелде жұмыс істеуге жолдама алу осы жалдамалы қызметкердің тұрғылықты еліндегі зейнетақы бағдарламасына салықтық жеңілдікті 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 тұрғылықты елдегі 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. 2а тармақшасы 1-тармақтың мақсаттары үшін зейнетақы бағдарламасына анықтама 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 а-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 "механизм" 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 а тармақшасы 1-тармақта көрсетілген қызметтерді көрсететін жеке тұлға осы бағдарламаға қатысуға тиіс екенін көрсетсе де, осы бағдарламаға қатысумен қамтамасыз етілген зейнетақы төлемдерін алушының жеке басы белгіленбейді. Бұл басқа бенефициарларға (мысалы, жесірлерге/жесірлерге, серіктестерге және жұмысшылардың балаларына) зейнетақы төлемдеріне кететін жарналардың бір бөлігі де ұсынылған Ережеде қарастырылған салық жеңілдіктеріне бағынуын 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 б 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 тұрғылықты жерінде резидент болып табылса, егер бұл жеке тұлға тұрғылықты жерінде 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.

65. Бірдей режимге 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 режимі 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 көрсету" сияқты Ережеде қолданылатын басқа терминдерге анықтама бергісі келуі мүмкін.

Зейнетақы құқықтарын аудару жолындағы салықтық кедергілер

66. Жұмыс күшінің халықаралық ұтқырлығына қатысы бар тағы бір проблема зейнетақы құқықтарын бір Уағдаласушы мемлекетте құрылған зейнетақы бағдарламасынан екінші Уағдаласушы мемлекетте қолданылатын басқа бағдарламаға ауыстыру 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 танылған зейнетақы бағдарламасына кез келген ауысуы осы құқықтардың әрқайсысында болуы тиіс мемлекеттердің салық салу режимі бірдей және бір зейнетақы бағдарламасынан жүзеге асырылғандай, сол шарттар мен шектеулерге бағынады, осы мемлекетте салық салу мақсаттары үшін құрылған және танылған, сол мемлекетте салық салу мақсаттары үшін құрылған және танылған басқа зейнетақы бағдарламасына.

Жоғарыда келтірілген ереже үшінші мемлекеттерде құрылған және танылған зейнетақы қорларынан қаражаттың ауысуын да қамтитындай етіп өзгертілуі мүмкін ( бұл, алайда, жоғарыда 38-тармақтың кіріспесінде сипатталғандарға ұқсас проблемаларды тудыруы мүмкін).

Зейнетақы қорының табысын 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, тек қана зейнетақы төлемдерін әкімшілендіру немесе жүзеге асыру мақсатында құрылған және жұмыс істейтін және бірінші аталған

мемлекеттің құзыретті органы тұтастай алғанда осы мемлекеттің салық салу мақсаттары үшін осындай деп танылған зейнетақы бағдарламасына сәйкес деп таныған бір Уағдаласушы мемлекетте туындайтын табыс осы мемлекеттің салық салу мақсаттары үшін осындай деп танылған зейнетақы бағдарламасына бұл мемлекет төлейді.

## 19-бап МЕМЛЕКЕТТІК ҚЫЗМЕТ

1. 2011 жылы Сарапшылар комитеті 19-бапқа кейбір өзгерістер енгізді. Біріншіден, "зейнетақыдан басқа" деген сөздер 1-тармақтан алынып тасталды. Екіншіден, "1-тармақтың ережелеріне қарамастан" деген сөздер 2-тармаққа қосылды. Үшіншіден, 2 және 3-тармақтарда "зейнетақы" сөзі "зейнетақы және басқа да осындай сыйақы" деген сөздермен ауыстырылды. Нәтижесінде Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенцияның 19-бабы ЭЫДҰ Үлгі конвенцияның 19-бабын жаңғыртады.

2. Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенцияның 19-бабында ЭЫДҰ Үлгі конвенцияның 19-бабының барлық ережелері қамтылғандықтан, Комитет ЭЫДҰ түсініктемесінің мынадай бөлігін қолдануға болады деп есептейді:

1. Бұл бап жалақыға, жалақыға және басқа да осыған ұқсас сыйақыға, сондай-ақ мемлекеттік қызмет үшін зейнетақыларға қолданылады. Алдыңғы екіжақты конвенциялардағы осындай ережелер егеменді мемлекеттер арасындағы халықаралық этикет пен өзара сыйластық нормаларына сәйкес келтірілді. Сондықтан олар қолдану аясында өте шектеулі болды. Алайда, 19-баптың маңыздылығы мен ауқымы көптеген елдерде мемлекеттік сектордың өсуіне байланысты шетелдегі Мемлекеттік қызмет айтарлықтай кеңейгендіктен өсті. 1963 жылғы конвенция жобасының 19-бабы 1-тармағының бастапқы нұсқасына сәйкес төлеуші мемлекет осы мемлекетке, оның әкімшілік-аумақтық құрылымына немесе жергілікті өзін-өзі басқару органдарына көрсеткен қызметтері үшін төленетін төлемдерге салық салуға құқылы болды. "Салық салынуы мүмкін" деген сөз қолданылды және бұл тек салық салу құқығын білдірмейді.

2. [...] 1 және 2-тармақтардың а тармақшасы төлеуші мемлекеттің төлемдерге салық салуға айрықша құқығы бар деген қағидатқа негізделді. Осылайша, салықты есепке алу әдісін өз конвенцияларында қосарланған салық салуды болдырмаудың жалпы әдісі ретінде қолданатын елдер 1 және 2-тармақтармен реттелетін өз резиденттеріне мұндай төлемдерді салықтан босатуға міндетті. Егер екі Уағдаласушы мемлекет те босату әдісін қолданса қосарланған салық салуды болдырмау, олар "тек салық салынады" деген сөздің орнына "салық салынуы мүмкін" деген сөзді қолдана алады. Әрине, мұндай елдер үшін қандай өрнектер қолданылатынына қарамастан, әсер бірдей болады. "тек қана салық салуға жатады" деген сөз Уағдаласушы мемлекетке оның резиденттері басқа көздерден алған табысқа қолданылатын салық мөлшерлемесін айқындау кезінде 1 және 2-тармақтардың а тармақшасына сәйкес босатылған табысты есепке алуға кедергі келтірмейді деп болжанады. Төлеуші мемлекетке айрықша салық салу құқығын беру қағидаты ЭЫДҰ-ға мүше елдер арасындағы көптеген қолданыстағы

конвенцияларда бар, оны халықаралық деңгейде танылған деп атауға болады. Ол сондай-ақ осы баптың негізінде жатқан Халықаралық этикет тұжырымдамасына және дипломатиялық қатынастар мен консулдық қатынастар туралы Вена конвенцияларының ережелеріне сәйкес келеді. Алайда, бұл мақала дипломатиялық миссиялар мен консулдық қызметкерлерге қатысты халықаралық құқықтан туындайтын кез-келген нормалардың қолданылуын шектеуге арналмағанын атап өткен жөн (қараңыз). 28-бап), А осы нормалармен қамтылмаған жағдайларды реттейді.

2.1 1994 жылы 1-тармаққа "сыйақы" терминін "жалақы, жалақы және басқа да осындай сыйақы" деген сөздермен алмастыратын тағы бір түзету енгізілді. Бұл түзету мемлекетке тәуелсіз мердігерлердің қызметтерін көрсететін немесе осындай қызметтерге байланысты зейнетақы алатын адамдарға емес, мемлекеттік қызметшілерге және мемлекетке жалдау бойынша өткен жұмысы үшін зейнетақы алатын адамдарға ғана қолданылатын осы баптың қолданылу аясын нақтылауға арналған.

2.2 Жалпы мүше елдер "жалақы, жалақы және басқа да осыған ұқсас төлемдер" деген сөзді мемлекетке, оның әкімшілік-аумақтық құрылымына немесе жергілікті өзін-өзі басқару органдарына (мысалы, тұрғын үйді немесе автокөлікті пайдалану, денсаулықты немесе өмірді сақтандыру және клубқа мүшелік) көрсеткен қызметтері үшін алынған заттай төлемдерді қамтиды деп түсінеді.

3. Баптың ережелері тек мемлекет, оның әкімшілік-аумақтық құрылымы немесе жергілікті өзін-өзі басқару органдары (мемлекеттер, аймақтар, провинциялар, департаменттер, Кантондар, округтер, қалалық аудандар, муниципалитеттер немесе муниципалитеттер топтары және т.б.) төлейтін төлемдерге қолданылады.

4. Төлеуші мемлекетке салық салуға айрықша құқық беру қағидатынан алып тастау 1-тармақтың b тармақшасында қамтылады. Оны жоғарыда аталған Вена конвенцияларына сәйкес алушы мемлекет осы мемлекеттің тұрақты резиденттері немесе азаматтары болып табылатын шетелдік дипломатиялық миссиялар қызметкерлерінің және консулдық қызметкерлердің белгілі бір санаттарына төленетін сыйақыға салық салуы мүмкін деген негізде қарау керек. Отставкаға кеткен мемлекеттік қызметшілерге төленетін зейнетақылар осы қызметшінің жұмысы кезінде төлейтін жалақысы немесе жалақысы сияқты салық режиміне ие болуы тиіс екенін ескере отырып, 1-тармақтың b тармақшасында көзделгенге ұқсас алып тастау зейнетақыға қатысты 2-тармақтың b тармақшасына да енгізілген. 1-тармақтың B ii тармақшасында белгіленген шарт зейнеткерге қатысты әрекет ете алмайтындықтан, алушы мемлекеттің зейнетақыға салық салу құқығының жалғыз шарты-зейнеткер оның резиденті немесе азаматы болуы керек.

5. 1963 жылғы конвенция жобасының 19-бабына сәйкес мемлекетке, оның әкімшілік-аумақтық құрылымына немесе жергілікті билік органдарына көрсетілетін қызметтер "мемлекеттік сипаттағы функцияларды орындау кезінде" көрсетілуі тиіс.

Бұл сөз тіркесі 1977 жылғы Үлгі конвенциядан алынды. Алайда, ЭЫДҰ — ға мүше кейбір елдер бұл алып қою мақаланың қолданылу аясын кеңейтеді деп сенді. Осындай пікірді ұстанатын және мұндай кеңейтуді қажетсіз деп санайтын уағдаласушы мемлекеттер өздерінің екіжақты конвенцияларында "мемлекеттік сипаттағы функцияларды орындау кезінде" деген сөзді бұрынғысынша, нақтылаумен жақсырақ пайдалана алады.

5.1 Бұл сөздің әдеттегі мағынасына сәйкес "зейнетақы" сөзі тек мерзімді төлемдерге қатысты болса, 2005 жылы 2-тармаққа қосылған "басқа ұқсас сыйақы" сөздерінің мағынасы мерзімді емес төлемдерді қамту үшін жеткілікті кең. Мысалы, осы баптың 2-тармағына жалдау тоқтатылғаннан кейін бұрынғы мемлекеттік қызметкердің пайдасына төленетін мерзімді зейнетақы төлемдерінің орнына біржолғы төлем кіруі мүмкін. Мұндай жағдайларда жүргізілген белгілі бір біржолғы төлем 2-тармақтың қолданысына жататын зейнетақыға ұқсас басқа сыйақы ретінде немесе 1-тармақтың қолданысына жататын орындалған жұмыс үшін түпкілікті сыйақы ретінде қарастырыла ма, бұл 18-бапқа түсініктеменің 5-тармағында баяндалған факторлар аясында шешілуі мүмкін факт мәселесі болып табылады..

5.2 Айта кету керек, 2-тармақтың а тармақшасында қолданылатын "олар құрған қорлар есебінен" сөзтіркесі зейнетақыны тікелей мемлекет, оның әкімшілік-аумақтық құрылымы немесе жергілікті билік органдары емес, олар құрған жекелеген қорлардан төлейтін жағдайларға қолданылады. Сонымен қатар, мұндай қордың бастапқы капиталын мемлекет, оның әкімшілік-аумақтық құрылымы немесе жергілікті өзін-өзі басқару органы қамтамасыз етпеуі керек. Бұл фраза мемлекеттік орган үшін құрылған жеке Қордан төленетін төлемдерді қамтуға тиіс.

5.3 Мәселе зейнетақылар біріктірілген жеке және мемлекеттік қызметтердің өтемақысына төленген кезде туындайды. Бұл мәселе жеке тұлға Жеке және мемлекеттік секторда жұмыс істеген кезде жиі туындауы мүмкін және мұндай жалдау жұмысының екі кезеңінде де бірдей зейнетақы алады. Бұл не мұндай адамның жалдау бойынша жұмыстың бүкіл кезеңі ішінде бір зейнетақы бағдарламасына қатысуы салдарынан не осы адамның зейнетақы құқықтарының тасымалдануы салдарынан болуы мүмкін. Бұл жеке және мемлекеттік секторлар арасындағы жұмысшылардың ұтқырлығының жоғарылау тенденциясы мәселенің маңыздылығын көтеруге болады.

5.4 Егер мемлекетке қызмет көрсеткен азаматтық қызметші мемлекеттік бағдарламадан жеке бағдарламаға зейнетақы алу құқығын ауыстырған жағдайда, зейнетақы төлемдеріне тек 18-бапқа сәйкес салық салынатын болады, өйткені мұндай төлемдер 2 А-тармақтың техникалық талаптарына сәйкес келмейді.

5.5 Зейнетақы құқықтары қарсы бағытта — жеке бағдарламадан мемлекеттік бағдарламаға ауысқан жағдайда, кейбір мемлекеттер 19-бапқа сәйкес зейнетақы төлемдеріне толық көлемде салық салады. Алайда басқа мемлекеттер зейнетақы төлемдерін зейнетақы жеңілдіктерінің салыстырмалы көзіне сүйене отырып бөледі,

осылайша 18 - бапқа сәйкес бөлімге салық салынады, ал 19-бапқа сәйкес басқа бөлікке салық салынады. Сонымен қатар, кейбір мемлекеттер егер зейнетақы сомасының басым көпшілігі бір көзден алынса, онда мұндай зейнетақы тек осы көзден төленгендей қарастырылуы керек деп санайды. Дегенмен, мұндай бөлу көбінесе айтарлықтай әкімшілік қиындықтарды тудыратыны мойындалады.

5.6 Уағдаласушы мемлекеттер, егер зейнетақылардың салық режимі қаражатты мемлекеттік және жеке бағдарламалар арасында жылжыту арқылы өзгертілуі мүмкін болса, кірістердің жоғалуы немесе салық салудың екі есе болмауы мүмкіндігіне алаңдауы мүмкін. Бұған бөлу арқылы қарсы тұруға болады; алайда, мұндай бөлу мемлекеттік бағдарламадан жеке бағдарламаға ауыстырылатын зейнетақы құқықтарына қолданылуы үшін Уағдаласушы Мемлекеттер екіжақты келіссөздер шеңберінде 2 А-тармақты қамту аясын кеңейту және оған қатысты төленетін кез келген зейнетақының немесе басқа да осыған ұқсас сыйақының бөлігін енгізу туралы мәселені қарауы мүмкін Уағдаласушы мемлекетке немесе оның әкімшілік-аумақтық құрылымына немесе жергілікті билік органына көрсетілетін қызметтер. Бұл позицияны келесідей тұжырымдауға болады:

2. а) 1-тармақтың ережелеріне қарамастан, Уағдаласушы мемлекетке немесе оның әкімшілік-аумақтық құрылымына немесе жергілікті билік органына көрсетілген қызметтерге қатысты төленетін кез келген зейнетақының немесе басқа да осындай сыйақының бөлігіне тек осы Уағдаласушы мемлекетте ғана салық салынуға тиіс.

Сонымен қатар, Уағдаласушы мемлекеттер бұл мәселені барлық зейнетақыларға бірыңғай салық режимін тарату арқылы жоя алады.

6. Егер қызметтер мемлекет, оның әкімшілік-аумақтық құрылымдарының бірі немесе жалақы, жалақы, зейнетақы немесе басқа да осыған ұқсас сыйақы төлейтін жергілікті билік органдары жүзеге асыратын кәсіпкерлік қызметке байланысты орындалса, 1 және 2-тармақтар қолданылмайды. Мұндай жағдайларда әдеттегі нормалар қолданылады: жалақы мен жалақыға қатысты 15-бап, директорлық сыйақыға және басқа да осыған ұқсас төлемдерге қатысты 16-бап, Әртістер мен спортшыларға қатысты 17-бап және зейнетақыға қатысты 18-бап. Нақты себептер бойынша өздерінің екіжақты конвенцияларында 3-тармақсыз істегісі келетін Уағдаласушы мемлекеттер мұны 1 және 2-тармақтарда кәсіпкерлік қызметке байланысты көрсетілетін қызметтерді көрсете отырып жасай алады. Кейбір мемлекеттік органдар, мысалы, мемлекеттік теміржол ведомствосы, пошта қызметі, мемлекеттік театрлар және т. б. орындайтын ерекше функцияларды ескере отырып, 3-тармақты сақтағысы келетін Уағдаласушы мемлекеттер екіжақты келіссөздер барысында осындай органдар төлейтін сыйақының 1 және 2-тармақтарының ережелеріне енгізу, тіпті егер олар жүзеге асырады деп айтуға болады кәсіпкерлік қызмет туралы уағдаласа алады.

3. Уағдаласушы мемлекетке, оның әкімшілік-аумақтық құрылымына немесе жергілікті билік органына көрсетілген қызметтерге байланысты төленетін барлық

зейнетақылар, егер олар мемлекеттердің бірінің әлеуметтік сақтандыру жүйесі шеңберінде төленсе де, 19-баптың қолданысына жатады. Көп жағдайда мұндай төлемдерге қандай бап - 18 немесе 19 - қатысты болса да, режим бірдей болады. Алайда, 19 - баптың 2 - тармағының b тармақшасында көзделген жағдайларда-алушы екінші Уағдаласушы мемлекеттің резиденті де, азаматы да болған кезде-режим әртүрлі болады. 19-бапқа сәйкес, мұндай жеке тұлғалар алатын мемлекеттік қызмет зейнетақыларына тек тұрақты тұратын елде салық салынады. Егер олар 18-бапқа сәйкес келсе, онда оларға тек қайнар көз елінде салық салынады. Осы тармақтың мақсаты-бір елдің, тіпті оның әлеуметтік сақтандыру жүйесі шеңберінде төлеген мемлекеттік қызмет үшін зейнетақыға осы елдің азаматы болып табылатын басқа елдің резидентіне тек соңғы елде салық салынатынын көрсету. Кейбір елдер жеке және мемлекеттік зейнетақылар бірдей салық режиміне түсуі үшін 18-баптың қолданылу аясын мемлекеттік зейнетақыларды қамту жағына қарай кеңейтуді жөн көреді. Мұндай шешімді таңдаған кезде 19-баптың 2-тармағы қажет емес және оны алып тастау керек.

4. Бір Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатын және екінші Уағдаласушы мемлекетте өнер көрсететін әртістердің шығыстарын төлейтін үкіметтің салық режимі туралы мәселе бойынша түсініктеме беру ұсынылды. Алайда, Уағдаласушы мемлекеттер бұл мәселені екіжақты келіссөздер барысында өз қалауы бойынша талқылай алады деп есептелді. Осыған байланысты 17-бапқа түсініктемелерге сілтеме беріледі.

## 20 бап ОҚУШЫЛАР

1. Осы редакцияда Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенцияның 20-бабы ЭЫДҰ Үлгі конвенцияның 20-бабын жаңғыртады. 1999 жылы гранттар мен стипендиялар туралы, сондай-ақ 1-тармақта көзделмеген жалдау жұмысы үшін сыйақы туралы ережелерді қамтитын 2-тармақ алынды.

2. Біріккен Ұлттар Ұйымы Үлгі конвенцияның 20-бабы ЭЫДҰ Үлгі конвенцияның 20-бабын жаңғыртатындықтан, соңғы бапқа келесі түсініктеме күшін сақтайды:

1. Осы бапта белгіленген Норма студенттердің немесе тыңдаушылардың тұру, Оқу немесе кәсіптік даярлыққа ақы төлеу мақсатында алатын белгілі бір төлемдеріне қатысты. Тиісті оқушы немесе тағылымдамашы болатын мемлекеттен тыс көздерден алынатын барлық осындай төлемдер осы Мемлекетте салықтан босатылады.

2. "Қарсаңында" деген сөз 1977 жылғы Үлгі конвенцияға баптың бір Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болған, бірақ кейін екінші Уағдаласушы мемлекетке келгенге дейін үшінші мемлекетте тұрақты тұра бастаған адамға қолданылмайтынын анық көрсету үшін енгізілді.

3. Бап тек алушының тұру, оқу немесе кәсіптік даярлау мақсатында алынған төлемдерге қолданылады. Демек, бұл алушының көрсеткен қызметтері үшін сыйақы болып табылатын және 15-бапқа (немесе тәуелсіз Мердігердің қызметтеріне қатысты [

14 немесе] 7-бапқа) қатысты төлемге немесе оның кез келген бөлігіне қатысты емес. Бұл ретте, егер алушыны оқыту жұмыс тәжірибесін алуды қамтыса, қызметтерге ақы төлеу мен алушының тұру, Оқу немесе кәсіптік даярлау ақысын төлеу арасында айырмашылық жасау қажет болады. Төленетін соманың ұқсас қызметтерді ұсынатын, бірақ оқушы немесе тағылымдамадан өтуші емес адамдарға төленетін сомаға ұқсас болуы, әдетте, мұндай төлем қызметтерге сыйақы болып табылатындығын көрсетеді. Сонымен қатар, техникалық қызмет көрсету, білім беру немесе кәсіби дайындық төлемдері алушының тұруын, оқуын немесе кәсіби дайындығын қамтамасыз ету үшін жұмсалатын шығындар деңгейінен аспауы керек.

4. [...] Осы баптың мақсаттары үшін резидент немесе Уағдаласушы мемлекет резидентінің атынан жүзеге асыратын немесе осы мемлекеттегі белгілі бір адамның тұрақты өкілдігі жабатын төлемдер осы мемлекеттен тыс көздерден жүргізілетін болып есептелмейді.

3. Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенцияның 1980 жылғы 20-бабының редакциясында мыналар жазылған 2-тармақ болды:

(2) 1-тармақ қолданылмайтын жалдамалы жұмыс үшін гранттарға, стипендияларға және сыйақыларға қатысты 1-тармақта көрсетілген оқушы немесе тағылымдамашы бұдан басқа, осындай оқыту немесе кәсіптік даярлау кезеңінде болу мемлекетінің резиденттеріне берілетін салықтарға қатысты осындай босатуға, жеңілдіктерге немесе жеңілдіктерге құқығы бар.

Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциянан 20-баптың 2-тармағын алу қажеттілігі туралы мәселені бұрынғы сарапшылар тобы біраз уақыт талқылады. Осыған байланысты салық салу саласындағы халықаралық ынтымақтастық жөніндегі бұрынғы сарапшылар тобының 1995 жылғы желтоқсанда (ST/ESA/250) өткен жетінші отырысының жұмысы туралы баяндамасының 25-29-тармақтарын жаңғырту орынды болып көрінеді:

25. 1995 жылғы шілдеде өткен өз отырысында басқарушы комитет топқа 20-баптың 2-тармағын Үлгі конвенциядан, онда егер келген оқушының келу елінде салық салудан 1-тармаққа сәйкес босатылмаған табысы болса, онда босатылған табысқа салық салу кезінде оқушыға осындай құқықты беру керек осы елдің тұрғындарына берілетін жеңілдіктер, алып тастау туралы мәселені қарауды ұсынды.

26. Қатысушылардың бірі бұл ережені сақтауды талап етті, өйткені бұл келуші оқушыларға резидент оқушылармен бірдей тәртіпте салық салуға мүмкіндік береді. Тағы бір қатысушы мұндай паритет кейде толық емес болып шығады деп қарсылық білдірді, өйткені резидент-студентке барлық кірістерге салық салынады, ал келген студент тек келген елдегі көздерден алынған кірістерге салынады.

27. Аталған ережені алып қоюды жақтаушы 24-баптың 4-тармағында (екінші сөйлемде) бейрезиденттерге резиденттер пайдаланатын "азаматтық мәртебесіне немесе отбасылық жағдайына байланысты" қандай да бір дербес жеңілдіктер немесе өзге де

жеңілдіктер беруге міндетті емес екендігі айтылғанын атап өтті; ол 20-баптың 2-тармағы 24-баптың ережелеріне қайшы келетінін мәлімдеді.

28. Қатысушылардың бірі 14-баптың 1-тармағындағы тармақшаға балама ретінде шарт болу елінде бір жылдағы белгілі бір сомадан аспайтын сыйақыға қатысты оқудың әдеттегі кезеңіне босатуды көздеуі мүмкін, бірақ бұл сыйақы басқа мемлекетте де босатылмаған шамада ғана көзделетінін атап өтті. [1999 жылы 14-баптың 1-тармағынан тармақша алынды.]

29. Талқылаудан кейін топ мүшелерінің көпшілігі, бірақ бірауыздан емес, 20-баптың 2-тармағын алуды жақтайтыны анықталды.

4. Бұл мәселе 1999 жылы мамырда бұрынғы сарапшылар тобының тоғызыншы отырысында қайта қаралды және ТОП 20-баптың 2-тармағын алуға келісті. Енді 20-бап "білім алушы" сөзін қоса отырып, ЭЫДҰ Үлгі конвенцияның 20-бабына сәйкес келеді.

5. Баяндалған редакцияда 2-тармақ болу еліндегі көзден төленетін гранттар мен стипендияларды, сондай-ақ болу еліндегі жалдау жұмысынан түсетін табысты қамтығанымен, 1980 жылғы Үлгі конвенцияға түсініктемелер бұл тармақ негізінен жалдау жұмысынан түсетін табысқа қатысты екенін түсіндіреді. Мұндай тұжырымдама келуші оқушылар үшін және т.б. олар оқитын Мемлекетте салық салу мақсатында резидент болып табылатын оқушылар үшін бірдей режимді құруға арналған, бірақ резидент оқушылармен салыстырғанда қолайлы емес.

6. 2-тармақты қолданудың практикалық тәжірибесі қазіргі редакцияда күрделі әкімшілік проблемалар тудыруы мүмкін екенін көрсетті. Мысалы, егер келуші студент басқа елдерде алынған барлық кірістерден емес, тек сол елдегі көздерден алынатын табысқа қатысты болу мемлекетінде салық салынатын болса, келуші студентке резиденттің басқа елдердегі барлық табыстарына салық салу кезінде алатын толық жеңілдіктерін беру керек пе? Сол сияқты, жұбайы онымен бірге осы елге келмеген некеде тұрған студентке некеде тұрған адамға берілетін жеңілдік құқығын беру керек пе? Бұл мәселелерді тек 2 тармақтың мәтінін қазіргі түрінде тұжырымдау негізінде шешу мүмкін емес.

7. 2-тармақты енгізуге байланысты туындайтын ерекше мәселе 4-бапта көзделген тұрақты тұруға қатысты әдеттегі нормаларға сәйкес келуші оқушының немесе тағылымдамадан өтушінің салық резиденті ретіндегі мәртебесі болып табылады. Күндізгі бөлімде толық оқу курсынан өткен студент болу мемлекетінің салық резиденті бола алады; мұндай жағдайда оған оның барлық табысына қатысты салық салынады және 20-баптың қандай да бір ерекше ережесін қолданбай-ақ барлық жеке жеңілдіктерге құқық алады.

8. Сонымен қатар, 1980 жылғы нұсқаға түсініктемеде көрсетілгендей, келіссөздер барысында ерекше екіжақты жағдайларда туындауы мүмкін нақты



мәселелерді шешу үшін 20-баптың қолданылу аясын кеңейтуді қалайтын елдер пайдалана алатын бірқатар қосымша әдістер бар. Осы мақсатқа жетуге бағытталған нақты тұжырымдаманы ұсынбай мысалдар келтірілген. 1980 жылғы түсініктемелерде:

[...] кейбір елдер екіжақты келіссөздер процесінде белгілі бір шарттарда жалдамалы жұмыстан түскен табысқа қатысты қосымша босатуды (әдетте дербес босату немесе Уағдаласушы Мемлекеттің ішкі заңнамасына сәйкес осыған ұқсас жеңілдік ретінде қолданылатыннан басқа) беретін тармақты қосу арқылы бапты кеңейтуді қалауы мүмкін. Мысалы, кейбір елдер оқушы немесе интерн орналасқан елде орындалған қызметтер үшін алынатын сыйақыға босатуды кеңейтуді қалауы мүмкін, бірақ босатуды белгілі бір сыйақы мөлшерімен шектеуі мүмкін. Бұл соманы анықтаған кезде елдер студенттердің немесе интерндердің қосымша шығындарға ұшырауы мүмкін екенін ескеруі мүмкін, өйткені олар өздерінің тұрғылықты елінде емес. Босатуды қолдану кеңейген жағдайда, тағылымдамадан өтушілер үшін мұндай босатуға қатысты мерзімге шектеу енгізген жөн, сондай-ақ оқушылар үшін соңғы жағдайда рұқсат етілетін неғұрлым ұзақ кезеңді белгілеген жөн.

9. 2-тармақты қолданудағы практикалық қиындықтарды және екіжақты келіссөздер барысында шешілуі қажет оқушылар мен тағылымдамадан өтушілерге қатысты бірқатар басқа мәселелердің болуын ескере отырып, бұрынғы сарапшылар тобы кешенді тұжырым жасауға тырысудың орнына конвенциядан 2-тармақты алып тастаған дұрыс деп тапты. Болу еліндегі кіріс көздеріне 20-бапты қолдануды кеңейтуді қалайтын елдер мүмкіндігінше олардың нақты жағдайларына сәйкес келетін қысқаша ереже жасауы керек.

#### *Оқытушыларға қатысты бап*

10. Бұрынғы сарапшылар тобының жетінші кеңесінде талқылау барысында бірнеше қатысушылар Үлгі конвенцияға келген оқытушыларға қатысты бапты енгізуді жақтады. Қазіргі таңда Үлгі конвенцияға сәйкес келген оқытушылар, егер олардың оқытушылық жұмысы дербес сапада орындалса, 14-баптың; егер олардың жұмысы жалдау бойынша жүзеге асырылса, 15-баптың; немесе егер сыйақыны Уағдаласушы мемлекет төлесе, 19-баптың қолданысына жатады. Көптеген шарттарда оқытушыларға және кейбір жағдайларда зерттеушілерге қатысты қосымша бап немесе тармақ бар, олар, егер олардың болу ұзақтығы келісілген мерзімнен аспаса, бастапқы елде салық төлеуден босатылады. 14 және 15-баптар әдетте келген оқытушының сыйақысын көзден салық салудан босатпайтыны атап өтілді, өйткені олар қабылдаушы елде болу ұзақтығы 183 күннен асатын болса және көптеген оқытушылар ұзақ уақыт бойы жұмысқа тағайындалса, қызмет көрсететін тұлғалардың көзіне салық салуға рұқсат береді.

11. Қатысушылар арасында Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясына тек қана келген оқытушыларға қатысты жекелеген бапты енгізу қажеттілігі жөнінде елеулі келіспеушіліктер туындады. Бірақ тұтастай алғанда, барлық қатысушылар Үлгі

конвенцияға енгізілген оқытушылар туралы мақала оқытушыларды тұрғылықты елінде де, болатын елде де салық төлеуден босатпауы керек деп келісті. Қатысушылардың бірі бұл мәселені шешудің нұсқасын ұсынды: келуші оқытушылар туралы ережелерді енгізу арқылы Үлгі конвенцияны түзетудің орнына, көптеген шарттарда осындай баптар бар екенін атап өтіп, екіжақты келіссөздер барысында бұл мәселені шешуді ұсына отырып, түсініктемелерге қосымша енгізуге болады. Бұл ұсыныс жалпы консенсусқа қол жеткізді.

12. Осыған байланысты бұрынғы сарапшылар тобы конвенцияға түсініктемелерге қосымша әзірлеу жөніндегі редакциялық комитетті тағайындады. Талқылау мен түзетуден кейін топ 1999 жылы келесі қосымшаны енгізді:

Үлгі конвенцияда келген профессорлар мен басқа оқытушылар алатын сыйақыға қатысты арнайы ереже жоқ. Арнайы ереже болмаған кезде жағдайларға байланысты Үлгі конвенцияның 14, 15, 19 немесе 23-баптары қолданылады. Алайда, көптеген екіжақты конвенцияларда осындай адамдарға қатысты белгілі бір нормалар бар, олардың басты мақсаты мәдени байланыстар мен білім алмасуға ықпал ету болып табылады, олар келген елге келген оқытушыларға шектеулі салықтық босатуды ұсынады. Кейде салықтық босату ішкі салық заңнамасына сәйкес беріледі, бұл көптеген адамдар келген оқытушыларға қосарланған салық салумен байланысты мәселелерді шешудің ең қолайлы әдісі деп санайды.

Қосарланған салық салуды болдырмау мақсатында 14, 15, 19 және 23-баптарды қолданғанына қарамастан, кейбір елдер оқытушылар туралы арнайы бапты қосқысы келуі мүмкін. Бір жағынан әртүрлі елдердегі ішкі салық заңнамасы нормаларының әртүрлілігі немесе екінші жағынан мұндай нормалардың болмауы оқытушылар туралы арнайы ережені Үлгі конвенцияға енгізуге кедергі келтіреді. Алайда, егер екіжақты келіссөздер барысында Уағдаласушы мемлекеттер келген оқытушылар туралы ережені қосуды қаласа, мұндай ережені әзірлеу кезінде мынадай аспектілерді ескеру қажет:

(a) салық шартының мақсаты, әдетте, қосарланған салық салуды болдырмау болып табылады және оқытушыларды екі рет босату қажет емес;

(b) болу уақытына жеңілдіктерді ең жоғары мерзіммен (әдетте екі жыл) шектеу ұсынылады, ал шекті мерзім жекелеген жағдайларда Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдары арасындағы өзара уағдаластық бойынша ұзартылуы мүмкін. Иссапардан шекті мерзімнен асатын табысқа болу басынан бастап немесе шекті мерзім аяқталғаннан кейін келетін күннен бастап салық салынатындығын анықтау керек;

(c) жеңілдіктерді жұмыс орындалатын Уағдаласушы мемлекеттер "таныған" белгілі бір мекемелерде көрсетілетін оқытушылардың қызметтерімен ғана шектеу керек пе;

(d) келуші профессорлар мен ғылыми зерттеулерді де орындайтын өзге де оқытушылар жағдайында жеңілдіктерді мемлекет мүддесі үшін жүргізілетін ғылыми жұмыс үшін сыйақымен шектеу керек пе (жеке оқытушылардан айырмашылығы);

(е) жеке тұлға бап бойынша жеңілдіктерге бірнеше рет құқылы бола ала ма.

## 21-бап БАСҚА КІРІСТЕР

1. Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясының 21-бабы ЭЫДҰ Үлгі Конвенциясының 21-бабын жаңғыртады, бұған қоса Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенцияның 21-бабы 2-тармағы табыс табыс алушының 14-бапқа сәйкес екінші Уағдаласушы мемлекетте алатын тұрақты базасына жататын жағдайды да қамтиды. Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенцияның 21-бабында алдыңғы баптарда қаралмаған және екінші Уағдаласушы мемлекетте туындайтын Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резиденті табыстарының баптарына қатысты жалпы ережені қамтитын қосымша 3-тармақ бар.

2. Бап алдыңғы баптарда тікелей қаралмаған табыс түрлеріне (мысалы, алимент немесе лотереяға қатысудан түскен табыс), сондай-ақ оларда тікелей аталмаған көздерден алынатын табысқа (мысалы, үшінші мемлекетте орналасқан жылжымайтын мүлікті пайдаланғаны үшін бір Уағдаласушы Мемлекеттің резиденті төлейтін рента) қолданылады. Бап Үшінші мемлекеттерде туындайтын табысты, сондай-ақ Уағдаласушы Мемлекеттердің біріндегі табысты қамтиды.

### 1 -тармақ

3. Бұл тармақ ЭЫДҰ Үлгі Конвенцияның 21-бабының 1-тармағын жаңғыртады. Осылайша, Комитет ЭЫДҰ түсініктемесінің келесі бөлігі қолданылуы керек деп санайды:

2. Осы тармаққа сәйкес тұрақты болатын мемлекетке айрықша салық салу құқығы беріледі. Тұрақты болатын екі орын болған кезде 4-бап үшінші мемлекетте алынған табысқа қатысты салық салу құқығын да айқындайды.

3. [...] Үшінші мемлекетте табыс пайда болған кезде, ал осы табысты алушы Уағдаласушы Мемлекеттердің екеуінің де ішкі заңнамасына сәйкес резиденті ретінде қаралса, 4-баптың қолданылуына байланысты алушы тек бір Уағдаласушы Мемлекеттің резиденті ретінде қаралады және тек осы мемлекетте толық салық салуға ("толық салық жауапкершілігі") жатады. Мұндай жағдайда екінші Уағдаласушы Мемлекет үшінші мемлекетте алынған табысқа, тіпті егер алушы 4-бапқа сәйкес резиденті болып саналатын мемлекет тарапынан салық салынбаса да, салық сала алмайды. Салық салудың болмауын болдырмау үшін Уағдаласушы Мемлекеттер осы баптың қолданылу аясын алушы резиденті болып табылатын Уағдаласушы Мемлекетте салық салынатын табыспен шектеу туралы уағдаласа алады және осыған сәйкес осы тармақтың ережелерін өзгерте алады [...].

Төмендегі түсініктеменің 5-тармағына сілтеме жасау ұсынылады.

### 2-тармақ

4. Осы тармақ ЭЫДҰ Үлгі Конвенцияның 21-бабының 2-тармағын қайталайды, БҰҰ Үлгі Конвенцияның 21-бабының 2-тармағы табыс табыс алушының 14-бабына сәйкес екінші Уағдаласушы мемлекетте бар тұрақты базасына жататын жағдайды да

қамтиды. Комитет ЭЫДҰ түсініктемесінің мынадай бөлігі (қосымша түсініктемелер, сипатталған айырмашылықты көрсету үшін ЭЫДҰ түсініктемесінің бөлігі болып табылмайтын төртбұрышты жақшаға қамалғандар енгізілді):

4. Егер табыс Уағдаласушы Мемлекеттердің бірінің резиденті екінші Уағдаласушы Мемлекетте алатын тұрақты өкілдіктің [немесе тұрақты базаның] қызметіне байланысты болса, бұл тармақ 1-тармақтың ережелерінен алып тастауды көздейді. Бұл тармаққа үшінші мемлекеттердің кірісі кіреді. Мұндай жағдайда салық салу құқығы тұрақты өкілдігі [немесе тұрақты базасы] бар Уағдаласушы мемлекетке беріледі. 2-тармақ жылжымайтын мүлікке қолданылмайды, оған қатысты 6-баптың 4-тармағына сәйкес меншік орналасқан мемлекет салық салуға басым құқыққа ие [...]. Сондықтан Уағдаласушы мемлекеттердің бірінде орналасқан және екінші Уағдаласушы Мемлекетте орналасқан осы Мемлекеттің кәсіпорны тұрақты өкілдігінің мүлкінің бір бөлігін құрайтын жылжымайтын мүлікке осы мүлік орналасқан және табыс алушы резиденті болып табылатын аталған мемлекеттердің біріншісінде ғана салық салынуға тиіс. Бұл жылжымайтын мүлікке қатысты 13 және 22-баптарда белгіленген нормаларға сәйкес келеді, өйткені осы баптардың 2-тармақтары тек тұрақты өкілдіктің жылжымалы мүлкіне қолданылады.

5. Бұл тармақ сондай-ақ бенефициардың да, табыс төлеушінің де бір Уағдаласушы мемлекеттің резиденттері болып табылатын, ал табыс табыс бенефициарының екінші Уағдаласушы Мемлекетте алатын тұрақты өкілдігіне [немесе тұрақты базасына] жататын жағдайларға да қолданылады. Мұндай жағдайда салық салу құқығы тұрақты өкілдік [немесе тұрақты база] орналасқан Уағдаласушы мемлекетке беріледі. Егер қосарланған салық салу туындаса, тұрақты тұратын мемлекет 23А-баптың немесе 23В-баптың ережелеріне сәйкес жеңілдік беруі керек. Алайда, тұрақты орналасқан мемлекетте дивидендтерге немесе пайыздарға салық салумен байланысты мәселе туындауы мүмкін: 7 және 23А- баптары бұл мемлекетке мұндай табысқа салық салуға жол бермейді, ал егер ол басқа Мемлекеттің резидентіне төленсе, дивидендтер немесе пайыздар көзі ретінде бірінші мемлекет мұндай табыстарға салық салуы мүмкін 10 және 11-баптардың 2-тармақтарында көзделген мөлшерлемелер бойынша дивидендтер немесе пайыздар. Мұндай ережені қолайсыз деп санайтын уағдаласушы мемлекеттер өз конвенцияларына тұрақты тұратын мемлекет дивидендтер немесе пайыздар көзінің мемлекеті ретінде осындай табысқа 10 және 11-баптардың 2-тармақтарында көзделген мөлшерлемелер бойынша салық салуға құқық алатын ережені енгізе алады. Тұрақты өкілдігі бар мемлекет мұндай салықты 23А-баптың 2-тармағының немесе 23В-баптың 1-тармағының ережелеріне сәйкес есептеп шығарар еді ; әрине, бұл несие тұрақты өкілдігі бар мемлекет өзінің ішкі заңнамасына сәйкес тұрақты өкілдікке жататын дивидендтер мен пайыздарға салық салмайтын жағдайларда берілмеуі керек.

6. Босату әдісін қолданатын кейбір мемлекеттердің (23А-бап) 2-тармаққа сәйкес берілетін режим Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің кәсіпорнын неғұрлым қолайлы салық салу мақсатында екінші Уағдаласушы мемлекетте орналасқан тұрақты өкілдікке акциялар, облигациялар немесе патенттер сияқты активтерді бекітуге итермелеуі мүмкін деген қорқыныш үшін негіздері болуы мүмкін режимін Бірқатар мемлекеттер теріс пайдалану деп санайтын осындай жағдайларды болдырмау үшін олар мұндай операцияны жасанды деп санауы мүмкін және осы себепті активтерді тұрақты өкілдікпен байланысты емес деп санайды. Кейбір басқа мемлекеттер 2-тармақты осы тармақ осы ережені пайдалану мақсатында операциялар негізінен жүргізілген жағдайларға қолданылмайтындығын көздейтін Шартпен толықтыра отырып, өз позицияларын нығайта алады. Сонымен қатар, құқық немесе мүлік мұндай орынмен "іс жүзінде байланысты" болуы керек деген талап бухгалтерлік есеп мақсатында тұрақты өкілдік кітаптарындағы құқықты немесе мүлікті есепке алудан гөрі көп нәрсені талап етеді.

### *3-тармақ*

5. Бұл тармақ ЭЫДҰ Үлгі Конвенцияның 21-бабына қосымша болып табылады. Ол табыс пайда болатын мемлекетке, егер оның заңнамасында көзделген болса, мұндай табысқа салық салуға мүмкіндік беруге арналған, ал 1-тармақтың ережелері тұрақты тұратын елде салық салуға мүмкіндік береді. Осы екі тармақтың ережелерін бір уақытта қолдану қосарланған салық салуға әкелуі мүмкін. Мұндай жағдайда, сәйкесінше, қосарланған салық салудың басқа жағдайлары сияқты, 23А немесе 23В баптарының ережелері қолданылады. Кейбір жағдайларда 2 және 3-тармақтар қиылысуы мүмкін, содан кейін олар бірдей нәтижеге әкеледі.

6. 1999 жылы өткен бұрынғы сарапшылар тобының тоғызыншы жиналысында қаржы құралдарына қатысты жаңа тармақты енгізу туралы ұзақ пікірталас басталды. Үш нұсқа ұсынылды. Біріншіден, уағдаласушы мемлекеттер Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі Конвенцияның 21-бабын үш тармақпен қабылдай алады. Екіншіден, Уағдаласушы мемлекеттер 21-баптың 3-тармағын қабылдай алады, бірақ оған 3-тармақта айтылған табысқа қатысты төмендетілген салық мөлшерлемесін енгізе алады. Үшіншіден, Уағдаласушы мемлекеттер Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі Конвенциян тек 1 және 2-тармақтармен ғана қабылдай алады. Бұл мәселеде осы үш нұсқа орынды деп танылды. Қаржы өнімдеріне қатысты салық режимі төмендегі 7-тармақта талқыланғандай 2 және 3-нұсқалар үшін өзекті екендігі атап өтілді.

### *Міндетті емес қосымша тармақ*

7. Комитет ЭЫДҰ Үлгі Конвенцияның 21-бабына келесі түсініктеменің күшін сақтайды деп есептейді:

7. Кейбір елдер тиісті тараптар бір-бірімен ерекше қарым-қатынаста болған кезде белгілі бір дәстүрлі емес қаржы құралдарынан туындайтын табысқа салық салу кезінде қиындықтарға тап болады. Бұл елдер 21-бапқа келесі тармақты қосқысы келуі мүмкін:

[4]. Егер 1-тармақта аталған адам мен қандай да бір басқа адам арасындағы немесе олардың және қандай да бір үшінші тұлғаның арасындағы ерекше қатынастардың себебінен 1-тармақта аталған табыс сомасы олардың арасында мұндай қатынастар болмаған кезде келісілетін сомадан (егер бар болса) асып кетсе, осы баптың ережелері тек қана қолданылады соңғы аталған сомаға. Бұл жағдайда табыстың артық бөлігін құрайтын бөлігіне осы Конвенцияның басқа да қолданылатын ережелері тиісті түрде ескеріле отырып, Уағдаласушы мемлекеттердің әрқайсысының заңнамасына сәйкес салық салынуға тиіс.

Осы қосымша тармақты қосу тәуелсіз тұлғалар арасындағы инновациялық қаржылық операциялардың салық режиміне немесе Конвенцияның басқа ережелерінде көзделген салық режиміне әсер етпеуге тиіс.

8. Осы тармақ басқа баптарда қаралмайтын табысқа салық салуға қатысты ережелердің қолданылуын 11-баптың 6-тармағы пайыздарға салық салуға қатысты ережелердің қолданылуын шектейтін тәртіппен шектейді [...].

9. Шектеу басқа жағдайда 21-баптың күшіне енетін кез келген табысқа қолданылуы мүмкін болса да, іс жүзінде оны алимент немесе әлеуметтік сақтандыру төлемдері сияқты төлемдерге қолдану қарастырылмаған; ол осындай жағдайларда және олар болмаған жағдайларда кейбір дәстүрлі емес қаржы құралдарын ресімдеу жағдайларына қатысты ерекше қатынастар болмаған жағдайда ресімделетін еді [...].

10. 21-баптың шектелуі 11-баптың шектелуінен екі маңызды аспект бойынша ерекшеленеді. Біріншіден, бұл тармақ қажет болған жағдайда дәстүрлі емес қаржы құралдары бойынша барлық артық төлемдер ретінде қарастыруға мүмкіндік береді. Екіншіден, пайыздар туралы баптың қолданылу аясынан шығарылатын табыс әлі де Конвенцияның [...] басқа бабының қолданысына түсуі мүмкін. Өзге жағдайда 21-бап қолданылатын табыс анықтамасы бойынша басқа қандай да бір баппен реттелмейді. Сондықтан, егер 21-бап бойынша шектеу осы баптың қолданылу аясынан табыстың бір бөлігін алып тастаса, онда конвенцияның 6-20-баптары мұндай табысқа мүлдем қолданылмайды және әрбір Уағдаласушы мемлекет өзінің ішкі заңнамасына сәйкес оған салық сала алады.

11. Алайда Конвенцияның басқа ережелері әлі де осындай табысқа қолданылады, атап айтқанда 23-бап (Қосарланған салық салудан босату), 25-бап (Өзара келісу рәсімі) және 26-бап (Ақпарат алмасу).

8. Бұрынғы сарапшылар тобының кейбір мүшелері 21-баптың ережелерін пайдалану мақсатында адамдар жасасқан жасанды мәмілелер бар екенін атап өтті, әсіресе егер 3 - тармақ жоқ болса немесе тек қайнар көз мемлекетінде төмендетілген салық мөлшерлемесін көздесе-атап айтқанда, қаржы құралдарынан кіріс пайда болатын құқықтарды құру немесе беру арқылы. Мұндай мәмілелерге қарсы тұру үшін "нысандағы мазмұнның үстемдігі" қағидатын, "құқықтарды теріс пайдалану" қағидатын немесе осыған ұқсас кез келген қағидатты пайдалануға болатынына қарамастан, осы

мәселені арнайы реттегісі келетін Уағдаласушы мемлекеттер өздерінің екіжақты салық шарттарына мынадай ескертпені енгізе алады:

Егер табыс төленетін құқықтарды құруға немесе беруге байланысты кез келген адамның басты мақсаты немесе басты мақсаттарының бірі осындай құқықты құру немесе беру арқылы осы баптың артықшылықтарын пайдалану болса, осы баптың ережелері қолданылмайды.

9. Елдер, әдетте, 21-бапқа кірістердің 3-тармақтың мақсаттары үшін қай жерде пайда болды деп есептелетінін көрсететін тармақты қоспайды. Табыс көзі екі Уағдаласушы мемлекеттің ішкі заңнамасымен айқындалатын болады. Соған қарамастан, Уағдаласушы мемлекеттердің ішкі заңнамасы әртүрлі болуы мүмкін және бұл қосарланған салық салуға әкелуі мүмкін (немесе бенефициардың тұрғылықты жері қосарланған салық салуды жою үшін 23А- бабын қолданған кезде салық салынбайды). Бұл мәселені шешкісі келетін елдер өздерінің екіжақты салық келісімшарттарына келесі редакциядағы ережені енгізе алады:

Егер төлеуші осы мемлекеттің резиденті болып табылса, табыс Бір Уағдаласушы мемлекетте пайда болады деп есептеледі. Алайда, егер табысты төлейтін адам Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатынына немесе табысқа ақы төлеу жөніндегі міндеттеменің туындауына себеп болған Уағдаласушы мемлекетте тұрақты өкілдігі немесе тұрақты базасы болса және бұл табыс осындай тұрақты өкілдікпен немесе осындай тұрақты базамен жабылса, онда мұндай табыс Уағдаласушы мемлекетте пайда болатын болып есептеледі тұрақты өкілдік немесе тұрақты база бар.

#### IV тарауға түсініктеме КАПИТАЛҒА САЛЫҚ САЛУ

##### 22-бап КАПИТАЛ

1. Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясының 22-бабы мүліктік қорларға, мұраға және сыйға, сондай-ақ мүлікті беруге салынатын салықтарды қоспағанда, капиталға салынатын салықтарға арналған.

2. Бұрынғы сарапшылар тобы 1 және 4-тармақтарды жақшаға қалдыру керек пе деген мәселені қарастырды. Жалпы келісім бойынша алғашқы үш тармақ үшін жақшалар қажет емес, бірақ оларды 4-тармақ үшін сақтау керек деп шешілді. Мүлік орналасқан мемлекетке салық салу құқығын беру пайдасына күшті дәлелдер келтірілді, бұл 21-бапта айтылған басқа кірістерге қатысты Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясында көзделген салық салу режиміне сәйкес келеді. 1999 жылы 4-тармақты төртбұрышты жақшаға қалдыру туралы шешім қабылданды.

3. Егер келіссөздер жүргізетін Тараптар капиталға салық салу туралы бапты қосуды шешсе, онда олар төртбұрышты жақшадағы 4-тармақтың немесе капитал орналасқан мемлекетке салық салу құқығын қалдыратын тұжырымдаманы қалай қолдану керектігін анықтауы керек. 4-тармақтың тұжырымдамасын төртбұрышты жақшада қолданған кезде Комитет төменде келтірілген 22-бапқа түсініктеме күшін сақтайды деп санайды.

1. Бұл бап мүліктік қорларға, мұраға және сыйға, сондай-ақ мүлікті беруге салынатын салықтарды қоспағанда, тек капиталға салық салуды реттейді. Осы бап қолданылатын капиталға салынатын салықтар 2-бапта көрсетілген.

2. Капиталға салынатын салықтар, әдетте, капитал кірісіне қосымша салық салу болып табылады. Демек, капиталдың осы элементіне салынатын салықтарды, негізінен, капиталдың осы элементіне салық салуға құқығы бар мемлекет қана өндіріп ала алады. Алайда, табыстың осы түріне салық салуға қатысты ережелерден ғана шығу мүмкін емес, өйткені табыстың барлық баптарына тек бір мемлекетте салық салынбайды.

3. Сондықтан, бұл бап, ең алдымен, орналасқан Мемлекетте салық салынуы мүмкін мүлікті тізімдейді. Осы санатқа 6-бапта аталған Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резиденті иеленетін және екінші Уағдаласушы мемлекетте орналасқан жылжымайтын мүлік (1-тармақ), сондай-ақ Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің кәсіпорны екінші Уағдаласушы мемлекетте иеленетін тұрақты өкілдік мүлкінің бір бөлігін құрайтын жылжымалы мүлік жатады [немесе тұрақты базаға жататын, тәуелсіз мердігерлерге қызмет көрсету мақсаттары үшін Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резидентінің екінші Уағдаласушы мемлекетте болуы] (2-тармақ).

4. Әдетте, халықаралық қатынаста пайдаланылатын теңіз және әуе кемелеріне және осындай теңіз немесе әуе кемелерін пайдалануға жататын жылжымалы мүлікке тұрақты орналасқан Мемлекетте 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 салу құқығын беруді қалайтын Уағдаласушы Мемлекеттер екіжақты конвенцияларда 3-тармақты 8-бапқа түсініктеменің 2-тармағында ұсынылғанға 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 кәсіпорынның өзі осы тармақта аталған теңіз, өзен немесе әуе кемелерін, мейлі ол өзінің көлік операцияларының мүддесі үшін болсын немесе толық жабдықтаумен, экипажбен және жабдықтаумен жалға алынған теңіз, өзен немесе әуе кемелерін жалға беру кезінде пайдаланған кезде қолданылады. Бұл, алайда, теңіз, өзен немесе әуе кемелеріне иелік ететін кәсіпорын олардың операторы ретінде әрекет етпейтін жағдайларға қатысты емес (мысалы, егер кәсіпорын Кемелерді экипажсыз мезгіл-мезгіл жалға алу жағдайларын қоспағанда, мүлікті басқа тұлғаға жалға берсе). Мұндай жағдайда капитал 2 немесе 4-тармақтардың ережелерімен қамтылады.

5. 1-3-тармақтарда аталғандарға жатпайтын капитал элементтеріне келетін болсақ, бұл бап оларға меншік құқығында иелік ететін тұлға резиденті болып табылатын Уағдаласушы мемлекетте ғана салық салуға жататынын көздейді (4-тармақ).

6. Егер 4-тармақтың ережелерін узуфрукт құқықтарында пайдаланылатын жылжымалы мүлік элементтеріне қолдану кезінде ішкі заңдар арасындағы



сәйкессіздікке байланысты қосарланған салық салу сақталса, тиісті мемлекеттер өзара келісу рәсіміне жүгіне алады немесе мәселені екіжақты келіссөздер арқылы шеше алады.

7. Бұл мақалада қарыздарды шегеру туралы ешқандай норма жоқ. ЭЫДҰ-ға мүше елдердің заңнамасы мұндай шегерімге қатысты жалпы шешімге келу үшін тым өзгеше. Салық төлеуші мен несие беруші бір Мемлекеттің резиденті болмаған кезде туындауы мүмкін қарызды шегеру мәселесі 24-баптың 4-тармағында реттеледі.

V тарауға түсініктеме Қосарланған салық салуды жою әдістері

23-бап ҚОСАРЛАНҒАН САЛЫҚ САЛУДЫ ЖОЮ ӘДІСТЕРІ

A. ЖАЛПЫ ЕРЕЖЕЛЕР

1. Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі Конвенция қосарланған салық салуды болдырмау мақсатында 23-баптың екі балама нұсқасын, атап айтқанда босату әдісі туралы 23А-бапты және салықтарды есепке алу әдісі туралы 23В-бапты жаңғыртады.

2. Елдің қосарланған салық салудан аулақ болу әдісі, ең алдымен, оның жалпы салық саясатына және салық жүйесінің құрылымына байланысты. Әр түрлі салық жүйелеріндегі айырмашылықтарға байланысты екіжақты салық келісімшарттары әр түрлі салық жүйелерін сәйкестендірудің және қосарланған салық салуды болдырмаудың немесе жеңілдетудің ең икемді құралын ұсынады.

3. Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі Конвенция алдыңғы қайта қарау барысында дамушы елдердің топ мүшелері дамыған елдер қолданатын қосарланған салық салуды болдырмау шаралары ретінде жағдайға байланысты салықтан босату және салықтарды есепке алу әдістері қолданылуы мүмкін деп есептеді. Босату әдісі кейбір кірістерге қатысты айрықша салық салу құқығы Шартқа сәйкес бастапқы елге берілген жағдайда ең қолайлы болып саналады; бұл әдіс прогрессиямен босату түрінде болуы мүмкін. Дамушы елдердің пікірінше, шетелдік кірістерге салынатын салықты есепке алу әдісінің басты кемшіліктерінің бірі — дамушы елдердегі төмен салықтардың немесе осындай елдер ұсынатын арнайы салық жеңілдіктерінің артықшылығы осы жеңілдіктер тағайындалған шетелдік инвесторға емес, капиталды экспорттаушы елдердің қазынасына көбірек пайда әкелуі мүмкін. Осылайша, дамушы елден түсетін табыс капиталды экспорттаушы елге өтеді.

4. Осылайша, дамушы елдердің көпшілігінде енгізілген салықтар арқылы ынталандыру шараларының тиімділігі дамушы елдер мен инвестиция көзі болып табылатын капиталды экспорттаушы елдердің салық жүйелері арасындағы қатынастарға байланысты. Дамушы елдер үшін, ең алдымен, шетелдік кірістерге салынатын салықты есепке алу жүйесін пайдаланатын капиталды экспорттаушы елдерде салық салуға байланысты салықтарды ынталандыру шаралары тиімділігін жоғалтпауын қамтамасыз ету маңызды. Мұндай жағымсыз нәтижені екіжақты шарттарда "үнемделген салық" есебін қолдану арқылы белгілі бір дәрежеде болдырмауға болады, мұнда дамыған ел тек төленген салыққа ғана емес, сонымен бірге

дамушы елдің ынталандырушы заңнамасының арқасында үнемделген салыққа да несие береді. Босату әдісі сонымен қатар көрсетілген жағымсыз әсердің алдын алуға мүмкіндік береді. Дамушы елдердің топ мүшелері мұндай елдер үшін салық шарттарын жасасу жөніндегі келіссөздер процесінде негізгі және негізгі міндет босату әдісін немесе үнемделген салық туралы ескертулерді қосу болып табылатындығын түсінуді қажет деп санады. Екінші жағынан, топтың кейбір мүшелері зерттеу нәтижелеріне сәйкес салық факторының өзі инвестициялар туралы шешім қабылдау процесінде шешуші рөл атқармауы мүмкін екенін, сондықтан олардың пікірінше, үнемделген салық тиісті саясатқа қатысты болмауы мүмкін екенін атап өтті.

5. Дамыған және дамушы елдер тобының көптеген мүшелері, егер дамыған ел есепке алу әдісін қолданса, үнемделген салықты есепке алу дамыған және дамушы елдер арасындағы шарттарға енгізілуі керек деген пікірмен келісті. Алайда, топтың кейбір мүшелері әр түрлі себептермен үнемделген салықты есепке алу экономикалық дамудың құралы емес, оны басқа шаралар арқылы ынталандыру жақсы деп санайды.

6. Қосарланған салық салуды болдырмау мақсатында босату әдісі тұрақты орналасқан елдегі салықтардың бастапқы елдің салықтық ынталандыруларына жағымсыз әсерін жойғанымен, көптеген дамыған елдер мұндай жүйені өз шарттарына енгізуге дайын емес. Егер инвестордың тұрақты болатын елі шетелдік салықты есепке алу қағидатын қолданса, онда салықтық ынталандырулар мен дамушы елдер беретін жеңілдіктердің әсерін сақтаудың ең тиімді әдісі үнемделген салықты есепке алу болып табылады. Бұл мәселені шешу үшін үш балама нұсқаны қарастыруға болады.

7. Біріншіден, салықтық ынталандыруды ұсынатын елдің ішкі заңнамасында, егер салық төлеуші өзінің пайдасын шетелге аудару бойынша пайда тізімделген елдің заңнамасы тікелей немесе жанама түрде қолданылатын табысқа салық салмайтынын салық органдарының қанағаттануына дәлелдей алса ғана, ынталандыруды пайдалануға мүмкіндік беретін ережелер болуы мүмкін ынталандыру немесе ынталандыру әрекетінің арқасында төленбеген салыққа несие береді.

Бұл ереже артықшылықтарды дамушы елдің қазынасынан дамыған елдің қазынасына салық төлеуші арқылы жылжыту мүмкіндігін болдырмайды.

8. Екіншіден, салық конвенциясы Уағдаласушы мемлекеттердің әрқайсысына осы мемлекеттің резиденті болып табылатын және соңғы мемлекет берген салық ынталандыруларын пайдаланатын кәсіпорынның басқа мемлекеттегі қызметінен түскен пайдаға, пайда қайтарылмайынша немесе өзге тікелей немесе жанама түрде Уағдаласушы мемлекеттердің біріншісіне аударылмайынша, салық салуға мүмкіндік бермейтін ережені қамтуы мүмкін. Осылайша, салықсыз қалу үшін бұл пайда дамушы елге қайта инвестициялануы керек. Осы жағдайды көрсету үшін бухгалтерлік есептің кейбір ережелерін әзірлеу қажеттілігі туындайды, ал репатриация схемасын немесе кестесін Уағдаласушы мемлекеттердің өздері келісе алады.

9. Үшіншіден, бірінші Уағдаласушы мемлекет мұндай пайдаға салық салуға құқылы болуы мүмкін, бірақ кірістерді бөлу туралы келісімде белгіленген жағдайда, оған сәйкес кіріс жүргізілген Уағдаласушы мемлекетке салық түсімдерінің сомасы беріледі, ол негізді түрде елдің салықтық ынталандыру шотына жатқызылуы мүмкін. Бұл ұсыныс тартымды, өйткені ол дамушы елдің қазынасы үшін шығынға айналатын салықтық ынталандырудың құнын, сондай-ақ практикалық іске асырудың салыстырмалы қарапайымдылығын сақтайды. Көптеген дамыған елдердің салық төлеушілері алған шетелдік кірістің қайнар көзі мен сипатын анықтауға қатысты қолданыстағы нормалары салықтық ынталандыруды қолдану арқылы тағайындалуы мүмкін салық түсімдерін анықтауға қажетті ақпараттың едәуір бөлігін қамтамасыз ете алады.

10. Екінші жағынан, топтың кейбір мүшелері теориялық тұрғыдан көптеген дамушы елдер қабылдаған салықтық ынталандыру шараларының тиімділігі ішінара дамушы елдердің салық жүйелері мен шетелдік кірістерге салықты есепке алу жүйесін қолданатын капиталды экспорттаушы елдердің салық жүйелері арасындағы байланысқа байланысты деп айтуға болады деп қарсылық білдірді. Бұл дамушы ел енгізген салықтық ынталандырулар дамыған ел тарапынан "үнемделген салықты" есепке алу арқылы "күшейтілуі" тиіс деген күтуге байланысты. "Үнемделген салықты" есепке алу тек нақты төленген салыққа ғана емес, сонымен қатар ынталандыру шараларын көздейтін заңнаманың арқасында нақты төленбеген салыққа да берілген есепке жатқызуды білдіреді.

11. 1980 жылы Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенция алғашқы жарияланғаннан бері инвестицияларды ынталандыру мақсатында салықтық ынталандырудың экономикалық негіздемесіне қатысты әртүрлі зерттеулер жүргізілді. Топтың кейбір мүшелерінің пікірінше, бұл зерттеулер салық факторларының өзі кәсіпорынның инвестициялар туралы шешім қабылдау процесінде шешуші рөл атқармауы мүмкін екенін көрсетті, сондықтан олардың пікірінше, үнемделген салықты тиісті саясат деп санауға болмайды. Кез-келген елде инвестициялық ахуалды қалыптастыруда басқа факторлар, атап айтқанда саяси және экономикалық тұрақтылық, сот жүйесінің бейтарап беделі, білікті жұмыс күшінің болуы, сондай-ақ кәсіпорынның дамуына күтпеген кедергілер тудырмайтын еңбек заңнамасы мен әлеуметтік сақтандыру шығындары маңызды рөл атқарады. Салықтық ынталандыру салық базасын бұзады және көршілес мемлекеттер арасында салықтық ынталандыру бәсекелестігі туындаған кезде, олар бір-бірінің ынталандыруларын бейтараптандыруға тырысқанда және салықтық манипуляциялармен айналыса бастағанда жойқын салдарға әкелуі мүмкін деген пікір айтылды. Сонымен қатар, есепке жатқызуға қатысты "күшейту" ережелері салық шарттарына енгізілген кезде, осы ережелерді пайдалану

мақсатында жасанды мәмілелер жасау жағдайлары болды, бұл салық базасының бұлыңғырлануына және инвестицияларға қатысты шешім қабылдау процесінде күтпеген экономикалық бұрмалануларға әкелді.

12. Осының бәріне қарамастан, елдер артықшылықты салық режимдерінің, атап айтқанда, салықсыз аймақтарда, басқа юрисдикцияларда пайда болатын қысымды ескере отырып, оларға пайдалы немесе сөзсіз болып көрінетін инвестицияларды тарту бойынша осындай шараларды қабылдау құқығын сақтайды; дегенмен, бақылау ретінде соңғы жылдары тенденция пайда болғанын атап өтуге болады бұрынғы кезеңдермен салыстырғанда ынталандыру шараларының тарылуы. Мысалы, олар белгілі бір Экономикалық қызмет салаларымен немесе белгілі бір географиялық аймақтармен шектелуі мүмкін және олар мерзімсіз емес, салыстырмалы түрде шектеулі болады. Дамушы елдер мұндай салықтық ынталандыруды таңдаған кезде, дамушы елдердің кейбір сарапшылары келіссөздердің мақсаттарының бірі шетелдік кірістерге салықты есепке алу жүйесін қолданатын капиталды экспорттаушы елдермен жасалған шарттарға "күшейту" ережесін немесе "үнемделген салық" ережесін енгізу болуы керек деп санайды. Жақында дамыған және дамушы елдер арасында жасалған салық келісімшарттарын зерттеу олардың үнемделген салық ережелері әлі де бар екенін көрсетеді, дегенмен бұл ережелердің өзі бұрынғыға қарағанда шектеулі мерзімге айналады. Кейде бұл ережелерде "break" немесе "sunset" туралы ереже бар, мысалы, егер тараптар оны ұзартуға келіспесе, бес жылдан кейін тоқтатылады. Дамушы елдердің кейбір сарапшыларының пікірінше, мұндай ескертулерді енгізген кезде капиталды экспорттаушы елдер шетелдік кірістерге салықты есепке алу жүйесін қолданады. Жақында дамыған және дамушы елдер арасында жасалған салық келісімшарттарын зерттеу олардың үнемделген салық ережелері әлі де бар екенін көрсетеді, дегенмен бұл ережелердің өзі бұрынғыға қарағанда шектеулі мерзімге айналады. Кейде бұл ережелерде "break" немесе "sunset" туралы ереже бар, мысалы, егер тараптар оны ұзартуға келіспесе, бес жылдан кейін тоқтатылады. Дамушы елдердің кейбір сарапшыларының пікірінше, мұндай ескертулерді енгізген кезде капиталды импорттаушы ел өзінің ішкі заңнамасында және халықаралық шарттарда үнемделген салық туралы ережені ұзартудан бас тарту туралы шарт бойынша серіктесінің болашақ шешімінен біраз қорғауды көздеуі тиіс. Мұны, атап айтқанда, "сіңіру" деп аталатын салықтың көмегімен жасауға болады, яғни ішкі ынталандырушы салық заңнамасы арқылы берілген артықшылықты үнемделген салық туралы ереже болмаған жағдайда, келісімшарт бойынша Серіктестің қазынасына аударылатын сомаға азайтуға арналған салық немесе алым. Алайда, кейбір елдер шетелдік Кірістерге салынатын салықты "сіңіретін" салыққа қатысты қолданбайды.

13. Егер елдегі қосарланған салық салуды жою жүйесі нысан бойынша 23-бапқа сәйкес келсе де, қосарланған салық салуды іс жүзінде жоюға әкелмесе, халықаралық инвестициялардың ағыны да қиын болуы мүмкін. Мысалы, жүйенің механикалық

ерекшеліктері шетелдік салық несиелерінің жарамсыздығына әкелуі мүмкін. Бұл 23-баптың рухына сәйкес келмейді, сонымен қатар шетелдік инвестицияларға кедергі келтіруі мүмкін.

13.1 23А-баптың 2-тармағының тұжырымдамасын "осы басқа мемлекеттен алынғандарға" емес, "осы басқа мемлекетте салық салынуы мүмкін" табыс баптарына қатысты салықтың бөлігіне сілтеме жасау жағына қарай өзгерту 23А-баптың 2-тармағының тұжырымдамасын 23В-баптың 1-тармағының тұжырымдамасына сәйкес келтіруге арналған. тұжырымдамалар 23А-баптың 2-тармағының мағынасын өзгертуге бағытталмаған. Осы тұжырымдардың кез-келгеніне сәйкес, басқа мемлекет алатын салықты есепке алу басқа мемлекет Шарттың ережелеріне сәйкес салық салуға құқылы кіріс баптарына қатысты салықпен шектеледі.

14. ЭЫДҰ Үлгі конвенцияның 23 және 23-баптарына түсініктемеден төменде келтірілген үзінділер 23 және 23В-баптарға қолданылады (ЭЫДҰ Үлгі конвенцияның түсініктемесіне кірмейтін квадрат жақшада келтірілетін қосымша түсініктемелер ЭЫДҰ Үлгі конвенцияның ережелері мен осы Үлгі конвенцияның ережелері арасындағы айырмашылықтарды көрсету үшін, сондай-ақ ЭЫДҰ Үлгі конвенцияның ережелері арасындағы айырмашылықтарды көрсету үшін енгізілді осы Үлгі конвенцияның қолданылатын тармағын/тармақшасын көрсету):

I. Алдын ала ескертулер

A. Баптардың қолданылу аясы

1. Бұл баптар бір табысқа немесе капиталға бірнеше мемлекет бір адамға салық салатын заңды қосарланған салық салу деп аталады.

2. Мұндай жағдайларды бір табысқа немесе капиталға қатысты екі түрлі тұлғаға салық салынатын экономикалық қосарланған салық салудан ерекше ажырату қажет. Егер екі мемлекет экономикалық қосарланған салық салу мәселелерін шешкісі келсе, олар мұны екіжақты келіссөздер барысында жасауы керек.

3. Халықаралық заңды қосарланған салық салу үш жағдайда пайда болуы мүмкін :

a) әрбір Уағдаласушы мемлекет бір адамнан оның барлық табысына немесе әртүрлі елдердің капиталына қатысты салық алған кезде (бір мезгілде толық салық жауапкершілігі, төмендегі 4-тармақты қараңыз);

b) тұлға Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің (R)<sup>46</sup> резиденті болып табылса және екінші Уағдаласушы мемлекетте (S немесе E) табыс табатын немесе меншігінде капиталы болса және екі мемлекет те осы табысқа немесе капиталға салық салса ( төмендегі 5-тармақты қараңыз);

c) әрбір Уағдаласушы мемлекет Уағдаласушы мемлекеттердің ешқайсысының резиденті болып табылмайтын бір адамға ол алатын табысына немесе меншігіндегі капиталына Уағдаласушы мемлекетте салық салғанда: мұндай жағдай, атап айтқанда,

бейрезиденттің Уағдаласушы мемлекетте тұрақты өкілдігі [немесе тұрақты базасы] болған кезде туындауы мүмкін. екінші Уағдаласушы Мемлекетте (S) табыс алатын немесе меншігінде капиталы бар Уағдаласушы мемлекеттердің бірі (E) (бір мезгілде шектелген салық жауапкершілігі, см. 11-тармақ, төменде).

4. 4-бапқа сәйкес, а жағдайындағы қайшылық b жағдайына дейін азаяды. Бұл осы баптың "Уағдаласушы мемлекеттің резиденті" терминін адамның ішкі заңнамаға сәйкес оның тұрғылықты жеріне, тұрақты тұрған жеріне, басқару орнына немесе осыған ұқсас сипаттағы кез келген өзге де өлшемшартқа (4-баптың 1-тармағы) сәйкес салық жауапкершілігіне сүйене отырып айқындауы нәтижесінде орын алады және онда қосарланған орын болған жағдайда ерекше критерийлер тізбеленеді Конвенцияның (4-баптың 2 және 3-тармақтары) мағынасында екі мемлекеттің қайсысы тұрақты болатын мемлекет (R) болып табылатынын айқындау мақсатында тұрақты болу.

4.1 4-бап, алайда, бір мезгілде толық салық жауапкершілігі жағдайларымен ғана айналысады. Осының салдарынан а жағдайындағы қарама-қайшылық, егер табыстың бір бабы екі елдің толық салық жауапкершілігінің мәні болып табылса, бірақ әртүрлі уақытта шешілмеуі мүмкін. Бұл мәселені келесі мысалда қарастыруға болады. R1 мемлекетінің резиденті осы тұлға ұсынған қызметкердің қор опционынан салық салынатын кіріс алады делік. R1 мемлекеті бұл кіріске опцион берілген кезде салық салады. Кейіннен бұл тұлға R2 мемлекетінің резиденті болады, ол кейіннен орындалған кезде осы табысқа салық салады. Бұл жағдайда адамға осы мемлекеттің резиденті болған кезде әр мемлекетте салық салынады және 4-бап бұл мәселеге қатысты емес, өйткені осы екі мемлекетте резиденттің бір мезгілде мәртебесі жоқ.

4.2 Бұл жағдайдағы қарама-қайшылық b жағдайына дейін азаяды және осы опционға қатысты жалдау қызметтері уағдаласушы мемлекеттердің бірінде 15-бапқа сәйкес осы Мемлекеттің салық салуына түсу үшін ұсынылған шамада тиісті түрде шешілетін болады, өйткені бұл тиісті жұмыс жүргізілген мемлекет жалдау. Шынында да, мұндай жағдайда қызмет көрсетілген мемлекет басқа мемлекетте қосарланған салық салуды жою мақсатында бастапқы мемлекет болып табылады. Бірінші мемлекет бір уақытта салық төлемейтіні маңызды емес (32.8-тармақты қараңыз). Сондай-ақ, бұл мемлекет бастапқы мемлекетке қарағанда тұрақты мемлекет ретінде салық салады деп санайтыны маңызды емес (8-тармақтың соңғы сөйлемін қараңыз).

4.3 Егер, алайда, осы мемлекеттердің кез келгенінде тиісті жалдау қызметтері көрсетілмесе, бұл қайшылық қайнар көзі және тұрақты болу мемлекеттерінің қосарланған салық салу қақтығысы болып табылмайды. Мұндай жағдайды реттеу үшін өзара келісу рәсімі пайдаланылуы мүмкін. Мұндай жағдайды реттеудің ықтимал нысандарының бірі екі мемлекеттің құзыретті органдары арасында әрбір мемлекет тұрақты тұратын мемлекетте жалдамалы қызметкер осы басқа мемлекеттің резиденті болған кезең ішінде көрсетілген қызметтерге байланысты табыстың бір бөлігіне қатысты басқа мемлекет өндіріп алған салықтан босатуды ұсынуы тиіс деген

уағдаластыққа қол жеткізу болуы мүмкін. Осылайша, жоғарыда келтірілген мысалда, егер қарастырылып отырған тұлға R2 мемлекетінің резиденті болғанға дейін үшінші мемлекетте тиісті қызметтер көрсетілсе, R2 мемлекетінің құзыретті органы R1 мемлекетінің салығына қатысты жеңілдік (салықтан босату әдісі немесе салықты есепке алу әдісі арқылы) ұсынуға үшінші мемлекетте көрсетілген қызметтерге байланысты жалдамалы жұмыстан түскен табыстың бір бөлігіне, өйткені мұндай қызметтерді ұсыну кезінде бұл салық төлеуші R1 мемлекетінің резиденті болды, R2 мемлекеттері емес, осы екі мемлекет арасындағы Конвенцияның мақсаттары үшін келісуі қисынды болар еді.

5. В жағдайындағы қайшылық уағдаласушы мемлекеттер арасында салық салу құқығын бөлу арқылы шешілуі мүмкін. Мұндай бөлу салық салу құқығынан бас тарту арқылы немесе меншік көзі мемлекеті тарапынан не (S) орналасқан жерінен немесе тұрақты өкілдіктің [не тұрақты базаның] (E) немесе тұрақты орналасқан мемлекет тарапынан (R) немесе екі мемлекет арасында салық салу құқығын бөлу арқылы жүзеге асырылуы мүмкін. Мұндай бөлу Конвенцияның III тарауы мен IV тарауының ережелерімен 23А-бабының немесе 23В-бабының ережелерімен бірге реттеледі.

6. Табыстың немесе капиталдың кейбір баптары бойынша Уағдаласушы мемлекеттердің біріне айрықша салық салу құқығы беріледі және тиісті баптарда табыстың немесе капиталдың бұл түрі белгілі бір Уағдаласушы мемлекетте "тек салық салуға жатады" делінген<sup>47</sup>. Уағдаласушы мемлекеттердің бірінде "тек салық салуға жатады" деген сөздер екінші Уағдаласушы мемлекетті салық салу құқығынан айырады, бұл қосарланған салық салуға кедергі келтіреді. Салық салуға айрықша құқық берілетін мемлекет, әдетте, салық төлеуші 4-баптың, яғни R мемлекетінің мағынасында резидент болып табылатын мемлекет болып табылады, бірақ төрт бапқа сәйкес айрықша құқық 4-баптың мағынасында салық төлеуші резидент болып табылмайтын басқа Уағдаласушы мемлекетке (S) берілуі мүмкін.

7. Табыстың немесе капиталдың басқа баптарына қатысты салық салу құқығын беру айрықша болып табылмайды, содан кейін тиісті бапта табыстың немесе капиталдың бұл түріне Уағдаласушы мемлекетте (S немесе E) "салық салынуы мүмкін" делінген,

8. 23А және 23В-баптар R мемлекетінің резиденті екінші Уағдаласушы мемлекетте E немесе S (Конвенция мағынасында тұрақты тұратын мемлекет болып табылмайтын) табыс алатын немесе меншігінде капиталы бар және Конвенцияға сәйкес мұндай табысқа немесе капиталға осындай басқа мемлекетте E немесе S салық салынуы мүмкін жағдайларда қолданылады. Сондықтан бұл баптар тұрақты тұратын мемлекетке ғана қолданылады және Уағдаласушы мемлекет E немесе S қалай түсуі керектігін белгілемейді.

9. Егер Уағдаласушы Мемлекеттің резиденті R екінші Уағдаласушы мемлекетте бар Тұрақты өкілдігі [немесе тұрақты базасы] арқылы сол R мемлекетінде табыс алса, онда E мемлекеті, егер ол көрсетілген тұрақты өкілдікке жататын болса, мұндай табысқа (R мемлекетінде орналасқан жылжымайтын мүліктен түсетін табыстан басқа) салық сала алады [немесе (21-баптың 2-тармағы)]. Сонымен қатар, бұл жағдайда R мемлекеті 23А-бапқа немесе 23В-бапқа сәйкес E мемлекетінде орналасқан тұрақты өкілдікке [немесе тұрақты базаға] қатысты табысқа қатысты босатуды ұсынуы керек, дегенмен бұл кіріс бастапқыда R [...] мемлекетінде пайда болады. Алайда, егер Уағдаласушы Мемлекеттер босату әдісін қолданатын мемлекетке 10 немесе 11 немесе 12-баптардың 2-тармақтарында белгіленген шектеулермен дивидендтер немесе пайыздар көзі ретінде салық салуға шектеулі құқық беруге келіссе, онда екі мемлекет те E мемлекеті R мемлекетінде алынатын салыққа қатысты беретін салықты есепке жатқызу туралы 23А баптың 2 тармағына немесе 23В баптың 1 тармағына сәйкес уағдаласуға тиіс.

9.1 [төменде 21-бапқа түсініктеменің 5-тармағында қамтылғандардың біршама өзгертілген нұсқасы келтірілген]. Алайда, егер R мемлекеті босату әдісін қолданса, онда дивидендтер мен пайыздарға салық салуға қатысты мәселе туындауы мүмкін: 7 және 23 А баптарының жиынтығы бұл мемлекетке осы кірістен салық алуға мүмкіндік бермейді, ал егер ол басқа Мемлекеттің резидентіне төленсе, R мемлекеті дивидендтер көзінің мемлекеті болып табылады немесе 10 және 11-баптардың 2-тармағында көзделген мөлшерлемелер бойынша осындай дивидендтерге немесе пайыздарға салық салуы мүмкін. Мұндай ұстанымды қолайсыз деп санайтын уағдаласушы мемлекеттер өз конвенцияларына резиденттік мемлекеттің дивидендтер немесе проценттер көзінің мемлекеті ретінде мұндай табыстан босату әдісін қолданғанына қарамастан, 10 және 11-баптардың 2-тармағында көзделген ставкалар бойынша салық алуға құқығы бар ережені енгізе алады. Тұрақты өкілдік [немесе тұрақты база] орналасқан мемлекет мұндай салықтың есебін 23 А-баптың 2-тармағының немесе 23 В-баптың 1-тармағының ережелеріне сәйкес беретін болады; әрине, мұндай есеп тұрақты өкілдік орналасқан мемлекет [немесе тұрақты база] тұрақты өкілдік орналасқан мемлекет емес жағдайларда берілмейді. өзінің ішкі заңнамасына сәйкес тұрақты өкілдікке [немесе тұрақты базаға] жатқызылған дивидендтерге немесе пайыздарға салық салады.

10. Егер R мемлекетінің резиденті үшінші мемлекетте өзінің E мемлекетіндегі тұрақты өкілдігі [немесе тұрақты базасы] арқылы табыс алса, мұндай E мемлекеті, егер ол осы тұрақты өкілдікке [немесе тұрақты базаға] қатысты болса, осы табысқа (үшінші мемлекетте орналасқан жылжымайтын мүліктен түсетін табыстан басқа) салық салуы мүмкін (тармақ 2 бап 21). R мемлекеті E мемлекетіндегі тұрақты өкілдікке [немесе тұрақты базаға] жатқызылатын табысқа қатысты 23А-бап немесе 23В-бап бойынша жеңілдікті беруге тиіс. Конвенцияда кіріс пайда болатын үшінші Мемлекетте алынатын салықтарға қатысты Уағдаласушы E мемлекеті беретін жеңілдіктер туралы ереже жоқ;



алайда, 24-баптың 3-тармағына сәйкес Е мемлекетінің резиденттері үшін Е мемлекетінің ішкі заңнамасы (қосарланған салық салуды болдырмау туралы конвенцияларды қоспағанда) бойынша берілетін кез келген жеңілдік Е мемлекетінде орналасқан R Мемлекет кәсіпорнының тұрақты өкілдігіне де беріледі.

11. Жоғарыдағы 3-тармақтағы қайшылық Конвенцияның қолданылу аясына кірмейді, өйткені 1-бапқа сәйкес ол тек бір немесе екі Мемлекеттің резиденттері болып табылатын адамдарға қолданылады. Алайда, бұл қарама-қайшылықты өзара келісу процедурасы арқылы шешуге болады (жоғарыдағы 10-тармақты қараңыз).

11.1 Кейбір жағдайларда әрбір Уағдаласушы мемлекетте оның резиденттерінің бірінің табысы немесе капиталы ретінде бірдей табысқа немесе капиталға салық салынуы мүмкін. Бұл, мысалы, Уағдаласушы мемлекеттердің бірі осы Мемлекеттің резиденті болып табылатын ұйымның бүкіл әлемдік кірісіне салық салса, ал екінші мемлекет бұл ұйымды қаржылық тұрғыдан ашық деп санаса және осы басқа Мемлекеттің резиденті болып табылатын осы ұйымның мүшелеріне олардың тиісті табыс үлесіне салық салса, орын алуы мүмкін. "(Бұл ережелер осы басқа Мемлекетте салық салуға мүмкіндік беретін жағдайларды қоспағанда, тек табыс сол Мемлекеттің резиденті алған табыс болғандықтан)" деген тіркес мұндай жағдайларда екі мемлекет те бір-біріне тек салық төлеушінің резиденттігі негізінде алынатын салықтан босатуды өзара негізде беруге міндетті емес екенін және осы мемлекеттің резиденттігі негізінде сондықтан әрбір мемлекет басқа мемлекеттің салық салуы Конвенцияның ережелеріне сәйкес келетін дәрежеде ғана, көз мемлекеті немесе осы табыс жататын тұрақты өкілдігі [немесе тұрақты базасы] бар мемлекет ретінде тиісті табысқа салық салуға жол беретіндерге, сол арқылы адамның осы басқа мемлекеттегі резиденттігінің нәтижесі болатын салық салуды қоспағанда қосарланған салық салудан босатуды ұсынуға міндетті. Мұндай нәтиже 23А және 23В мақалаларының тұжырымдамаларынан қисынды түрде туындаса да, бұл сөз тіркесі болмаса да, бұл сөз тіркесін қосу кез келген күмәнді жояды.

11.2 Алдыңғы тармақта көрсетілген принциптер келесі мысалдармен келтірілген:

— А мысалы: R мемлекетінде құрылған ұйым R мемлекетінің резиденті болып табылады, сондықтан осы мемлекеттегі бүкіл әлем бойынша табысына салық салынады. S мемлекеті бұл ұйымды фискалдық тұрғыдан ашық деп санайды және ұйым мүшелеріне осы ұйым арқылы алынған кірістің тиісті үлесіне салық салады. Ұйымның барлық мүшелері s мемлекетінің резиденттері болып табылады. Ұйымның барлық кірісі-бұл R мемлекетінде орналасқан тұрақты өкілдікке [немесе тұрақты базаға] қатысты кәсіпкерлік пайда. Бұл жағдайда, заңды тұлға төлейтін салықты анықтаған кезде, R мемлекеті заңды тұлғаның кірісіне қатысты 23А немесе 23В бабына сәйкес жеңілдіктер беруге міндетті болмайды, өйткені S мемлекеті Конвенцияның ережелеріне сәйкес осы табысқа салық сала алатын жалғыз себеп заңды тұлға мүшелерінің резиденттігі болып табылады. Екінші жағынан, S мемлекеті ұйымның барлық кірісіне

қатысты 23А немесе 23 В бабына сәйкес жеңілдік беруі керек, өйткені бұл кіріске 7 - баптың ережелеріне сәйкес R мемлекетінде салық салынуы мүмкін, R мемлекеті кірісті R мемлекетінің резиденті ұйымы алады деп санайды. 23В-бапқа сәйкес ұйымның қатысушыларына қосарланған салық салудан жеңілдіктер беру мақсатында R мемлекетінде төленген табыс салығының сомасын айқындау кезінде S мемлекеті R мемлекетінде ұйым төлеген салықты ескеруге тиіс.

— В мысалы: А мысалындағы сияқты фактілер, тек кәсіпорын арқылы алынған кірістің 30 пайызы S мемлекетінде пайда болатын және R мемлекетіндегі тұрақты өкілдікке [немесе тұрақты базаға] қатысты пайыздарды құрайды, ал табыстың қалған бөлігі сол табысқа қатысты кәсіпкерлік пайданы білдіреді тұрақты өкілдікке [немесе тұрақты базаға]. Бұл жағдайда А мысалында сипатталғандай, пайыздан басқа кәсіпкерлік қызметтен түсетін пайдаға қатысты қосарланған салық салудан босату беріледі. Алайда, пайыздар болған жағдайда, R мемлекеті субъектіге 23 А-баптың 2-тармағына немесе 23В-баптың 1-тармағына сәйкес субъектінің барлық мүшелері s мемлекетінде Төлеген пайыздар салығының сомасына екі мәннен аспайтын сомаға: пайыздардың жалпы сомасының 10 пайызынан (бұл салықтың ең жоғары сомасы болып табылады) есепті беруге тиіс. S мемлекетінде 11-баптың 2-тармағына сәйкес төленуі мүмкін) немесе R мемлекетінде осы пайыздардан төленуі тиіс салық (23А-баптың 2-тармағының және 23В-баптың 1-тармағының соңғы бөлігі). Екінші жағынан, S мемлекеті S мемлекетінің резиденттері болып табылатын ұйым мүшелеріне 23 немесе 23В бабына сәйкес босатуды ұсынуы керек, өйткені бұл табысқа 7-баптың 1-тармағының ережелеріне сәйкес R мемлекетінде салық салынуы мүмкін. Егер s мемлекеті 23А-бапта көзделген босату әдісін қолданса, бұл s мемлекеті S мемлекетінің резиденттері болып табылатын мүшелерге қатысты пайыздардың үлесін салық салудан босатуы керек дегенді білдіреді (21-бапқа түсініктеменің 5-тармағын және 23А және 23В баптарына түсініктеменің 9-тармағын қараңыз). Егер s мемлекеті 23В бабына сәйкес есепке жатқызу әдісін қолданса, есепке жатқызу S мемлекетінде төленуге жататын салықтың S мемлекеті 11-баптың 2-тармағына сәйкес өндіріп алуға құқылы болатын салық сомасынан асатын бөлігіне ғана қатысты қолданылуы тиіс және бұл есепке жатқызу төленген салық сомасына қатысты R мемлекетінде, 11-баптың 2-тармағына сәйкес S мемлекетінде төленуге жататын салыққа қатысты R мемлекетінің өзі беруге тиіс шегерімнен кейін берілуі тиіс.

— С мысалы: А мысалындағыдай фактілер, тек ұйымның барлық кірісі S мемлекетінде орналасқан жылжымайтын мүліктен алынады. Бұл жағдайда, ұйым төлейтін салықты анықтаған кезде, R мемлекеті ұйымның барлық кірісіне қатысты 23А немесе 23В бабы бойынша жеңілдік беруі керек, өйткені бұл табысқа 6-баптың ережелеріне сәйкес S мемлекетінде салық салынуы мүмкін, S мемлекеті кірісті мүшелер алады деп санайды. S мемлекетінің резиденттері болып табылады. Екінші жағынан, S мемлекеті 23А немесе 23В бабы бойынша жеңілдіктер беруге міндетті емес,

өйткені R мемлекетінің Конвенция ережелеріне сәйкес кіріске салық салуының жалғыз себебі ұйымның тұрақты орналасуы болып табылады (егер табыс тұрақты өкілдікке [немесе тұрақты базаға] қатысты болса да, нәтиже бірдей болар еді, R мемлекетінде орналасқан: 23А және 23В баптарына түсініктеменің 9-тармағының бірінші сөйлемін қараңыз).

— D мысалы: А мысалындағыдай фактілер, тек ұйымның барлық кірісі S мемлекетінде пайда болатын пайыздар болып табылады, олар тұрақты өкілдікке [немесе тұрақты базаға] жатпайды. Бұл жағдайда ұйым төлеуге жататын салықты айқындау кезінде R мемлекеті ұйымға 23А-баптың 2-тармағына немесе 23В-баптың 1-тармағына сәйкес ұйымның барлық мүшелері s мемлекетінде Төлеген пайыздар салығының сомасына екі мәннен кем емес: пайыздардың жалпы сомасының 10 пайызынан аспайтын кредит беруге тиіс (S мемлекетінде 11-баптың 2-тармағына сәйкес төленуі мүмкін салықтың немесе салықтың ең жоғары сомасы қандай, осы пайыздардан (23 А-баптың 2-тармағының және 23В-баптың 1-тармағының соңғы бөлігі). Екінші жағынан, s мемлекеті заңды тұлғаның кірісіне қатысты 23А немесе 23В бабына сәйкес жеңілдіктер беруге міндетті емес, өйткені бұл кіріс R мемлекетінде пайда болмайды және R мемлекетінде тұрақты өкілдікке [немесе тұрақты базаға] байланысты емес және R мемлекетінің салық салуының жалғыз себебі салық бұл табыс, бұл табыс сонымен қатар R мемлекетінің резиденті алған табыс болып табылады. 11 - баптың 1-тармағы R мемлекетінің резиденті заңды тұлға алған табыс ретінде пайыздарға салық салу құқығын растайды.

- E мысалы: D мысалындағыдай фактілер, тек ұйымның барлық кірісі R мемлекетінде пайда болатын пайыздар болып табылады. Бұл жағдайда ұйым төлейтін салықты анықтаған кезде R мемлекеті ұйымның кірісіне қатысты 23А немесе 23В-бабы бойынша жеңілдіктер беруге міндетті болмайды, өйткені S мемлекеті Конвенцияның ережелеріне сәйкес осы кіріске салық сала алатын жалғыз себеп ұйым мүшелерінің резиденттігі болып табылады. Екінші жағынан, s мемлекеті ұйым мүшелеріне 23А-баптың 2-тармағына немесе 23 В-баптың 1-тармағына сәйкес R мемлекетінде ұйым төлеген пайыздар салығының сомасына екі мәннен аспайтын несие беруі керек: пайыздардың жалпы сомасының 10 пайызы (бұл салықтың ең жоғары сомасы болып табылады). 11-баптың 2-тармағына сәйкес R мемлекетінде төленуі мүмкін) немесе S мемлекетінде осы пайыздардан төленуі тиіс салық (23А-баптың 2-тармағының және 23В-баптың 1-тармағының соңғы бөлігі). Алайда, S мемлекеті R мемлекетінде төленген салыққа қатысты 23А немесе 23В бабына сәйкес 11-баптың 2-тармағына сәйкес [өндіріп алынуы] мүмкін ең жоғары салық сомасынан жоғары жеңілдіктер беруге міндетті емес, өйткені пайыздар R мемлекетіндегі тұрақты өкілдікке [немесе тұрақты базаға] жатпайды және R мемлекетінің мұндай қосымша салықты өндіріп алуының

жалғыз себебі-табыс сонымен қатар R мемлекетінің резиденті алған табыс болып табылады. [...] [21 - баптың 1-тармағы R мемлекетінің R мемлекетінің резидент ұйымы алған табыс ретінде пайыздарға салық салу құқығын растайды].

— F мысалы: D мысалындағыдай фактілер, тек ұйымның барлық кірісі үшінші мемлекетте пайда болатын пайыздар болып табылады. Бұл жағдайда ұйым төлейтін салықты анықтаған кезде R мемлекеті ұйымның кірісіне қатысты 23A немесе 23B бабы бойынша жеңілдіктер беруге міндетті болмайды, өйткені S мемлекеті Конвенцияның ережелеріне сәйкес осы кіріске салық сала алатын жалғыз себеп ұйым мүшелерінің резиденттігі болып табылады. Сондай-ақ, S мемлекеті ұйымның кірісіне қатысты 23A немесе 23B бабына сәйкес жеңілдіктер беруге міндетті емес, өйткені бұл кіріс R мемлекетінде пайда болмайды және R мемлекетіндегі тұрақты өкілдікке [немесе тұрақты базаға] жатпайды және R мемлекетінің бұл табысқа салық салуының жалғыз себебі 21 - баптың 1-тармағы R мемлекетінің резидент-ұйымы алған табыс ретінде пайыздарға салық салу құқығын растайды. 21-баптың 1-тармағы сонымен қатар s мемлекетінің резиденттері болып табылатын ұйым мүшелері алған табыс ретінде s мемлекетінің пайыздарға салық салу құқығын растайды.

### *B. Қосарланған салық салуды жою әдістерінің сипаттамасы*

12. Қолданыстағы конвенцияларда салық төлеуші резиденті болып табылатын мемлекеттің қосарланған салық салуды жоюының екі негізгі қағидаты көзделген. Жеңілдету мақсатында төменде тек табыс салығы туралы айтылады; бірақ бұл принциптер капитал салығына бірдей қолданылады.

#### *1. Босату принципі*

13. Босату принципіне сәйкес тұрақты орналасқан мемлекет R Конвенцияға сәйкес E немесе S мемлекетінде салық салынуы мүмкін табысқа салық салмайды (әрине, және тек E немесе S [...] мемлекетінде салық салынатын табыс).

14. Босату принципін екі негізгі әдіспен қолдануға болады:

a) E немесе S мемлекетінде салық салынуы мүмкін кірісті R мемлекеті салық салу мақсатында мүлдем есепке алмайды; R мемлекеті табыстың қалған бөлігіне салық салынатын салықты анықтау кезінде осылайша босатылған кірісті есептеуге құқылы емес; бұл әдіс "толық босату" деп аталады";

b) E немесе S мемлекетінде салық салынуы мүмкін табысқа R мемлекеті салық салмайды, бірақ R мемлекеті табыстың қалған бөлігіне салық салынатын салықты анықтау кезінде осы кірісті есепке алу құқығын сақтайды; бұл әдіс "прогрессиямен босату" деп аталады.

#### *2. Салықты есепке алу принципі*

15. Салықты есепке алу принципіне сәйкес тұрақты орналасқан мемлекет R өз салығын салық төлеушінің жалпы кіріс мөлшері негізінде есептейді, оның ішінде басқа Мемлекетте алынған E немесе S, Конвенцияға сәйкес осындай басқа Мемлекетте салық салынуы мүмкін (бірақ тек S мемлекетінде салық салынатын кірісті қоспағанда,

жоғарыдағы 6-тармақты қараңыз). Содан кейін ол өз салығынан осы басқа мемлекетте төленген салыққа шегерім жасайды.

16. Салықты есепке алу принципін екі негізгі әдіспен қолдануға болады:

a) R мемлекеті басқа мемлекетте төленген салықтың жалпы сомасын осындай мемлекетте салық салынуы мүмкін кірістен шегеруге рұқсат береді; бұл әдіс "салықтың толық есебі" деп аталады;

b) R мемлекеті басқа мемлекетте төленген салыққа салған шегерім өз салығының басқа Мемлекетте салық салынуы мүмкін табысқа қатысты бөлігімен шектеледі; бұл әдіс "қарапайым салық несиесі" деп аталады.

17. Шын мәнінде, бұл әдістердің айырмашылығы мынада: босату әдісі кірісті қарастырады, ал салықты есептеу әдісі салықты қарастырады.

*C. Әдістердің қолданылуы мен салдары*

18. Сандық мысал әртүрлі әдістердің салдарын түсіндіруге көмектеседі. Табыстың жалпы сомасы 100000 құрайды делік, оның 80000 — ы бір мемлекеттен (тұрақты орналасқан мемлекеті R), ал 20000-ы басқа мемлекеттен (шыққан мемлекеті S) алынған. R мемлекетінде 100 000 табыс салығының ставкасы 35 пайызды, ал 80 000 кіріс 30 пайызды құрайды делік. Бұдан әрі S мемлекетінде салық ставкасы 20 пайызды құрайды делік - жағдай (i) немесе 40 пайыз - жағдай(ii), сондықтан онда 20 000 - нан салық (i) 4000, ал (ii) жағдайда 8000 құрайды.

19. Егер салық төлеушінің 100000 табысының жалпы сомасы R мемлекетінде пайда болса, оған салынатын салық 35000 құрайды. Егер ол дәл осындай кірісті алса, бірақ жоғарыда аталған жолмен алса және егер R мемлекетінің ішкі заңнамасы бойынша оған ешқандай жеңілдік берілмесе және R мемлекеті мен s мемлекеті арасында конвенциялар болмаса, онда (i) жағдайда салықтың жалпы сомасы болады):  $35\ 000 + 4000 = 39\ 000$ , ал жағдайда (ii):  $35\ 000 + 8000 = 43\ 000$ .

*1. Босату әдістері*

20. Босату әдістеріне сәйкес, R мемлекеті өзінің салық салуын Конвенцияның әртүрлі баптарына сәйкес салық салуға құқығы бар жалпы кірістің бір бөлігімен шектейді, яғни 80 000.

*a) Толық босату*

R мемлекеті 80 000-ға қолданылатын салық ставкасы бойынша 80 000 салық салады, яғни 30 пайыз.

	Жағдай (i)	Жағдай (ii)
R мемлекетіндегі салық, 80 000-нан 30 %	24 000	24 000
Сонымен қатар S мемлекетіндегі салық	4 000	8 000
Барлығы салықтар	28 000	32 000
R мемлекеті сомаға берген жеңілдік	11 000	11 000

b) Прогрессиямен босату

R мемлекеті қай жерде пайда болса да (100 000), яғни 35 пайыз мөлшерінде жалпы табысқа қолданылатын салық ставкасы бойынша 80 000 салық салады.

	Жағдай (i)	Жағдай (ii)
R мемлекетіндегі салық, 80 000-нан 30 %	28 000	28 000
Сонымен қатар S мемлекетіндегі салық	4 000	8 000
Барлығы салықтар	32 000	36 000
R мемлекеті сомаға берген жеңілдік	7 000	7 000

21. Екі жағдайда да S мемлекетіндегі салық деңгейі R мемлекетінен алынбайтын салық сомасына әсер етпейді, егер S мемлекетінен алынатын табыс салығы S мемлекетінде R — A (i), a (ii) және b (i) жағдайлары бойынша берілетін жеңілдіктерден төмен болса, онда салық төлеуші жеңіске жетеді оның барлық кірісі тек R мемлекетінде болатын жағдаймен салыстырғанда, керісінше жағдайда — b (ii) - салық төлеуші онша тиімді емес жағдайға тап болады.

22. Жоғарыда келтірілген мысал сонымен қатар R мемлекеті толық босату әдісін қолданған жағдайда берілетін жеңілдік S мемлекетіндегі салық ставкалары R мемлекетіндегі салық ставкаларынан жоғары болса да, S мемлекетінде алынатын салықтан жоғары болуы мүмкін екенін көрсетеді. Бұл R мемлекетінде толық босату әдісімен S мемлекетінде алынған табысқа салық алынып қана қоймай (прогрессиямен босату әдісіне сәйкес 20 000 = 7000-нан 35 пайыз), сонымен қатар табыстың қалған бөлігінен (80 000) салық мөлшері ставкалар айырмашылығына сәйкес келетін сомаға азаяды мемлекеттегі табыстың екі деңгейі бойынша R (35 – 30 = 5 пайыз, яғни 80 000 = 4000-нан 5 пайыз).

2. Салықты есепке алу әдістері

23. Салықты есепке алу әдістеріне сәйкес, R мемлекеті салық төлеушінің барлық кірісіне салық салу құқығын сақтайды, бірақ осылайша алынатын салықтан шегерім жасауға мүмкіндік береді.

a) Салықты толық есепке алу

K мемлекеті 35 пайыз мөлшерлемесі бойынша 100 000 барлық табысқа салынатын салықты есептейді және S мемлекетінде алынған табыстан S мемлекетінде тиесілі салықты шегеруге рұқсат береді.

	Жағдай (i)	Жағдай (ii)
R мемлекетіндегі салық, 80 000-нан 30 %	35 000	35 000
S мемлекетіндегі салықты шегеру	-4 000	-8 000
Қарыз салығы	31 000	27 000
Барлығы салықтар	35 000	35 000

R мемлекеті сомаға берген жеңілдік	4 000	8 000
------------------------------------	-------	-------

*b) Қарапайым салық есебі*

R мемлекеті барлық кірістерден салықты 35 пайыздық мөлшерлеме бойынша 100000 мөлшерінде есептейді және S мемлекетінде алынған кірістен s мемлекетіне тиесілі салықты шегеруге рұқсат береді, бірақ кез келген жағдайда жеңілдік сомасы S мемлекетінде алынған табысқа R Мемлекеттік салығының бір бөлігінен аспауы керек (максималды шегерім). Максималды шегерім  $20\,000 = 7\,000$ -нан 35 пайызды құрайды.

	Жағдай (i)	Жағдай (ii)
R мемлекетіндегі салық, 80 000-нан 30 %	35 000	35 000
S мемлекетіндегі салықты шегеру	-4 000	
Ең жоғары салықты шегергенде		-7 000
Қарыз салығы	31 000	28 000
Барлығы салықтар	35 000	36 000
R мемлекеті сомаға берген жеңілдік	4 000	7 000

24. Босату әдістерімен салыстырғанда салықты есепке алу әдістері Әр түрлі, өйткені R мемлекеті кез-келген жағдайда S мемлекетіндегі салық сомасынан асатын соманы шегеруге міндетті емес.

25. Егер S мемлекетіндегі салық R мемлекетіндегі салықтан аз болса, бұл S мемлекетінде алынған кірісті білдіреді (максималды шегерім), онда салық төлеуші әрдайым R мемлекетінде Салық салған жағдайда төлейтін салық сомасын төлеуі керек, яғни оның барлық кірісі сияқты тек R мемлекетінде алынды.

26. Егер S мемлекетіне тиесілі салық жоғары болса және R мемлекеті кем дегенде R мемлекетіне тиесілі салықтың жалпы сомасы S мемлекетіне тиесілі салықтың сомасына тең немесе одан асатын жағдайларда салықты толық есепке алу әдісін қолданса, дәл осындай нәтижеге қол жеткізіледі.

27. Егер S мемлекетіндегі салық жоғары болса және несие шектеулі болса (қарапайым несие), салық төлеуші S мемлекетінде төленген салықтың барлық сомасына шегерім алмайды, бұл жағдайда нәтиже салық төлеушіге оның барлық кірісі R мемлекетінде пайда болғаннан гөрі онша қолайлы болмайды және бұл жағдайда қарапайым есепке алу әдісі болады прогрессиямен босату әдісімен бірдей әсер етіңіз.

23-1-кесте. Жоғарыда көрсетілген әртүрлі жағдайларда салықтың жалпы сомасы

А. R мемлекетінде пайда болатын барлық кірістер	Салықтың жалпы сомасы = 35000	
В. Екі мемлекетте пайда болатын табыс, атап айтқанда: R мемлекетінде 80 000 және S мемлекетінде 20 000	Егер S мемлекетіндегі салық болса, салықтың жалпы сомасы:	
	4,000 (жағдай (i))	8,000 (жағдай (ii))

Конвенциясыз (19) <sup>1</sup>	39 000	43 000
--------------------------------	--------	--------

### 23-1-Кесте. (жалғасы)

Толық босату (20a)	28 000	32 000
Прогрессиямен босату (20b)	32 000	36 000
Салықты толық есепке алу (23a)	35 000	35 000
Қарапайым салық есебі (23b)	35 000	36 000

<sup>1</sup> Жақшадағы сандар осы түсініктеменің тармақтарына қатысты.

### 23-2-кесте. Тұрақты болатын мемлекет бас тартатын салық сомасы

	Егер S мемлекетіндегі салық болса	
	4,000 (жағдай (i))	8,000 (жағдай (ii))
Конвенцияыз	0	0
Толық босату (20a) <sup>1</sup>	11 000	11 000
Прогрессиямен босату (20b)	7 000	7 000
Салықты толық есепке алу (23a)	4 000	8 000
Қарапайым салық есебі (23b)	4 000	7 000

Жақшадағы сандар осы түсініктеменің тармақтарына қатысты.

#### D. Баптарда ұсынылған әдістер

28. ЭЫДҰ-ға мүше елдер арасында жасалған конвенцияларда екі жетекші қағидат қолданылады. Кейбір мемлекеттер біріншісіне, ал кейбіреулері екіншісіне артықшылық береді. Теориялық тұрғыдан алғанда, біртұтас принцип неғұрлым қажет деп саналуы мүмкін, бірақ аталған артықшылықтарға байланысты әр мемлекетке өз таңдауын жасауға рұқсат етілді.

29. Екінші жағынан, қолдануға болатын әрбір жетекші принципке негізделген әдістердің санын шектеу маңызды деп саналды. Осы шектеуді ескере отырып, мақалалар мүше елдер екі әдістің бірін таңдай алатындай етіп жасалды:

- прогрессиямен алып тастау әдісімен (23 а-бап) және
- салықты қарапайым есепке алу әдісі (23 В-бап).

30. Егер екі Уағдаласушы мемлекет бірдей әдісті қабылдаса, конвенцияға тиісті бапты енгізу жеткілікті болады. Екінші жағынан, егер екі Уағдаласушы мемлекет әртүрлі әдістерді қолданса, екі бап бір-біріне біріктірілуі мүмкін, ал баптың әрбір тиісті бөлігінде осы мемлекет қабылдаған әдіске сәйкес мемлекеттің атауы енгізіледі.

31. Уағдаласушы мемлекеттер екі әдістің үйлесімін пайдалана алады. Шын мәнінде, мұндай комбинация, әдетте, 10 және 11-баптарға сәйкес [сондай-ақ 12 және 12А] екінші S Уағдаласушы мемлекетте S шектеулі салық салуға жататын табыс жағдайында босату әдісін ұстанатын R Уағдаласушы мемлекеті үшін қажет. Мұндай жағдайда 23 А-бап 2-тармақта S [[]] екінші Уағдаласушы Мемлекетте алынатын шектеулі салыққа қатысты есепке жатқызуды көздейді. Сонымен қатар, негізінен босату әдісін ұстанатын мемлекеттер кірістің нақты баптарын босату аясынан алып тастауды және осындай баптарға салықты есепке алу әдісін қолдануды қалауы мүмкін.



Мұндай жағдайда 23А-баптың 2-тармағына осы кіріс баптарын енгізу туралы түзету енгізуге болады.

32. Екі бап та жалпы түрде құрастырылған және босату немесе есепке алу қалай есептелетіні туралы мұндай нормаларды қарастырмайды, өйткені бұл мәселелер ішкі заңнамамен және қолданыстағы тәжірибемен реттеледі. Конвенцияда кез келген мәселелерді реттеу қажет деп санайтын Уағдаласушы мемлекеттер мұны екіжақты келіссөздер барысында жасай алады.

#### *Е. Біліктілік критерийлеріндегі сәйкессіздіктер*

32.1 23А және 23В екі бабы да Конвенцияның ережелеріне сәйкес кіріс немесе капитал бабы бастапқы мемлекетте салық салынуы мүмкін жағдайларға байланысты салықты босату немесе есепке жатқызу әдісін қолдана отырып жеңілдіктер беруді талап етеді. Осылайша, тұрақты тұратын мемлекет, егер Конвенция осы бапқа бастапқы мемлекет салық салуға рұқсат берсе, кіріс немесе капитал бабына қатысты босату немесе есепке алу әдісін қолдануға міндетті.

32.2 Екі бапта да қолданылатын "осы Конвенцияның ережелеріне сәйкес екінші Уағдаласушы мемлекетте салық салынуы мүмкін" деген тіркесті түсіндіру тұрақты тұратын мемлекет пен қайнар көз мемлекеті Конвенция ережелерінің мақсаттары үшін табыстың немесе капиталдың бір бабын әр түрлі жіктейтін жағдайларды қарау кезінде ерекше маңызды.

32.3 Осыған байланысты әртүрлі жағдайларды қарастыру қажет. Егер бастапқы мемлекет пен тұрақты тұратын мемлекет арасындағы ішкі заңнамадағы айырмашылықтарға байланысты біріншісі табыстың немесе капиталдың нақты бабына қатысты тұрақты тұратын мемлекет кірістің немесе капиталдың сол бабына қолданатындардан өзгеше Конвенцияның ережелерін қолданса, табысқа Конвенцияның ережелеріне сәйкес салық салынады, олар қалай түсіндіріледі және дереккөз мемлекеті қолданады. Осылайша, бұл жағдайда екі бап та ішкі заңнамадағы айырмашылықтардан туындайтын біліктілік критерийлеріндегі сәйкессіздіктерге қарамастан, тұрақты тұратын мемлекет қосарланған салық салудан босатуды талап етеді.

32.4 Бұл мәселені келесі мысалда көрсетуге болады. Осы Мемлекетте құрылған серіктестік кәсіпкерлік қызметті Е мемлекетіндегі тұрақты өкілдік арқылы жүзеге асырады, R мемлекетінде тұратын серіктес осы серіктестіктегі өз үлесін иеліктен шығарады. Е мемлекеті серіктестікті қаржылық транспарентті деп санайды, ал R мемлекеті оны салық салынатын субъект ретінде қарастырады. Сондықтан Е мемлекеті серіктестіктегі үлесті иеліктен шығару оның R мемлекетімен Конвенциясының мақсаттары үшін серіктестік жүзеге асыратын Бизнестің базалық активтерін серіктес иеліктен шығару болып табылады деп санайды, оған 13-баптың 1 немесе 2-тармағына сәйкес осы мемлекетте салық салынуы мүмкін. R мемлекеті, ол серіктестікті салық салынатын субъект ретінде қарастыратындықтан, серіктестіктегі үлесті иеліктен шығару 13-баптың 5-тармағына сәйкес Е мемлекетінде салық салынбайтын

компаниядағы үлесті иеліктен шығаруға ұқсас деп санайды. Мұндай жағдайда біліктілік критерийлеріндегі сәйкессіздіктер тек екі мемлекеттің ішкі заңнамасындағы серіктестіктің әртүрлі түсіндірілуіне байланысты туындайды және Е мемлекетін R мемлекеті 23А бабын немесе 23В бабын қолдану мақсаттары үшін "Конвенцияның ережелеріне сәйкес" иеліктен шығарудан түскен табысқа салық салатын ретінде қарастыруы керек. Осылайша, R мемлекеті өзінің ішкі заңнамасына сәйкес иеліктен шығарудан түскен кірісті заңды тұлғаның акцияларын иеліктен шығарудан түскен кіріс ретінде қарастыратынына және егер Е мемлекетінің кірісінің біліктілігі R мемлекетінің біліктілік критерийлеріне сәйкес келсе, R мемлекеті иеліктен шығарудан түскен кірісті қарастыратынына қарамастан, 23А-бабына сәйкес босатуды немесе 23В-бабына сәйкес салықты есептеуді ұсынуы керек. 23А-бапқа немесе 23В-бапқа сәйкес босату керек еді, сондықтан бұл жағдайда қосарланған салық салынбайды.

32.5 Алайда, 23А-бабы мен 23В-бабы кіріс бабына болу мемлекеті қолданылатын деп санайтын Конвенцияның ережесін қолдана отырып, бастапқы мемлекет салық алатын барлық жағдайларда болу мемлекетінен қосарланған салық салуды жоюды талап етпейді. Мысалы, жоғарыда келтірілген мысалда, Егер 13-баптың 2-тармағын қолдану мақсаттары үшін Е мемлекеті серіктестік кәсіпкерлік қызметті бизнесті жүргізудің тұрақты орны арқылы жүзеге асырды деп есептесе, ал R мемлекеті 5-тармақ қолданылады деп есептесе, өйткені серіктестікте Е мемлекетінде бизнесті жүргізудің тұрақты орны болмағандықтан, іс жүзінде оған салық салу туралы дау туындайды. мемлекет е Конвенцияның ережелеріне сәйкес табыс. Егер Е мемлекеті 13-баптың 2-тармағын қолдана отырып, "кәсіпорын мүлкінің құрамдас бөлігі" деген тіркесті R мемлекеті берген түсіндірмеге сәйкес осы фразаның мағынасына жатпайтын белгілі бір активтерді қамтитындай етіп түсіндірсе, дәл осылай айтуға болады. Мұндай қақтығыстар фактілерді әр түрлі түсіндіру немесе Конвенцияның ережелерін әр түрлі түсіндіру нәтижесінде туындайтын, алшақтық Конвенцияның ережелерін әр түрлі түсіндіруге емес, ұлттық заңнаманың әр түрлі ережелеріне негізделген алдыңғы тармақта сипатталған біліктілік критерийлерінің сәйкессіздігінен ерекшеленуі 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 ережелерін (өзара келісімдер рәсімі), атап айтқанда оның 3-тармағын, әйтпесе жойылмаған қосарланған салық салуға әкеп соқтыратын жағдайларда осындай жанжалдарды шешу үшін пайдалануы керек.

32.6 "Осы Конвенцияның ережелеріне сәйкес салық салынуы мүмкін" деген сөз 23А-бапқа сәйкес туындауы мүмкін қосарланған салық салудан босатудың ықтимал жағдайларына байланысты да түсіндірілуге тиіс. Егер дереккөз мемлекеті Конвенцияның ережелері оған басқа жағдайда салық салуға құқығы бар табыс немесе капитал бабын салық салуға мүмкіндік бермейді деп есептесе, онда болу мемлекеті 23-

баптың 1-тармағын қолдану мақсаттары үшін кіріс бабы салық салынбайды деп есептеуі керек. орналасқан жері конвенцияны, егер ол бастапқы мемлекеттің жағдайында болса, осы кіріске салық салу құқығына ие болу үшін басқаша қолданар еді. Осылайша, 1-тармаққа сәйкес тұрақты тұратын мемлекет табыс бабын салық салудан босатуға міндетті емес, бұл қосарланған салық салуды жоюдан тұратын 23-баптың негізгі функциясына сәйкес келеді.

32.6-тармақ табыс немесе капитал бабын салық салудан босату үшін "осы Конвенцияның ережелерін қолданатын" бастапқы мемлекет дәрежесінде ғана қолданылады. Осылайша, 32.6-тармақ қандай да бір біліктілік критерийлерінің қайшылықтары болмаған жағдайда, Конвенция бастапқы мемлекетке салық салу құқығын беретін жағдайларға қолданылмайтыны анық, бірақ бұл мемлекет өзінің ұлттық заңнамасына сәйкес бұл құқықты пайдаланбайды. Мысалы, дамушы ел белгілі бір кіріс баптарына қатысты экономикалық дамуға ықпал ететін арнайы салық жеңілдіктерін бергенде. Мұндай жағдайларда тұрақты тұратын мемлекет 23А-баптың 1-тармағының ережелеріне сәйкес табыстың осы баптарын салықтан босатуы тиіс ( ЭЫДҰ-ның 23-бапқа берген түсініктемесінің 34-тармағын қараңыз).

32.7 Бұл жағдайды жоғарыда сипатталған мысалдың нұсқасын қарастыру арқылы көрсетуге болады. Осы Мемлекетте құрылған серіктестік кәсіпкерлік қызметті Е мемлекетіндегі тұрақты бизнес орны арқылы жүзеге асырады, ал R мемлекетінде тұратын серіктес осы серіктестіктегі өз үлесін иеліктен шығарады. Алайда, мысал фактілерін өзгерте отырып, Е мемлекеті серіктестікті салық салынатын субъект ретінде қарастырады, ал R мемлекеті оны қаржылық транспарентті деп санайды; бұдан әрі R мемлекеті босату әдісін қолданатын мемлекет деп болжанады. Е мемлекеті серіктестікті корпоративтік білім ретінде қарастыратындықтан, серіктестіктегі үлесті иеліктен шығару 13-баптың 5-тармағына сәйкес салық сала алмайтын компаниядағы үлесті иеліктен шығаруға ұқсас деп санайды. Екінші жағынан, R мемлекеті серіктестіктегі үлесті иеліктен шығаруға Е мемлекеті серіктестің 13-баптың 1 немесе 2-тармақтары қолданылатын Серіктестік жүзеге асыратын Бизнесінің базалық активтерін иеліктен шығаруы ретінде салық салынуы керек деп санайды. Оның 23А-баптың 1-тармағына сәйкес кірісті босату міндеттемесі бар-жоғын анықтаған кезде, R мемлекеті, алайда, Конвенцияның ережелері Е мемлекетінің ішкі заңнамасымен бірге қалай қолданылатынын ескере отырып, бұл мемлекет Конвенцияның ережелеріне сәйкес кіріске салық салмауы мүмкін екенін ескеруі керек. Осылайша, R мемлекеті кірісті салықтан босатуға міндетті емес.

#### *F. Мерзімдердің сәйкес келмеуі*

32.8 Бастапқы мемлекетке кірістің немесе капиталдың нақты баптарына салық салуға мүмкіндік беретін Конвенцияның ережелері мұндай салықтың қашан алынатындығына қатысты ешқандай шектеулер қарастырмайды (мысалы, 15-бапқа түсініктеменің 2.2-тармағын қараңыз). 23А және 23В екі бап та Конвенцияның

ережелеріне сәйкес бастапқы мемлекетте табыс немесе капитал бабына салық салынуы мүмкін жағдайларда жеңілдіктер беруді талап ететіндіктен, мұндай жеңілдік бастапқы Мемлекетте салық қашан алынғанына қарамастан берілуі керек. Осылайша, тұрақты орналасқан мемлекет кіріс немесе капиталдың осындай бабына қатысты есепке алу немесе босату әдісін қолдана отырып, қосарланған салық салудан босатуды қамтамасыз етуі керек, тіпті егер бастапқы мемлекет оған ертерек немесе одан кейінгі жылы салық салса да. Алайда кейбір мемлекеттер өздерінің екіжақты конвенцияларында 23А немесе 23В-баптың тұжырымдарын ұстанбайды және салық конвенцияларына сәйкес беретін қосарланған салық салудан босатуды олардың ішкі заңнамасында көзделген нәрсемен байланыстырады. Алайда, бұл мемлекеттер қосарланған салық салудан босату үшін басқа жолдарды (мысалы, өзара келісім рәсімі) іздейді деп күтілуде, бұл дереккөз мемлекеті басқа салық жылында салық алған жағдайда туындауы мүмкін.

II. 23А-баптың ережелеріне түсініктеме (салықтан босату әдісі)

*1-тармақ*

*А. Тұрақты тұратын мемлекеттің салықтан босатуды ұсыну міндеттемесі*

33. Осы бапта тұрақты тұратын мемлекет R басқа Мемлекетте E немесе S "салық салынуы мүмкін" Конвенцияға сәйкес табыс пен капиталды салықтан босатады деп көзделеді.

34. Тұрақты тұратын мемлекет, тиісінше, басқа мемлекеттің салық салу құқығын іс жүзінде пайдаланғанына қарамастан, Конвенцияға сәйкес басқа Мемлекетте салық салынуы мүмкін табыс пен капиталды салықтан босатуы керек. Бұл әдіс ең практикалық болып саналады, өйткені ол тұрақты тұратын Мемлекетті басқа Мемлекетте салық төлейтін істердің нақты жағдайына қатысты тергеу жүргізуден босатады.

35. Кейде келіссөздер жүргізетін мемлекеттер белгілі бір жағдайларда қосарланған салық салуды болдырмау мақсатында тұрақты тұратын мемлекеттің босатуды ұсынуға қатысты сөзсіз міндеттемесінен ерекшелік жасауды орынды деп санауы мүмкін. Мұндай жағдай қайнар көз мемлекетінің ішкі заңнамасында кірістің немесе капиталдың белгілі бір баптарына салық салу көзделмеген немесе залалды есепке алу, қателік немесе ескіру мерзімінің аяқталуы сияқты ерекше жағдайларға байланысты салық іс жүзінде алынбаған жағдайда орын алуы мүмкін. Табыстың белгілі бір баптарына салық салудың екі есе болмауын болдырмау үшін Уағдаласушы мемлекеттер тиісті бапқа [...] түзету енгізу туралы уағдаласа алады. Сондай — ақ, мемлекеттердің бірі босату әдісін, ал екіншісі салықты есепке алу әдісін ұстанған кезде өзара қарым-қатынасты қамтамасыз ету үшін жалпы ережеден алып тастауды қарастыруға болады. Сонымен, егер мемлекет кірістің нақты баптарына босату әдісін емес, есепке алу әдісін қолданғысы келсе, жалпы ережеден тағы бір ерекшелік 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 сала алатын жалғыз себеп осы басқа мемлекеттің осы табысты жатқызуы болып табылса, Уағдаласушы Мемлекетті табысты немесе капиталды салықтан немесе осы басқа Мемлекеттің резидентінің шотына капитал босатуға міндеттемейді.

15. Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясына сәйкес көз мемлекетінде салық салу құқығы көптеген жағдайларда ЭЫДҰ Үлгі конвенциясына сәйкес тұрақты тұратын мемлекетте ғана салық салуға жататын табысқа қолданылады. Демек, өздерінің екіжақты конвенцияларында босату әдісін ұстанатын көптеген елдер 23А-баптың 1-тармағын қолдануды шектеуді қалауы мүмкін, атап айтқанда, салықтан босатуды тек бастапқы мемлекетте нақты салық төленген табыспен шектеуі немесе табыстың кейбір баптарына босату әдісін емес, 23А бап 2 тармақта көзделген салықты есепке жатқызуды қолдануы мүмкін. Сонымен қатар, Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясының 23А-бабының 1-тармағы ЭЫДҰ-ның Үлгі конвенцияның тиісті ережесіне қарағанда қолдану аясы неғұрлым кең болғандықтан, босату әдісін жалпы ұстанатын мемлекет 23А-баптың 2-тармағында аталмаған табыстың нақты баптарына қатысты салықты есепке алу әдісін таңдай алады.

16. Бұдан әрі ЭЫДҰ Үлгі конвенциясына түсініктемеде:

*В. Мақаланың балама тұжырымы*

37. Осы бапта тұжырымдалғандай босату әдісін қолданудың нәтижесі тұрақты орналасқан Мемлекетте салық салынатын кірісті немесе капиталды осы Мемлекетте салықтан босатылған сомаға азайту болып табылады. Егер нақты мемлекетте табыс салығын анықтау мақсатында белгіленген табыс сомасы басқа мақсаттарда, мысалы, әлеуметтік жәрдемақыларды төлеу үшін шара ретінде пайдаланылса, ұсынылған нысанда босату әдісін қолдану мұндай жәрдемақылардың оларға құқығы жоқ адамдарға төленуіне әкелуі мүмкін. Мұндай зардаптарды болдырмау үшін Бұл бап қарастырылып отырған табыс тұрақты орналасқан мемлекеттегі салық салынатын табысқа қосылатын етіп өзгертілуі мүмкін. Мұндай жағдайларда тұрақты тұратын мемлекет қаралатын табысқа тиесілі салықтың жалпы сомасының бір бөлігінен бас тартуға тиіс. Бұл процедура ұсынылған тұжырымдамадағы мақаламен бірдей нәтиже береді. Мемлекеттер өз қалауы бойынша мақаланың жобасына осындай өзгерістер енгізе алады. Егер мемлекет жоғарыда көрсетілген түрде мақала жасағысы келсе, онда 1-тармақ мынадай редакцияда жазылуы мүмкін:

Егер бір Уағдаласушы Мемлекеттің резиденті осы Конвенцияның ережелеріне сәйкес тек екінші Уағдаласушы Мемлекетте салық салуға жататын немесе екінші Уағдаласушы Мемлекетте салық салынуы мүмкін табысты алып қойса немесе меншігінде капиталы болса, бірінші аталған мемлекет 2-тармақтың ережелерін ескере отырып, табыс салығынан немесе капитал салығынан табыс салығының сол бөлігін

шегеруге рұқсат беруі тиіс немесе жағдайға байланысты сәйкес келетін капитал салығы, осындай басқа мемлекетте алынған табысқа немесе меншіктегі капиталға.

Егер мақала осылай жасалса, онда 3-тармақтың қажеті жоқ және оны жоюға болады

### *С. Басқа мәселелер*

38. 23А-бапта тұрақты тұратын мемлекет босатуды ұсынуы тиіс, бірақ мұндай босатудың қалай жүзеге асырылатыны туралы егжей-тегжейлі ережелерді көздемейтін қағида қамтылған. Бұл Конвенцияның жалпы құрылымына сәйкес келеді. 6-22-баптарда, әдетте, салық салынатын кірісті немесе капиталды, шегерімдерді, салық ставкаларын және т.б. анықтамай, кірістің немесе капиталдың әртүрлі түрлеріне салық салу құқығына қатысты нормалар бар (алайда [7-баптың 3-тармағын және] 24-бапты қараңыз). Тәжірибе көрсеткендей, көптеген мәселелер туындауы мүмкін. Бұл әсіресе 23А-бапқа қатысты. Бұл мәселелердің кейбірі келесі тармақтарда қарастырылады. Конвенцияда нақты ереже болмаған кезде Уағдаласушы мемлекеттердің әрқайсысының ішкі заңнамасы қолданылады. Кейбір конвенцияларда ішкі заңнамаға тікелей сілтеме бар, бірақ егер босату әдісі ішкі заңнамада қарастырылмаған болса, бұл жеткіліксіз. Мұндай жағдайларда осы проблемаға тап болған Уағдаласушы мемлекеттер, егер қажет болса, екінші Уағдаласушы Мемлекеттің құзыретті органымен консультациялардан кейін 23А-бапты қолдануға қатысты қағидаларды белгілеуге тиіс (25-баптың 3-тармағы).

#### *1. Салықтан босату сомасы*

39. Тұрақты тұратын Мемлекетте салықтан босатылуға жататын табыс сомасы Конвенция болмаған кезде осындай салық салуды реттейтін ішкі заңнамаға сәйкес ішкі табыс салығы алынатын соманы білдіреді. Сондықтан, бұл оның ішкі заңнамасына сәйкес қайнар көзінің мемлекетінде салық алынатын табыс мөлшерінен өзгеше болуы мүмкін.

40. Әдетте табыс салығын есептеудің негізі жалпы таза кіріс болып табылады, яғни рұқсат етілген шегерімдерді шегергендегі жалпы кіріс. Сондықтан салықтық босатылуға жататын табысқа байланысты барлық рұқсат етілген шегерімдерді (тіркелген немесе пропорционалды) алып тастағанда, бастапқы мемлекетте алынған жалпы кіріс босатылуға жатады.

41. Мәселелер көптеген елдердің салық заңнамасында салық салынатын кіріс сомасын анықтау үшін жалпы кірістен немесе нақты кіріс баптарынан қосымша шегерімдерді қарастыруының нәтижесінде туындайды. Бұл мәселені сандық мысалда көрсетуге болады:

- |  |     |
|--|-----|
| а) Ішкі кіріс (шығындарға жалпы шегерім)                         | 100 |
| б) Басқа Мемлекеттің кірісі<br>(шығындарға жалпы минус жеңілдік) | 100 |
| с) Барлығы табыс   | 200 |

d) Тұрақты тұратын мемлекеттің заңнамасында көзделген және а немесе b-де көрсетілген кез келген табысқа, атап айтқанда сақтандыру сыйлықақыларына, қайырымдылық мекемелеріне жарналарға байланысты емес басқа шығыстарға байланысты шегерімдер -20

e) "Таза" табыс 180

f) Жеке және отбасылық жеңілдіктер -30

g) Салық салынатын табыс 150

Мәселе мынада, мысалы, салықтан қанша сома босатылуы керек:

— 100 (b жолы), бұл ретте 50 мөлшерінде салық салынатын табыс қалады;

— 90 (e жолының жартысы, в жолы мен с жолының арақатынасына сәйкес, 60 қалады (f жолы ішкі кірістен толығымен шегеріледі);

— 75 (g жолының жартысы, в жолы мен с жолының арақатынасына сәйкес, 75 қалады;

— немесе кез келген басқа сома.

42. ЭЫДҰ-ға мүше елдердің заңнамасы мен тәжірибесін салыстыру босатылатын сома елге байланысты әр түрлі болатындығын көрсетеді. Мемлекет қабылдаған шешім сол мемлекеттің саясатына және оның салықтарының құрылымына байланысты. Мемлекеттің мақсаты оның резиденттері кез келген жағдайда өздерінің жеке және отбасылық жеңілдіктері мен басқа да жеңілдіктерін толық пайдалануы болуы мүмкін. Басқа мемлекеттерде бұл салық салынбайтын сомалар бөлінеді. Көптеген мемлекеттерде жеке немесе отбасылық жеңілдіктер прогрессивті шкаланың бір бөлігін құрайды, салықтан шегерім ретінде беріледі немесе тіпті жоқ, ал отбасылық жағдай жеке салық шкаласы арқылы есепке алынады.

43. Салық саясаты саласындағы алуан түрлілікті және салықты, әсіресе жеңілдіктерді, шегерімдерді және осыған ұқсас жеңілдіктерді анықтау үшін әртүрлі елдерде қолданылатын әдістерді ескере отырып, Конвенцияда біржақты бірыңғай шешім ұсынбай, әр мемлекетке өзінің заңнамасы мен әдістемесін қолдануға мүмкіндік беру орынды болып көрінеді. Өз конвенцияларында ерекше проблемаларды шешуді қалайтын Уағдаласушы Мемлекеттер, әрине, мұны екіжақты келіссөздер барысында жасай алады. Сонымен, бұл мәселе салықты есепке алу әдісін қолданатын мемлекеттер үшін де маңызды екендігі атап өтілді [...].

## *2. Шығындарды есепке алу*

44. Кейбір мемлекеттер 23А бабын қолдана отырып, басқа мемлекетте келтірілген шығындарды сол мемлекетте пайда болатын кірістер сияқты ескереді: тұрақты орналасқан мемлекет ретінде (R мемлекеті) олар басқа Мемлекетте орналасқан жылжымайтын мүлікке немесе тұрақты өкілдікке байланысты келтірілген шығындарды шегеруге рұқсат бермейді (E немесе S). Егер бұл басқа мемлекет осындай шығындарды көтеруге рұқсат берсе, салық төлеуші ешқандай шығынға ұшырамайды, өйткені ол E (немесе S) мемлекетінде де, R мемлекетінде де бірдей шығындарды екі есе шегеруді

талап ете алмайды. Е (немесе S) мемлекетте олар салық салатын кірістен шеккен. Мұндай жағдайда R мемлекеті 23А-баптың 1-тармағына сәйкес кейіннен басқа Мемлекетте алынған пайдаға немесе табысқа қатысты Е (немесе S), осындай кейінгі пайдадан немесе табыстан салық төлеуші Е (немесе S) мемлекетінде бере алатын бұрын келтірілген залалдар сомасын шегеру арқылы босатуды шектеуге құқылы. Шешім, ең алдымен, Уағдаласушы Мемлекеттердің ішкі заңнамасына байланысты, ал ЭЫДҰ-ның лен елдерінің заңдары бір-бірінен айтарлықтай ерекшеленетіндіктен, баптың өзінде ешқандай шешім ұсынылмауы мүмкін және Уағдаласушы мемлекеттердің өздері қажет болған жағдайда осы мәселені және шығындармен байланысты басқа да проблемаларды екіжақты тәртіппен— немесе баптың өзінде немесе өзара келісу рәсімінің көмегімен түсіндіре алады (25-баптың 3-тармағы).

### *3. Табыстың қалған бөлігіне салық салу*

45. Қазіргі уақытта [ ... ] баптың 3-тармағында реттелетін прогрессивті салық ставкаларын қолданудан басқа, салық заңнамасының нақты ережелеріне қатысты кейбір мәселелер туындауы мүмкін. Мысалы, кейбір салық заңдары салық салынатын кірістің ең төменгі мөлшері (салық салынбайтын шегі) болған немесе асып кеткен кезде ғана салық салынатындығын қарастырады. Конвенция қолданылмай тұрып, жалпы табыс мұндай салық салынбайтын шектен асуы мүмкін; бірақ Конвенцияны қолдану нәтижесінде босатудың арқасында, салық салынбайтын кірісті жалпы салық салынатын кірістен шегеруге алып келеді, қалған бөлігі осы шекті деңгейден төмен сомаға дейін қысқаруы мүмкін. Жоғарыда 43-тармақта көрсетілген себептер бойынша бірыңғай шешім ұсынылмайды. Алайда, егер сіз 23А-баптың 1-тармағының [en] балама тұжырымдамасын қабылдасаңыз, мәселе туындамайтынын атап өткен жөн.

46. Кейбір мемлекеттер компаниялардың табысына салық салудың арнайы жүйелерін енгізді [...]. [ ... ] Компанияларынан салық ставкасын бөлуді қолданатын мемлекеттерде бөлінбеген кірістен (әдеттегі салық ставкасы қолданылатын) немесе бөлінген кірістен (төмендетілген салық ставкасы қолданылатын) босатылатын кірісті шегеру немесе босатылатын кірісті ішінара үлестірілген және ішінара бөлінбеген кіріске жатқызу мәселесі туындауы мүмкін. Егер компаниялардан салық мөлшерлемесін бөлуді қолданатын мемлекеттің заңнамасы бойынша бас компаниядан отандық еншілес компаниядан алатын, бірақ қайта бөлінбейтін дивидендтерге қосымша салық алынса (мұндай қосымша салық еншілес компания бөлінген табысқа қатысты пайдаланатын төмендетілген салық мөлшерлемесінің артықшылықтарын өтейді деген негізде), онда мәселе туындайды — егер еншілес компания өзінің дивидендтерін Конвенцияға байланысты салықтан босатылған кірістен төлесе, мұндай қосымша салық алынуы мүмкін бе? Сонымен, ұқсас мәселе салықтарға байланысты туындауы мүмкін (précompte, компаниялардың алдын-ала салығы), олар акционерлерге берілген салықты есепке алуды жабу үшін компанияның бөлінген пайдасынан алынады [...]. Сұрақ мынада: пайданы бөлуге байланысты мұндай арнайы салықтар салықтан босатылған



пайдадан бөлінетін мөлшерде алынуы мүмкін бе? Уағдаласушы мемлекеттер бұл мәселелерді екіжақты келіссөздер барысында шеше алады.

## 2-тармақ

47. 10 және 11-баптарда [және 12 және 12А] дивидендтер мен пайыздарға салық салу құқығы тұрақты орналасқан мемлекет пен бастапқы мемлекет арасында бөлінеді. Мұндай жағдайларда тұрақты тұратын мемлекет, егер қаласа, салықты [...] өндіріп алмауы және жоғарыда аталған кіріс баптарына босату әдісін қолдануы мүмкін. Алайда, егер тұрақты тұратын мемлекет осындай кіріс баптарына салық салу құқығын пайдалануды қаласа, ол қосарланған салық салуды жою үшін босату әдісін қолдана алмайды, өйткені осылайша ол тиісті кіріс түріне салық салу құқығынан толығымен бас тартады. Тұрақты тұратын мемлекет үшін салықты есепке алу әдісін қолдану, әдетте, қолайлы шешім болып табылады. Сонымен қатар, жоғарыда 31-тармақта айтылғандай, негізінен босату әдісін ұстанатын мемлекеттер табыстың нақты баптарына босатуды емес, есепке алу әдісін қолданғысы келуі мүмкін. Демек, бұл тармақ салықты қарапайым есепке алу әдісіне сәйкес жасалады. 23В-бапқа төмендегі түсініктеме 23А mutatis mutandis-тің 2-тармағына қолданылады.

48. Алдыңғы тармақта аталған жағдайларда көз мемлекетінде сақталатын салыққа қатысты белгілі бір ең жоғары пайыздық шектеулер белгіленеді. Мұндай жағдайларда тұрақты орналасқан мемлекеттегі салық ставкасы көбінесе бастапқы мемлекеттегі ставкадан жоғары болады. Сондықтан салықты қарапайым есепке алу әдісіне сәйкес 2-тармақтың екінші сөйлемінде көзделген жеңілдікті шектеу жағдайлардың шектеулі санында ғана пайда болады. Егер мұндай жағдайларда Уағдаласушы Мемлекеттер шектеуден бас тартуды және салықты толық есепке алу әдісін қолдануды қаласа, олар мұны 2-тармақтың екінші ұсынысын алып қою арқылы жасай алады.

## Компанияның айтарлықтай үлестік дивидендтері

49. 10-баптың 1 және 2-тармақтарын және 23-бапты (жағдайға байланысты 23А және 23В-баптар) қолданудың біріктірілген әсері акционердің тұрақты тұратын мемлекеті басқа Мемлекетте туындайтын дивидендтерге салық салуы мүмкін, бірақ ол өзінің осындай дивидендтерге салынатын салығы есебінен мемлекетке төленген салықты есептеуге тиіс. 10-баптың 2-тармағында белгіленген мөлшерлеме бойынша дивидендтер пайда болды. Егер дивиденд алушы еншілес компаниядан дивидендтер алатын бас компания болса, бұл режим бірдей қолданылады; бұл жағдайда еншілес компанияның мемлекетінде ұсталған және бас компанияның мемлекетінде есептелген салық 10-баптың 2-тармағының а тармақшасын қолдану нәтижесінде дивидендтердің жалпы сомасының [ \_\_\_ ] пайызымен шектеледі.

50. Бұл ережелер дивидендтерге заңды қосарланған салық салуды тиімді болдырмайды, бірақ компанияның бас компанияға — алдымен еншілес компания деңгейінде, содан кейін бас компания деңгейінде бөлінген пайдасына үнемі қайта салық салуға кедергі болмайды. Мұндай қайта салық салу халықаралық

инвестициялардың дамуына елеулі кедергі жасайды. Көптеген мемлекеттер мұны мойындады және осы кедергіні айналып өтуге арналған ережелерді өздерінің ішкі заңнамасына енгізді. Сонымен қатар, мұндай ережелер қосарланған салық салуды болдырмау туралы конвенцияға жиі енгізіледі.

51. Бюджет және Салық комитеті бұл мәселені шешу үшін Конвенцияның 23-бабын өзгерту керек пе деген мәселені қарастырды. Көптеген мемлекеттер бұл ережені үлгі конвенцияға енгізуді жақтаса да, бұл ниет мемлекеттердің позицияларындағы айырмашылықтар мен мүмкін болатын шешімдердің әртүрлілігіне байланысты туындаған бірқатар қиындықтарға тап болды. Салық төлеуден жалтарудан қорқатын кейбір мемлекеттер таңдау құқығын сақтап қалуды және бұл мәселені тек өздерінің ішкі заңнамаларында шешуді жөн көрді.

52. Сайып келгенде, осы мәселені шешуге өз көзқарасын еркін таңдау құқығын мемлекеттерге қалдырған жөн. Бұл мәселені өз конвенцияларында шешуді қалайтын мемлекеттер, әдетте, өз шешімдерінде төмендегі тәсілдердің бірін ұстанады:

*а) Прогрессиямен босату*

Бас компания резиденті болып табылатын мемлекет басқа мемлекеттегі еншілес компаниядан алған дивидендтерді салықтан босатады, бірақ соған қарамастан бұл дивидендтерді кірістің қалған бөлігі бойынша бас компанияға тиесілі салықты есептеу кезінде есепке ала алады (бұл ережені көбінесе 23а-бапта көрсетілген босату әдісін қолданатын мемлекеттер артық көреді).

*б) Негізгі салықтарды есепке алу*

Еншілес компаниядан алынған дивидендтерге қатысты бас компания резиденті болып табылатын мемлекет жағдайға байланысты 23А-баптың 2-тармағында немесе 23В-баптың 1-тармағында көзделген есепті дивидендтер салығына ғана емес, сонымен қатар еншілес компания бөлінген пайдадан Төлеген салыққа да ұсынады (мұндай ережені көбінесе 23В-бапта көрсетілген кірісті есепке алу әдісін жалпы ереже ретінде қолданатын мемлекеттер артық көреді).

*с) Отандық еншілес компанияның акцияларын иеленуге теңестіру*

Бас компания шетелдік еншілес компаниядан алатын дивидендтер осы Мемлекеттің резиденті болып табылатын еншілес компаниядан алынған дивидендтер сияқты бас компанияның мемлекетінде салық салу режиміне жатады.

53. Егер бас компанияның мемлекеті капитал салығын алса, ұқсас шешім осындай салықтарға да қатысты болуы керек.

54. Сонымен қатар, мемлекеттер осы ережелерді қолданудың шектеулері мен әдістерін өздері белгілей алады (акцияларға иелік етуді анықтау және мұндай иеленудің минималды мерзімі, әкімшілік немесе қаржылық шығыстар өтелген деп саналатын дивидендтердің үлесі) немесе еншілес компанияның өзі резиденті болып табылатын мемлекетте нақты экономикалық қызметті жүзеге асыратындығына ерекше режимге сәйкес берілетін салық жеңілдіктерін шарттай алады болып табылады, немесе ол осы

мемлекеттегі табысының негізгі бөлігін алады немесе оған пайдадан айтарлықтай салық салынады.

### *3-тармақ*

55. 1963 жылғы конвенцияның жобасы тұрақты тұратын мемлекеттің салық ставкаларының прогрессивті шкаласын қолдануды тікелей көздейді (23А-баптың 1-тармағының соңғы ұсынысы) және босату әдісін ұстанатын ЭЫДҰ-ға мүше елдер арасында жасалған конвенциялардың көпшілігі осы қағиданы ұстанады. 23А-баптың 3-тармағына сәйкес тұрақты тұратын мемлекет табыстың немесе капиталдың қалған бөлігінен алынатын салықты айқындау кезінде салықтан босатылған табыс немесе капитал сомасын есепке алу құқығын өзіне сақтайды. Бұл ереже салықтан босатылған табыс (немесе капитал баптары) мен салық салынатын табыс (немесе капитал баптары) ішкі заңнамаға сәйкес кірістеріне (немесе капитал баптарына) бірлесіп салық салынатын адамдарға (мысалы, күйеуі мен әйелі) есептелген жағдайда да қолданылады. Прогрессияның бұл қағидаты 23А-баптың 1-тармағына байланысты салықтан босатылған табысқа немесе капиталға, сондай-ақ Конвенцияның кез келген басқа ережесіне сәйкес екінші Уағдаласушы Мемлекетте "тек салық салуға жататын" табысқа немесе капиталға қолданылады [...]. Сондықтан 1977 жылғы Үлгі конвенцияда прогрессия қағидаты 23А-баптың 1-тармағынан сол баптың жаңа 3-тармағына ауыстырылды және "Конвенцияның қандай да бір ережесіне сәйкес" салықтан босатуға сілтеме жасалады.

56. 23А-баптың 3-тармағы тек тұрақты тұратын мемлекетке қатысты. Бапты тұжырымдау мемлекеттің прогрессияға қатысты оның ішкі заңнамасының ережелерін қолдануына кедергі келтірмейді.

### *4-тармақ*

16.1 Комитет ЭЫДҰ Үлгі конвенцияның 23А-бабының 4-тармағына келесі түсініктеме 4-тармаққа қолданылады деп есептейді (дереккөз мемлекеті тармақтың ережелерін қолданған кезде де 4-тармақтың қолданылатындығын көрсету үшін төртбұрышты жақшада курсивпен жазылған және ЭЫДҰ Үлгі конвенциясына түсініктеменің бөлігі болып табылмайтын қосымша түсініктемелер енгізілді 2 кіріс бабына 12 бап):

56.1 Осы тармақтың мақсаты тұрақты тұратын мемлекет пен бастапқы мемлекет арасындағы іс фактілері бойынша немесе Конвенция ережелерін түсіндіру бойынша келіспеушіліктер нәтижесінде қосарланған салық салмауды болдырмау болып табылады. Бұл тармақ, бір жағынан, дереккөз мемлекеті істің немесе Конвенцияның ережелерінің фактілерін кіріс немесе капитал бабы Конвенцияның осы кіріске немесе капиталға салық салу құқығын жоққа шығаратын немесе ол алуы мүмкін салықты шектейтін Ережеге сәйкес түсіндірген кезде қолданылады, ал екінші жағынан, тұрақты тұратын мемлекет Конвенцияның фактілерін немесе ережелерін басқаша түсіндіруді қабылдайды және осылайша, осы тармақ болмаған жағдайда тұрақты тұратын

мемлекеттің 1-тармақтың ережелеріне сәйкес босатуды ұсыну міндеттемесіне әкеп соқтыратын Конвенцияға сәйкес кіріс немесе капиталдың осы бабына көз мемлекетінде салық салынуы мүмкін.

56.2 Тармақ кіріс немесе капитал бабын салықтан босату үшін Конвенцияның ережелерін қолданған немесе кіріс бабына 10-баптың 2-тармағының, [ ... ] 11 [, 12 немесе 12А] ережелерін қолданған шамада ғана қолданылады. Осылайша, егер дереккөз мемлекеті Конвенцияның ережелеріне сәйкес кірістің немесе капиталдың бабына салық салуы мүмкін деп санаса, бірақ дереккөз мемлекетінің ішкі заңнамасының ережелеріне сәйкес мұндай кіріске немесе капиталға салық іс жүзінде алынбаса, тармақ қолданылмайды. Мұндай жағдайда тұрақты тұратын мемлекет 1-тармақтың ережелеріне сәйкес табыстың осы бабын салықтан босатуға тиіс, өйткені көзді мемлекетте босату Конвенцияның ережелерін қолданудың нәтижесі емес, керісінше көз мемлекетінің ішкі заңнамасы болып табылады (жоғарыдағы 34-тармақты қараңыз). Сол сияқты, Егер бастапқы мемлекет пен тұрақты тұратын мемлекет кірістің біліктілігіне қатысты ғана емес, сондай-ақ осындай кірістің сомасына қатысты келіспесе, 4-тармақ кіріс көзінің мемлекеті Конвенцияны қолдану арқылы салықтан босататын немесе осы мемлекет 10-баптың 2-тармағын қолданатын бөлігіне ғана қолданылады, [ ... ] 11 [, 12 немесе 12А].

56.3 Осы тармақ қолданылатын жағдайларды көз мемлекетінің ішкі заңнамасына сәйкес табыс бабының саралануы тұрақты орналасқан мемлекеттің ішкі заңнамасына сәйкес табыс бабының саралануы тұрақты тұратын мемлекеттің ішкі заңнамасына сәйкес табыс бабының саралануы табыс немесе капитал бабына салық салуға жол бермеу үшін Конвенцияның ережелерімен өзара іс-қимыл жасайтын жағдайлардан ажырату керек. сол нәтиже. Жоғарыдағы 32.6 және 32.7-тармақтарда талқыланатын мұндай жағдайда 1-тармақ тұрақты тұратын мемлекетке босатуды ұсыну міндеттемесін жүктемейді, өйткені кіріс бабы Конвенцияға сәйкес бастапқы Мемлекетте салық салынбайды. 1-тармақ қолданылмағандықтан, 4-тармақтың ережелері мұндай жағдайда тұрақты тұратын мемлекеттің салық салу құқығын қамтамасыз ету үшін талап етілмейді.

16.2 4-тармақ көз мемлекеті кіріс немесе капитал бабы көз мемлекетіне осы бапқа салық салуға мүмкіндік бермейтін конвенция ережесіне жататындай істің немесе Конвенцияның ережелерінің фактілерін түсіндірген жағдайда қолданылады, ал тұрақты тұратын мемлекет оған сәйкес бап мемлекетке салық салуға мүмкіндік беретін конвенция ережесіне жататын өзге түсіндірмені қабылдайды осы бапқа салық салу көзі. Мысалы, бір жағынан, дереккөз мемлекеті тұрақты орналасқан Мемлекеттің кәсіпорны қызметкерлер арқылы көрсететін қызметтер он екі айлық кезең ішінде 183 күннен астам уақыт ішінде оның аумағында бір немесе сабақтас жоба үшін көрсетілмейді деп санайды, сондықтан 5 және 7-баптарға сәйкес ол табысқа салық сала алмайды деп санайды, осы қызметтер үшін қарыз. Екінші жағынан, кәсіпорынның тұрақты

орналасқан мемлекеті бұл қызметтер бастапқы мемлекетте 183 күннен астам уақыт бойы бір немесе сабақтас жоба үшін көрсетіледі деп санайды. Тұрақты тұратын мемлекет, осылайша, осы қызметтерге қатысты табысқа 5 және 7-баптарға сәйкес бастапқы Мемлекетте салық салынады деп санайды. 4-тармақ болмаған кезде тұрақты тұратын мемлекет өзінің Конвенцияны түсіндіруіне сәйкес 1-тармаққа сәйкес осы қызметтерге жататын табысты салықтан босатуға тиіс. Мұндай жағдайда, өзара келісу рәсімі арқылы көзқарастардың айырмашылығына жол берілмейтін шамада (салық төлеуші бұл көзқарастардың айырмашылығынан пайда көретіндіктен, салық салудың болмауына әкеліп соқтырады), 4-тармақ тұрақты тұратын мемлекетке 1-тармақты қолданбауға мүмкіндік береді, осылайша қосарланған салық салмауды болдырмайды.

16.3 4-тармақ бастапқы мемлекет 10, 11 немесе 12-баптардың 2-тармақтарына сәйкес табыс салығын төлеуден босату немесе өзінің салық салу құқығын шектеу үшін "осы Конвенцияның ережелерін қолданады" шамасында ғана қолданылады. Сондықтан, 4-тармақ Конвенция дереккөз мемлекетіне шектеусіз салық салу құқығын беретін жағдайларда қолданылмайтыны анық, бірақ бұл мемлекет өзінің ішкі заңнамасына сәйкес бұл құқықты жүзеге асырмайды. Мысалы, Уағдаласушы Мемлекеттердің екеуі де қызметтер көз мемлекетінде 183 күннен астам уақыт бойы бір немесе сабақтас жоба үшін көрсетіледі және осы қызметтерге қатысты табысқа 5 және 7-баптарға сәйкес көз мемлекетінде салық салынады деп санайды. Алайда, дереккөз мемлекетінің ішкі заңнамасына сәйкес, резидент .стерге тек Мемлекетте орналасқан тұрақты өкілдікке қатысты пайдаға салық салынады, сондықтан табыс салығы алынбайды. Мұндай жағдайда көз мемлекеті кірісті салық салудан босату үшін Конвенцияның ережелерін қолданды деп айтуға болмайды, өйткені бұл ережелер кіріске осы мемлекет салық салуы мүмкін екенін нақты көрсетеді. Сондықтан 4-тармақ қолданылмайды және тұрақты орналасқан мемлекет 1-тармаққа сәйкес кірісті салық салудан босатуы керек.

16.4 4-тармақ, сондай-ақ, көз мемлекеті нақты жағдай бойынша фактілерді немесе Конвенцияның ережелерін кіріс бабы көз мемлекетінде шектеулі салық салуды көздейтін 10, 11 немесе 12-баптың 2-тармағының ережелеріне сәйкес келетіндей етіп түсіндірген кезде қолданылады, ал тұрақты тұратын мемлекет басқа түсіндірмені қабылдайды және бап Ережеге сәйкес келеді деп санайды Мемлекетке қандай да бір шектеусіз бапқа салық салуға мүмкіндік беретін Конвенция. Мысалы, бір жағынан, дереккөз мемлекеті оның резиденттерінің бірі төлейтін және екінші Уағдаласушы Мемлекеттің резидентіне іс жүзінде тиесілі роялтиге 12-баптың 2-тармағында көзделген шектеулі мөлшерлеме бойынша салық салынады деп есептейді. Екінші жағынан, бенефициардың тұрақты орналасқан мемлекеті роялти төленетін құқық шынымен де бенефициар өз қызметін жүзеге асыратын бастапқы Мемлекетте орналасқан тұрақты өкілдікке байланысты деп санайды. Тұрақты тұратын мемлекет, осылайша, роялти 12-баптың 4-тармағына сәйкес қандай да бір шектеулерсіз бастапқы Мемлекетте салық салуға жатады және 1-тармақтың ережелеріне сәйкес салық салудан

босатылады деп есептейді. Мұндай жағдайда келіспеушіліктер өзара келісу рәсімі арқылы шешілмейтін шамада 4-тармақ тұрғылықты мемлекетке 1-тармақты қолданбауға мүмкіндік береді.

16.5 Егер дереккөз мемлекеті 10, 11 немесе 12-баптың 2-тармағының ережелерін қолданған жағдайда, тұрақты тұратын мемлекет қосарланған салық салуды жою мақсатында 23А-баптың 2-тармағына сәйкес кредит беруге тиіс. Бұл тұрақты тұратын мемлекет Конвенцияның белгілі бір жағдайына немесе ережелеріне қатысты фактілерді Конвенцияға сәйкес табысқа салық салуға шектеусіз құқылы болатындай етіп түсіндірген жағдайда да орын алуы керек, бұл тұрақты тұратын мемлекет бұл кірісті әдетте салықтан босатуы керек дегенді білдіреді 1-тармақтың ережелеріне сәйкес. Бұл жағдайда салықты есепке алу әдісін қолдану өзара келісу процедурасына сәйкес шарттың қосарланған салық салуды жоюды қалай талап ететінін анықтауға тырысқаннан гөрі тиімдірек. ЭЫДҰ моделінде жоқ 4-тармақтың соңғы бөлігі осы сәтті айқын ету үшін нақтылық үшін қосылды. 2-тармақта кейбір мемлекеттер екінші Уағдаласушы Мемлекетте төленуге жататын салықтарды есепке жатқызуды олардың ішкі заңнамасының шетелдік салықтарды есепке жатқызуға қатысты ережелеріне сәйкес, бірақ осындай тармақта көзделген жалпы қағидатқа нұқсан келтірмей беруді талап ете алады. Мұндай тұжырым, әдетте, 4-тармақтан туындайтын есепті қолдануға мүмкіндік береді. Алайда, егер ішкі заңнамаға сілтеме осылай шектелмесе, Уағдаласушы Мемлекеттер келіссөздер барысында есепке жатқызуға кедергі келтіруі мүмкін ішкі заңнама мен шарттық нормалар арасындағы сәйкессіздіктің жоқтығына көз жеткізуге тиіс (мысалы, резиденттік мемлекеттің ішкі заңнамасы, егер табыс бабы оның ішкі заңнамасына сәйкес салық салынатын болса, шетелдік салықтарды есепке жатқызуды көздемеуі мүмкін роялти ретінде емес, тұрақты өкілдікке жататын кәсіпкерлік қызметтен түсетін пайда ретінде).

16.6 Бастапқы мемлекет кіріске 10, 11 немесе 12-баптың 2-тармағының ережелерін қолданған жағдайда, кейбір мемлекеттер 1-тармақтың ережелерін қолданудан бас тартпауды жөн көруі мүмкін, дегенмен бастапқы мемлекет өзінің осындай табысқа салынатын салығын шектеуі керек. Бұл мемлекеттер 4-тармақтың қолданылу аясын көз мемлекеті кірісті немесе капиталды салықтан босату үшін Конвенцияның ережелерін қолданатын және 10, 11 және 12-баптарға қатысты бөлігін алып тастайтын жағдайлармен шектей алады.

16.7 Келтірілген ЭЫДҰ түсініктемесінің 56.3-тармағында 1-тармақ тұрақты тұратын мемлекетке біліктілік талаптарында сәйкессіздіктер болған жағдайда босатуды ұсыну міндеттемесін жүктемейтіні және 4-тармақ, демек, осы жағдайларда қосарланған салық салудан босатуды болдырмау үшін талап етілмейтіні түсіндіріледі. Алайда, егер бұл мемлекет ЭЫДҰ-ның 23-баптағы "осы Конвенцияның ережелеріне сәйкес" деген тіркесіне түсініктемесінің 32.6 және 32.7-тармақтарында келтірілген түсіндірмеге сәйкес келмесе немесе тиісті екіжақты Конвенцияда 1-тармақтың тұжырымы сәйкес

келмесе, тұрақты тұратын мемлекеттің біліктілік талаптарында сәйкес келмеген жағдайларда 1-тармаққа сәйкес босатуды ұсыну міндеттемесі болуы мүмкін ол типтік салық конвенциясында қолданылатыннан ерекшеленеді және мұндай түсіндіруге жол бермейді. Мұндай жағдайларда 4-тармақ тұрақты тұратын мемлекеттің тиісті кірісті салық салудан босатуға міндетті емес екендігіне кепілдік береді. БҰҰ Үлгі Конвенцияның 23-бабына түсініктеменің 19-тармағы жойылды.

### III. 23В-баптың тармақтарына түсініктеме (салықты есептеу әдісі)

#### 1-тармақ

#### A. Әдістер

57. Салықты есепке алу қағидатына негізделген 23В-бап қарапайым есепке алу әдісін көздейді: тұрақты тұратын мемлекет (R) өз резидентінің табысына немесе капиталына салынатын өз салығынан басқа мемлекетте төленген салық сомасына баламалы соманы шегеруге мүмкіндік береді E (немесе S) алынған кірістен немесе осы басқа мемлекеттегі меншіктегі капиталдан E (немесе S), бірақ шегерім өз салығының тиісті үлесімен шектеледі.

58. Салықты қарапайым есепке алу әдісі босату әдісін ұстанатын мемлекеттің қолдануына арналған, бірақ басқа мемлекетте дивидендтер мен пайыздардан шектеулі мөлшерлемелер бойынша алынатын салыққа қатысты 23А-баптың 2-тармағына сәйкес несие беруі керек (жоғарыдағы 47-тармақты қараңыз). 47 және 48-тармақтарда (салықты толық есепке алу) көрсетілгендей, кейбір өзгертулердің жоғарыдағы мүмкіндігін қарапайым салықты есепке алу әдісін ұстанатын мемлекеттің резидентіне төленетін дивидендтер мен пайыздар жағдайында қарастыруға болады (төмендегі 63-тармақты қараңыз).

*ЭЫДҰ-ның 2017 жылғы түсініктемесінде мыналар айтылған:*

59. Кіріс немесе капитал баптарына қатысты басқа мемлекетте E (немесе S) алынатын салықты есепке жатқызуға қатысты R мемлекетіне 23В-баппен жүктелген міндеттеме Конвенцияға сәйкес басқа Мемлекетте E (немесе S) [[]] осы баптарға салық салынуы мүмкін екендігіне байланысты. 8-бапқа, 13-баптың 3-тармағына, 19-баптың 1 және 2-тармақтарының а тармақшасына және 22-баптың 3-тармағына сәйкес басқа Мемлекетте "тек қана салық салуға жататын" табыс немесе капитал баптары айқындама бойынша R [ ... ] мемлекетінде салықтан босатылады және 23А-бапқа түсініктеме табысқа немесе капиталға салықтан босатылған осындай бапқа қолданылады. Прогрессияға келетін болсақ, осы мақаланың 2-тармағына сілтеме жасалады [...].

*Бұдан әрі ЭЫДҰ түсініктемесінде былай делінген:*

60. 23В-бап салықты есепке алу әдісінің негізгі ережелерін баяндайды, бірақ есептеудің ережелері мен іс-әрекеттерін нақтыламайды. Бұл Конвенцияның жалпы құрылымына сәйкес келеді. Тәжірибе көрсеткендей, мұнда көптеген мәселелер туындауы мүмкін. Олардың кейбіреулері келесі тармақтарда қарастырылады. Көптеген

мемлекеттерде ішкі заңнамада шетелдік Кірістерге салынатын салықты есепке алуға қатысты егжей-тегжейлі нормалар бар. Сондықтан бірқатар конвенцияларда Уағдаласушы Мемлекеттердің ішкі заңнамасына сілтемелер бар және бұдан басқа, мұндай ішкі нормалар. егер салықты есепке алу әдісі Уағдаласушы Мемлекеттердің бірінің ішкі заңнамасында қолданылмаса, бұл мемлекет қажет болған жағдайда консультациялардан кейін 23в-бапты қолдану қағидаларын белгілейді екінші Уағдаласушы Мемлекеттің құзыретті органымен 23В-бапта белгіленген қағидатқа әсер етпейді деп көзделеді (25-баптың 3-тармағы).

61. Оқуға рұқсат етілген шетелдік салық сомасы-бұл екінші Уағдаласушы Мемлекеттегі Конвенцияға сәйкес нақты төленген салық. Бұл жерде проблемалар туындауы мүмкін, мысалы егер мұндай салық алынатын жылдағы кірістен емес, өткен жылдағы кірістен немесе алдыңғы екі немесе одан да көп жылдағы орташа кірістен есептелмесе. Басқа проблемалар кірісті анықтау әдістеріндегі айырмашылықтарға немесе валюта бағамының өзгеруіне (девальвация немесе ревальвация) байланысты туындауы мүмкін. Алайда, бұл мәселелерді Конвенцияның арнайы ережесі арқылы шешу екіталай.

62. 23В-баптың 1-тармағының екінші ұсынысының ережелеріне сәйкес тұрақты орналасқан мемлекет (R) рұқсат ететін шегерім сомасы S немесе E мемлекетінде алынған табысқа қатысты табыс салығының бір бөлігімен шектеледі (максималды шегерім деп аталады). Бұл ең жоғары шегерім есепке жатқызылатын табыс пен табыстың жалпы сомасы арасындағы арақатынасқа сәйкес табыстың жалпы сомасынан барлық салықты бөлу арқылы немесе оған қатысты есепке жатқызылатын табысқа бүкіл табыстан салық ставкасын қолдану арқылы есептелуі мүмкін. Шын мәнінде, E (немесе S) мемлекетіндегі салық R мемлекетіндегі тиісті салыққа тең немесе одан асатын жағдайларда, есепке алу әдісі прогрессиямен босату әдісімен бірдей әсер етеді. Бұдан басқа, есепке жатқызу әдісін қолдану кезінде табыс сомасына, салық ставкасына және т.б. қатысты осындай проблемалар туындауы мүмкін, бұл туралы 23А-бапқа [...] түсініктемеде айтылған. Жоғарыда 42 және 43-тармақтарда айтылған себептер бойынша, есепке алу әдісіне қатысты Конвенцияда біржақты бірыңғай шешім ұсынбаған жөн, бірақ әр мемлекетке өзінің заңнамасы мен әдістемесін қолдану құқығын қалдырған жөн. Бұл төменде айтылған кейбір қосымша мәселелерге де қатысты.

63. Максималды шегерім, әдетте, таза табыс салығы ретінде есептеледі, яғни E (немесе S) мемлекетіндегі кірістер осындай кіріске байланысты рұқсат етілген шегерімдерді (тұрақты немесе пропорционалды) алып тастайды [...]. Осы себепті максималды шегерім көптеген жағдайларда E (немесе S) мемлекетінде нақты төленген салықтан төмен болуы мүмкін. Бұл, мысалы, S мемлекетінде пайыз алатын R мемлекетінің резиденті пайыздық несиені қаржыландыру үшін үшінші тұлғадан қаражат алған жағдайларға қатысты. Мұндай қарыз қаражаттары бойынша пайыздар S



мемлекетінде алынған пайыздан шегерілуі мүмкін болғандықтан, R мемлекетінде салық салынатын таза кіріс мөлшері өте аз болуы мүмкін немесе мүлдем таза кіріс болмауы мүмкін. Бұл мәселені жоғарыда 48-тармақта айтылғандай, R мемлекетінде салықты толық есепке алу әдісін қолдану арқылы шешуге болады. Тағы бір шешім S мемлекетіндегі салықтан осындай кірісті босату болуы мүмкін, өйткені банктер ұсынатын несиелер мен несиелерді сату бойынша пайыздар туралы түсініктемеде ұсынылған [...]. Мұндай қарыз қаражаттары бойынша пайыздар S мемлекетінде алынған пайыздан шегерілуі мүмкін болғандықтан, R мемлекетінде салық салынатын таза кіріс мөлшері өте аз болуы мүмкін немесе мүлдем таза кіріс болмауы мүмкін. Бұл мәселені жоғарыда 48-тармақта айтылғандай, R мемлекетінде салықты толық есепке алу әдісін қолдану арқылы шешуге болады. Тағы бір шешім S мемлекетіндегі салықтан осындай кірісті босату болуы мүмкін, өйткені банктер ұсынатын несиелер мен несиелерді сату бойынша пайыздар туралы түсініктемеде ұсынылған [...].

64. Егер R мемлекетінің резиденті S мемлекетінде табыстың әртүрлі түрлерін алса және соңғы мемлекет, оның салық заңнамасына сәйкес, табыстың осындай баптарының біреуінен ғана салық алса, онда R мемлекеті беретін ең жоғары шегерім, әдетте, оның салығының бір бөлігін құрайды, ол тек Мемлекетте салық салынатын табыстың осы бабына ғана келеді S. Алайда, басқа шешімдер, әсіресе келесі, кеңірек проблеманы ескере отырып, мүмкін: есепке алу берілуі керек, мысалы, S мемлекетінде әртүрлі мөлшерлемелер бойынша салық алынатын кірістің бірнеше баптары бойынша немесе конвенциясы бар немесе жоқ бірнеше мемлекеттерден алынған кірістер туралы. шегерімнің немесе есепке жатқызудың ең жоғары сомасын табыстың әрбір бабы бойынша немесе әрбір мемлекет бойынша немесе ішкі заңнамаға немесе конвенцияларға сәйкес есепке жатқызуды қойылатын талаптарға сәйкес келетін барлық шетелдік кіріс бойынша жеке есептеу керек пе мәселе туындайды. "Толық есепке алу" жүйесіне сәйкес барлық шетелдік табыс бір сомаға қосылады және шетелдік салықтардың жалпы сомасы бүкіл шетелдік табысқа тиесілі ішкі салықтан есептеледі.

65. Шығындарға қатысты қосымша проблемалар туындауы мүмкін. E (немесе S) мемлекетінде кіріс алатын R мемлекетінің резиденті R мемлекетінде немесе E (немесе S) мемлекетінде немесе үшінші мемлекетте шығынға ұшырауы мүмкін. Салықты есепке алу мақсатында осы мемлекеттегі шығындар, әдетте, сол мемлекеттегі басқа кірістен шегеріледі. R мемлекетінен тыс жерде келтірілген шығындар (мысалы, тұрақты өкілдік) R мемлекетінде немесе басқа мемлекетте алынған басқа кірістен шегерілуі мүмкін бе, R мемлекетінің ішкі заңнамасына байланысты. Мұнда 23А-баптың түсініктемесінде айтылғандарға ұқсас проблемалар туындауы мүмкін (жоғарыдағы 44-тармақты қараңыз). Егер табыстың жалпы сомасы шетелде алынса, ал R мемлекетінде табыс болмаса, бірақ мөлшері бойынша шетелде алынған табыстан

аспайтын залалдар болса, онда R мемлекетінде алынатын салықтың жалпы сомасы S мемлекетіндегі табысқа тиесілі болады, ал R мемлекеті беретін ең жоғары шегерім салықты құрайды, R. мемлекетінде алынатын басқа шешімдер де мүмкін.

66. Жоғарыда аталған мәселелер негізінен ішкі заңнама мен тәжірибеге байланысты, сондықтан шешім әр мемлекеттің қалауына қалдырылуы керек. Бұл тұрғыда кейбір мемлекеттер салықты есепке алу әдісін қолдануға өте либералды қарайтынын атап өтуге болады. Кейбір мемлекеттер сондай-ақ пайдаланылмаған салық несиелерін ауыстыру туралы мәселені қарастыруда немесе мұндай мүмкіндікті шешуде. Әрине, Уағдаласушы Мемлекеттер екіжақты келіссөздер процесінде жоғарыда аталған проблемалардың кез келгенін реттеу үшін осы бапқа түзетулер енгізуге құқылы.

67. Капиталдандырудың жеткіліксіздігі деп аталатын жағдайларда үлгі конвенция қарыз алушы компанияның мемлекетіне белгілі бір жағдайларда пайыздарды төлеуді оның ішкі заңнамасына сәйкес дивидендтерді бөлу ретінде қарастыруға мүмкіндік береді; маңызды шарт-несие беруші іс жүзінде қарыз алушы компанияның тәуекелдерін бөліседі. Мұның екі салдары бар:

- дивидендтерге қолданылатын мөлшерлеме бойынша осындай пайыздар көзінен салық салу (10-баптың 2-тармағы);

- мұндай пайыздарды несие беруші компанияның салық салынатын пайдасына қосу.

68. Егер тиісті шарттар орындалса, несие берушінің тұрақты орналасқан мемлекеті төлем дивиденд сияқты кез келген заңды немесе экономикалық қосарланған пайыздық салық салуға жеңілдік беруге міндетті. Мұндай жағдайда ол дивидендтерге қолданылатын мөлшерлеме бойынша қарыз алушының тұрақты тұратын мемлекетінде осы пайыздардан нақты ұсталған салықтың есебін береді, сондай-ақ, егер несие беруші Қарыз алушы компанияның бас компаниясы болып табылса, оның бас/еншілес компанияға қатысты режиміне сәйкес осындай "пайыздарға" кез келген қосымша жеңілдікті таратады. Бұл міндеттеме нәтижесінде пайда болуы мүмкін:

- a) Конвенцияның 10-бапта дивидендтер ретінде айқындалған табысқа немесе 10-бапта реттелетін табыс баптарына қатысты салықтық жеңілдікті қамтамасыз ететін 23-бабының қолданыстағы тұжырымы;

- b) Конвенцияның мәнмәтіні, яғни 9, 10, 11 және 23-баптардың үйлесімі және қажет болған жағдайда өзара келісу рәсімі арқылы:

- егер пайыздар Қарыз алушы компанияның тұрақты тұратын мемлекетінде 9-баптың 1-тармағына немесе 11-баптың 6-тармағына сәйкес келетін нормаларға сәйкес дивидендтер ретінде қаралса және егер несие берушінің тұрақты тұратын мемлекеті пайыздарды есепке алудың осындай режимімен келіссе және тиісті түзетуді қолдануға дайын болса;

- егер несие берушінің тұрақты тұратын мемлекеті капиталдандырудың жеткіліксіздігінің ұқсас қағидаларын қолданса және өзара шарттарда төлемді дивиденд

ретінде қарайтын болса, яғни төлемді оның аумағында құрылған компания екінші Уағдаласушы Мемлекеттің резидентіне жүргізген болса;

— несие берушінің тұрақты тұратын мемлекеті қарыз алушының тұрақты тұратын мемлекеті пайыздарды дивиденд ретінде дұрыс қарастыратынын мойындайтын барлық басқа жағдайларда.

69. Компанияның маңызды акцияларының дивидендтеріне келетін болсақ, сіз 49-54, одан жоғары тармақтарға сілтеме жасай аласыз.

*ЭЫДҰ-ның 2017 жылғы түсініктемесінде мыналар айтылған:*

69.1. Егер Уағдаласушы мемлекеттер серіктестік сияқты субъектілерге басқаша қарайтын болса, проблемалар туындауы мүмкін. Мысалы, бастапқы мемлекет серіктестікті компания ретінде қарастырады, ал серіктестікке қатысушының тұрақты орналасқан мемлекеті оны қаржылық тұрғыдан ашық деп қабылдайды делік. Көз мемлекеті Конвенцияның қолданыстағы ережелеріне сәйкес осындай табысты іске асыру сәтінде серіктестіктің табысына салық сала алады, ал 10-баптың 2-тармағында айтылған шектеулерді ескере отырып, серіктестік шеңберінде пайданы оның резидент емес серіктестерінің пайдасына бөлуге салық сала алады. Тұрақты тұратын мемлекет, алайда, серіктестік осындай табысты іске асырған кезде серіктестіктің серіктестік табысындағы үлесіне ғана салық сала алады.

69.2. Бұл жағдайда туындайтын бірінші мәселе-тұрақты тұратын мемлекет Конвенцияға сәйкес соңғы аталған мемлекет жеке салық салу субъектісі ретінде қарастыратын серіктестік көзінің мемлекетінде салық салынатын салықтың есебін беруге міндетті ме, жоқ па. Бұл сұрақтың жауабы оң болуы керек. Тұрақты тұратын мемлекет оған салық салу мақсатында серіктестіктің кірістерінен серіктестікке қатысушының кірістеріне ауысатын шамада ол келісілген тәсілді қабылдауға және серіктестікке қатысушыға салық салу нәтижесінде туындайтын қосарланған салық салуды жою мақсатында серіктестік Төлеген салықты серіктестіктің кірістерінен серіктестіктің кірістеріне ауыстыруға тиіс. Басқаша айтқанда, егер серіктестікке бастапқы мемлекет берген корпоративтік мәртебені серіктестікке қатысушының кіріс үлесіне салық салу мақсатында тұрақты тұратын мемлекет елемейтін болса, онда бұл мәртебе шетелдік салықты есепке алу мақсаттары үшін де ескерілмеуі керек.

Бұл ретте, сарапшылар комитетінің кейбір мүшелері мұндай нәтижеге қол жеткізу үшін Конвенцияға арнайы норманы енгізу қажет деген пікірді ұстанады.

69.3. Бұл жағдайда туындайтын екінші мәселе-тұрақты орналасқан мемлекет тұрақты орналасқан Мемлекетте салық салынбайтын пайданы бөлуге көзден мемлекет алатын салыққа қандай мөлшерде несие беруі керек. Бұл сұрақтың жауабы соңғы факт. Тұрақты орналасқан мемлекетте пайданы бөлуге салық салынбайтындықтан, бұл тұрақты орналасқан мемлекетте пайданы бөлу фактісі бойынша қайнар көзден мемлекет алатын есепке жатқызуға болатын салық жоқ. Пайда алу мен осындай пайданы бөлу арасында нақты айырмашылық жасалуы керек және тұрақты орналасқан

мемлекеттен пайда алу фактісі бойынша алынатын өз салығы есебінен пайданы бөлуге мемлекет салық салатын салықты есептеуді күтуге болмайды (жоғарыдағы 64-тармақтың бірінші ұсынысын қараңыз).

### *В. Капитал салығына қатысты ескертулер*

70. 1-тармақтың тұжырымдамасына сәйкес есепке жатқызу табыс салығына қатысты тек табыс салығы есебіне немесе капитал салығына қатысты тек капитал салығы есебіне ғана беріледі. Демек, егер Уағдаласушы мемлекеттердің екеуінде де капитал салығы болған жағдайда ғана капитал салығына қатысты және есепшотқа несие беріледі.

71. Екіжақты келіссөздер барысында екі Уағдаласушы мемлекет те капитал салығы деп аталатын салық өзінің сипаты бойынша табыс салығына өте ұқсас екендігімен келісе алады, сондықтан оны табыс салығы есебіне және керісінше есептеуге рұқсат беру орынды деп санауы мүмкін. Бір мемлекет капитал салығын төлемейтіндіктен немесе екі мемлекет тек ішкі активтерден капитал салығын алатындықтан, капиталға қосарланған салық салынбайтын жағдайлар бар. Мұндай жағдайларда капиталға салық салуға сілтеме алынып тасталуы мүмкін деген болжам бар. Бұдан басқа, мемлекеттер Конвенциямен реттелетін салықтардың сипатына қарамастан, тұрақты тұратын мемлекеттегі салықтың жалпы сомасының есебіне меншік көзі немесе орналасқан жері мемлекетіндегі салықтың барлық сомасын есепке жатқызуға рұқсат беруді орынды деп санауы мүмкін. Алайда, егер конвенция өзінің сипаты бойынша табыс салығына ұқсас жылжымайтын мүлік салығын да, капитал салығын да реттейтін болса, Мемлекеттер табыс салығы есебінен тек соңғы капитал салығын есепке алуға рұқсат бергісі келуі мүмкін. Мұндай жағдайларда мемлекеттер ұсынылған бапты қажетті нәтижеге қол жеткізу үшін өзгертуге құқылы.

### *С. Үнемделген салық*

72. Кейбір мемлекеттер шетелдік инвестицияларды тарту мақсатында шетелдік инвесторларға салықтық жеңілдіктердің әртүрлі түрлерін ұсынады. Шетелдік инвестор резиденті болып табылатын мемлекет салықты есепке алу әдісін қолданған кезде, мемлекет ұсынған салықтық ынталандырудан түсетін пайда, ынталандырудан түсетін пайда жататын табысқа салық салу кезінде тұрақты тұратын мемлекет бастапқы мемлекетте нақты төленген салық үшін ғана шегерімге рұқсат беретін шамада азайтылуы мүмкін. Сол сияқты, егер тұрақты тұратын мемлекет салықтан босату әдісін қолданса, бірақ бұл әдісті мемлекет көзіне салық салудың белгілі бір деңгейі шегінде қолданған жағдайда, мемлекет көзіне салықты төмендетуді ұсыну инвесторға өзінің тұрақты тұратын мемлекетінде салықтан босату әдісін қолданудан бас тарту әсерін тигізуі мүмкін.

73. Тұрақты тұратын мемлекетте мұндай әсердің туындауын болдырмау үшін салықтық ынталандыру бағдарламаларын қабылдаған кейбір мемлекеттер өздерінің конвенцияларына әдетте "үнемделген салық" ережелері деп аталатын ережелерді

енгізуі мүмкін. Бұл Ережелердің мақсаты резидент еместерге бастапқы мемлекеттің салықтық ынталандыру бағдарламасы шеңберінде "үнемделген" салықтар бойынша шетелде салық несиесін алуға мүмкіндік беру немесе салықтан босату жүйелерінде болуы мүмкін белгілі бір шарттарды қолдану мақсатында осы салықтардың есепке алынуын қамтамасыз ету болып табылады.

74. Үнемделген ережелер салықтар 23А және 23В баптарының ережелерінен бас тартуды білдіреді. үнемделген салық ережелері әртүрлі нысандарда болуы мүмкін, мысалы:

а) тұрақты орналасқан мемлекет, егер көз мемлекеті мұндай салықты ерекше ережелерге сәйкес толық немесе ішінара алудан бас тартса да, жалпы заңға сәйкес немесе Конвенциямен шектелген соманы (мысалы, 10 және 11-баптардағы дивидендтер мен пайыздарға қатысты мөлшерлемелерді шектеу) шегеруге рұқсат береді, олардың экономикалық дамуын ынталандыруға бағытталған;

б) [дереккөз] мемлекетінің салықтарды қысқартуына жауап ретінде тұрақты тұратын мемлекет өзінің салығы есебінен неғұрлым жоғары мөлшерлемені белгіленген соманы (ішінара жоқ) шегерім жасауға келіседі;

с) тұрақты тұратын мемлекет бастапқы мемлекеттегі салық жеңілдіктерінің арқасында алынған кірісті салықтан босатады.

17. Уағдаласушы мемлекеттер екіжақты келіссөздер барысында өз қалауы бойынша басқа формулаларды әзірлей алады. ЭБДҰ-ның келесі түсініктеме нүктелері 2000 жылы осы түсініктеме жаңартылғанға дейін өзектілігін сақтайды:

76. Егер бір Уағдаласушы мемлекет дамушы ел болып табылатын басқа мемлекетке инвестицияларды ерекше түрде ынталандыруға келіссе, жоғарыда айтылған ережелер, әдетте, инвесторлар үшін кепілдіктермен сүйемелденетін болады, яғни Конвенция дивидендтерге, пайыздар мен роялтиге көз мемлекетінде қолданылуы мүмкін салық мөлшерлемесін шектейтін болады.

77. Сонымен қатар, А нұсқасында және, мүмкін, С нұсқасында көзделген жеңілдіктердің қолданылуына қатысты мерзім бойынша шектеулер немесе уақытша шектеулер көзделуі мүмкін: кеңейтілген есепке алу (немесе босату) дамушы елдерде уақытша әрекет ететін жеңілдіктерге қатысты немесе болашақ жүзеге асырылған инвестицияларға не сотталғандарға қатысты ғана берілуі мүмкін келісім-шарттар (мысалы, Конвенция күшіне енген күннен бастап) немесе белгіленген уақыт кезеңіне.

78. Осылайша, бұл мәселені шешудің көптеген нұсқалары бар. Шын мәнінде, тиісті ережелердің нақты салдары тұрақты орналасқан мемлекеттегі салық салынатын табысқа қосылатын сома сияқты басқа факторлардың әсерінен бір-бірінен ерекшеленуі мүмкін (жоғарыдағы А және В нұсқаларын қараңыз); бұл таза алынған табыс (көз мемлекетінде нақты төленген салық шегерілгеннен кейін) немесе Көз мемлекетінде нақты төленген салыққа немесе Конвенцияға сәйкес алынуы мүмкін салыққа (10 және 11-баптарда көзделген мөлшерлемелер бойынша) немесе салыққа тең соманы

шегерместен таза кіріс болуы мүмкін. тұрақты тұратын мемлекет оны шегерім ретінде есептеуге келіседі.

18. ЭЫДҰ Үлгі Конвенциясына 23А және 23В баптарға түсініктемеден мынадай үзінділер де қолданылады:

75. Бюджет мәселелері жөніндегі комитеттің 1998 жылы шыққан "үнемделген салықтар мәселесін қайта талдау"<sup>47</sup> атты есебінде үнемделген салықтар туралы ережелердің, сондай-ақ оларды әзірлеудің негізінде жатқан салық саясатының ережелері талданады. Есепте үнемделген салықтар бойынша жеңілдіктер берудің жалпы пайдалылығына күмән келтіретін бірқатар мәселелер көрсетілген. Бұл мәселелер, атап айтқанда, мыналарға қатысты:

— үнемделген салықтарға байланысты теріс пайдалану мүмкіндіктері;

- бастапқы мемлекеттің экономикалық дамуына жәрдемдесу үшін шетелдік көмек құралы ретінде салықты үнемдеудің тиімділігі; және

— салықты үнемдеу мемлекеттерді салық жеңілдіктерін пайдалануға қалай ынталандыруы мүмкін екендігі туралы жалпы мәселелер.

---

47

ЭЫДҰ Үлгі Салық Конвенцияның толық нұсқасының II томында R(14)-1 бетінде көшірілді.

*2-тармақ*

79. Бұл тармақ тұрақты орналасқан мемлекет кірістің немесе капиталдың қалған бөлігінен алынатын салықты анықтау кезінде сол Мемлекетте салықтан босатылған табыс немесе капитал сомасын есепке алу құқығын сақтай алатындай етіп қосылды. Осылайша сақталатын құқық басқа мемлекетте "тек салық салынатын" табысқа немесе капиталға қолданылады. Демек, прогрессия принципі тұрақты тұратын мемлекет үшін басқа мемлекетте "салық салынуы мүмкін" кіріске немесе капиталға ғана емес, сонымен қатар басқа мемлекетте "тек салық салынатын" кіріске немесе капиталға да кепілдік береді. Дереккөз мемлекетіне қатысты 23 А-баптың 3-тармағына түсініктеме 23 В-баптың 2-тармағына да жатады.

19. Әдетте салықтан босату әдісін қолданатын мемлекет мұндай әдісті көз мемлекеті нақты жағдай бойынша фактілерді немесе Конвенцияның ережелерін кіріс немесе капитал бабы осы мемлекетке салық салуға мүмкіндік бермейтін конвенция ережесіне сәйкес келетіндей етіп түсіндірген жағдайларда қолдануға болмайды деп санауы мүмкін. мұндай табыс немесе капитал. тұрақты тұратын мемлекет ретінде мұндай кіріс немесе капитал конвенция ережесіне жататын басқа түсіндірмені қолданатын уақыт, мемлекет мұндай салықты алуға мүмкіндік береді. Кейбір мемлекеттер үшін бұл маңызды болмауы мүмкін. Бірақ егер бұл өзекті болса, онда тұрақты тұратын мемлекет пен мемлекеттің дереккөзді түсіндіруіндегі айырмашылықтар салдарынан салық салудың байқаусызда қосарланған болмауын болдырмау үшін 23А-бапқа мынадай ереже енгізілуі мүмкін:

4. Егер екінші Уағдаласушы мемлекет осындай табысты немесе капиталды салықтан босату мақсатында осы Конвенцияның ережелерін қолданса немесе мұндай табысқа 10, 11 немесе 12-баптардың 2-тармағының ережелерін қолданса, 1-тармақтың ережелері бір Уағдаласушы мемлекеттің резиденті алатын табысқа немесе оған тиесілі капиталға қолданылмайды; соңғы жағдайда бірінші аталған мемлекет салықты шегеруге, 2-тармақта көзделген. ЭЫДҰ Үлгі Салық Конвенцияның толық нұсқасының II томында R (14)-1 бетінде көшірілді.

Комитет мүшелері "салықтық есепке алу" елі мен "салықтық босату" елі арасындағы екіжақты Конвенцияда мұндай ережені енгізу туралы шешім негізінен салықтық босату елінде жатқанын мойындады; дереккөз мемлекеті үшін ерікті және болжанбайтын түрде туындайтын қосарланған салық салудың болмауы туралы талап қолданылмауы мүмкін. Қажет болған жағдайда бұл ереже өзара емес, біржақты сипатта болуы мүмкін.

## VI тарауға түсініктеме ЕРЕКШЕ ЕРЕЖЕЛЕР

### 24-бап КЕМСІТПЕУ

1. Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясының 24-бабы, 4-тармақтағы 12-баптың басқа тармағына сілтемені қоспағанда, ЭЫДҰ Үлгі конвенцияның 24-бабын жаңғыртады. Төменде ЭЫДҰ-ның 24-бабы бойынша түсініктемесінен жалпы ескертулер келтірілген:

1. Бұл бап белгілі бір жағдайларда салық саласындағы кемсітушілікті жою мәселесіне арналған. Барлық салық жүйелері, мысалы, салық міндеттемелеріндегі немесе төлем қабілеттілігіндегі айырмашылықтарға негізделген заңды әртүрлі режимдерді қамтиды. Осы мақаладағы кемсітпеу туралы ережелер негізсіз кемсітушіліктің алдын алу қажеттілігі мен осындай заңды әртүрлі режимдерді ескеру қажеттілігі арасындағы тепе-теңдікке қол жеткізуге арналған. Осы себепті осы бапты қамту аясы жанама кемсітушілік деп аталатын нәрсеге негізсіз қолданылмауы керек. Мысалы, азаматтық белгісі бойынша кемсітушілікті қамтитын 1-тармақ азаматтығы бойынша кемсітушіліктің іс жүзінде жасырын нысаны болып табылатын басқа режимді қолдануға кедергі келтіретін болса, мысалы, жеке тұлғалардың осы мемлекеттің төлқұжаты бар-жоғына немесе болмауына байланысты режимдердегі айырмашылықтар сияқты. олардың құқығы бар ма, жоқ па оны алу үшін, ең алдымен, осы мемлекеттің азаматтары болып табылмайтын адамдар осы мемлекеттің бейрезиденттері жатады деп тұжырымдау мүмкін емес, адамның резидент екендігіне немесе болмауына негізделген режимдердегі айырмашылықтар осы тармақтың мақсаттары үшін азаматтығына байланысты жанама кемсітушілікті білдіреді.

2. Сол сияқты, осы баптың ережелерін ең қолайлы режимді ұсынуды талап ететін деп түсіндіруге болмайды. Егер мемлекет осы Келісімге қатысушы екінші Уағдаласушы мемлекеттің (мемлекеттердің) азаматтарына немесе резиденттеріне салықтық жеңілдіктер беретін екіжақты немесе көпжақты келісім жасаса, осы Келісім

бойынша Уағдаласушы мемлекет болып табылмайтын үшінші мемлекеттің азаматтары немесе резиденттері мұндай жеңілдіктерді осы Келісім бойынша кемсітпеу туралы Конвенциядағы осындай ереженің негізінде беруді талап ете алмайды. үшінші мемлекет пен аталған бірінші мемлекет арасындағы қосарланған салық салу. Салық конвенциялары өзара қарым-қатынас қағидатына негізделгендіктен, осы Уағдаласушы мемлекеттер арасындағы нақты экономикалық қатынастарға байланысты осы Келісімге қатысушы екінші Уағдаласушы мемлекеттің резидентіне немесе азаматына екіжақты немесе көпжақты келісімге сәйкес бір Уағдаласушы мемлекет беретін салық салу режимі салық конвенциясын кемсітпеу туралы ережеге сәйкес үшінші мемлекеттің резидентіне немесе азаматына қолданылмайды бірінші мемлекет пен үшінші мемлекет арасында.

3. 24-баптың әртүрлі ережелері тек нақты жағдайларға негізделген салық салу режимдеріндегі айырмашылықтардың пайда болуына жол бермейді (мысалы, 1-тармақтағы азаматтық). Осылайша, осы тармақтарды қолдану мүмкіндігі үшін басқа тиісті аспектілер бірдей болуы керек. 24-баптың әртүрлі ережелерінде осы нәтижеге қол жеткізу үшін әртүрлі тұжырымдар қолданылады (мысалы, 3-тармақта "ұқсас қызметті жүзеге асыратын" 1 және 2-тармақтарда "осындай жағдайларда", 5-тармақта "ұқсас кәсіпорындар"). Сонымен қатар, бұл мақала тек нақты жағдайларға негізделген айырмашылықтарды жоюға бағытталған болса да, ол шетелдік азаматтарға, бейрезиденттерге, басқа мемлекеттердің кәсіпорындарына немесе бейрезиденттерге тиесілі немесе олар бақылайтын отандық кәсіпорындарға азаматтарға, резиденттерге немесе резиденттерге тиесілі отандық кәсіпорындарға қарағанда қолайлы салық салу режимін ұсынуға арналмаған немесе бақыланатын (мысалы, төмендегі 34-тармақты қараңыз).

4. Сонымен, төмендегі 79-тармақта көрсетілгендей, осы баптың ережелері, мысалы, бейрезиденттерге төлемдерге қатысты қолданылса да, осы баптың ережелерін бұзушы ретінде қарастырылмауы үшін, осы баптың ережелері Конвенцияның басқа баптарының контекстінде қарастырылуы керек. Екінші жағынан, белгілі бір нақты шараның осы баптың ережелерін бұзу болып табылмайтындығы оның Конвенциямен санкцияланғанын білдірмейді, өйткені бұл шара Конвенцияның басқа баптарының бұзылуына әкелуі мүмкін.

2. Комитет ЭЫДҰ Үлгі Конвенцияның 24-бабының 1-4-тармақтарына түсініктемеден мынадай үзінділер 24-баптың тиісті тармақтарына қолданылады деп есептейді (ЭЫДҰ Үлгі Конвенцияның түсініктемесіне кірмейтін шаршы жақшаға қойылған қосымша түсініктемелер ЭЫДҰ Үлгі Конвенцияның ережелері мен, сондай-ақ осы Үлгі Конвенцияның қолданылатын тармағын/тармақшасын көрсету үшін ) осы Үлгі Конвенцияның ережелері арасындағы айырмашылықтарды көрсету үшін енгізілді:

*1-тармақ*



5. Осы тармақ салық салу мақсатында азаматтығы негізінде және өзара негізде кемсітуге тыйым салынатын қағидатты белгілейді, Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің азаматтарына қатысты режим екінші Уағдаласушы мемлекетте осындай мән-жайлардағы соңғы мемлекеттің азаматтарымен салыстырғанда онша қолайлы болмауы мүмкін.

6. Айта кету керек, кемсітпеу принципі әртүрлі редакцияда және азды-көпті кең ауқымда халықаралық салық қатынастарында XIX ғасырдың аяғында қосарланған салық салуды болдырмау туралы классикалық конвенциялар пайда болғанға дейін де қолданылған. Осылайша, мемлекеттер арасында, әсіресе XIX ғасырда, қай жерде тұрса да, өз азаматтарын дипломатиялық қорғауды кеңейту және нығайту мақсатында жасалған әртүрлі түрдегі көптеген келісімдерде (консулдық конвенциялар немесе тұрақты өкілдік туралы конвенциялар, достық немесе сауда туралы шарттар және т. б.) уағдаласушылардың әрқайсысының ережелері бар мемлекеттер басқа мемлекеттің азаматтарына өз азаматтарымен салыстырғанда тең режим беруге міндеттенеді. Мұндай ережелердің кейіннен қосарланған салық салуды болдырмау туралы конвенцияға енгізілгені олардың бастапқы негіздемесі мен қолдану саласына ешқандай әсер етпеді. 1-тармақта оны қолдану 1-бапқа байланысты Уағдаласушы мемлекеттің резиденттері болып табылатын азаматтармен ғана шектелмейді, керісінше, олардың біреуінің резиденттері болып табылатынына қарамастан, әрбір Уағдаласушы мемлекеттің барлық азаматтарына қолданылады деп көзделеді. Басқаша айтқанда, Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің барлық азаматтары екінші Уағдаласушы мемлекетте осы ережеге сілтеме жасауға құқылы. Атап айтқанда, бұл олардың ешқайсысының резиденті болып табылмайтын, бірақ үшінші мемлекеттің резиденттеріне жататын Уағдаласушы мемлекеттердің азаматтарына қатысты.

7. "Осындай жағдайларда" деген сөз әдеттегі салық заңдарын немесе нормативтік актілерді қолдану тұрғысынан заң бойынша да, факт бойынша да іс жүзінде бірдей жағдайларда болатын салық төлеушілерге (Жеке тұлғаларға, заңды тұлғаларға, серіктестіктер мен бірлестіктерге) қатысты. "Атап айтқанда, тұрақты тұруға қатысты" деген сөз салық төлеушінің тұрақты орналасуы салық төлеушілердің ұқсас жағдайларда екенін анықтау кезінде ескерілетін факторлардың бірі екенін анық көрсетеді. "Осындай жағдайларда" деген сөздің өзі Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резиденті болып табылатын салық төлеушінің және осы мемлекеттің резиденті болып табылмайтын салық төлеушінің бірдей мән-жайларда болмайтынын анықтау үшін жеткілікті. Шын мәнінде, "атап айтқанда, тұрақты тұруға қатысты" деген сөз 1963 жылғы Конвенцияның жобасында және 1977 жылғы Үлгі конвенцияда қамтылмағанымен, мүше мемлекеттер салық төлеушінің тұрақты орналасқан жерін ескеру қажет "осындай жағдайларда" деген сөзді қолдану және түсіндіру кезінде дәйекті пікірде болды. Алайда , Үлгі конвенцияны қайта қарау кезінде бюджеттік-салық мәселелері жөніндегі Комитет салық төлеушілердің тұрақты тұратын жеріне арнайы сілтеме пайдалы

түсініктеме болады деп есептеді, өйткені осыған байланысты "осындай жағдайларда" деген сөзді түсіндіруге қатысты ықтимал күмәндарды болдырмауға мүмкіндік береді.

8. Сондықтан, 1-тармақты қолдану кезінде негізгі мәселе мыналарға байланысты: бір мемлекеттің резиденті болып табылатын екі адамға әр түрлі азаматтыққа байланысты әр түрлі режим қолданыла ма? Демек, егер Уағдаласушы мемлекет отбасылық жағдайға байланысты салықтық жеңілдік бере отырып, өз азаматтарының арасында олардың өз аумағында тұрақты тұратындығына немесе тұрмайтындығына байланысты айырмашылық жасаса, онда бұл мемлекет өз аумағында тұрақты тұрмайтын басқа мемлекеттің азаматтарына сол режимді беруге міндетті деп саналмайды, ол өзінің резидент азаматтарына береді, бірақ оларға басқа мемлекеттің резиденттері болып табылатын азаматтарына қолданылатын режимді таратуға міндетті. Сол сияқты, егер Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің азаматы (R мемлекеті), сондай-ақ R мемлекетінің резиденті болып табылатын, екінші Уағдаласушы мемлекетте (S мемлекеті) үшінші мемлекетте тұрақты тұратын S мемлекетінің азаматына қарағанда (мысалы, R мемлекетіне бағытталған ережелерді қолдану нәтижесінде) аз қолайлы салық салу режиміне жататын болса, 1-тармақ қолданылмайды. салық баспанасының артықшылықтарын пайдаланудың алдын алу), өйткені бұл екі адам да тұрақты тұратын жеріне байланысты бірдей жағдайда емес.

9. "Осындай жағдайларда" деген сөз кейбір жағдайларда белгілі бір адамның салық жағдайына қатысты болуы мүмкін. Бұл, мысалы, белгілі бір ел өз азаматтарына немесе олардың кейбіреулеріне азаматтығы жоқ адамдарға қарағанда салықтық жауапкершілікті кеңейткен жағдайда болады (бұл, мысалы, АҚШ салық жүйесінің ерекшелігі). Егер салық салудың мұндай режимінің өзі 1-тармақты бұзу болып табылмаса, осы мемлекеттің азаматтары болып табылмайтын жеке тұлғалар салық төлеушінің толық немесе шектеулі салық міндеттемесі орынды болатын осы мемлекеттің ішкі салық заңнамасының басқа ережелерін қолдану мақсаттары үшін оның азаматтары сияқты жағдайларда болады деп бекіту мүмкін емес (мысалы, жеке жәрдемақы беру).

10. Сол сияқты, 1-тармақтың ережелері өзінің мемлекеттік органдарына немесе қызметтеріне ерекше салықтық артықшылықтар беретін, сол артықшылықтарды басқа мемлекеттің мемлекеттік органдары мен қызметтеріне таратуды міндеттейтін мемлекет ретінде түсіндірілмеуі керек.

11. Оларды сондай-ақ қызметі осы мемлекеттің қоғамдық игілігіне қызмет ететін жеке коммерциялық емес мекемелерге ерекше салықтық артықшылықтар беретін мемлекеттің міндеті ретінде түсіндіруге болмайды, қызметі оның мүдделеріне қызмет етпейтін ұқсас мекемелерге бірдей артықшылықтарды кеңейту.

12. Осы мысалдардың біріншісін қарастырайық: егер мемлекет өзінің мемлекеттік органдары мен қызметтеріне салық салудан иммунитет берсе, онда мұндай органдар мен қызметтер мемлекеттің ажырамас бөлігі болып табылады және олардың

жағдайларын басқа мемлекеттің мемлекеттік органдары мен қызметтерінің жағдайларымен салыстыруға болмайды. Алайда, бұл тармақ кіріс қызметін жүзеге асыратын мемлекеттік корпорацияларға қолданылмауы керек. Соңғылары жеке коммерциялық кәсіпорындар сияқты негіздерде қаралуы мүмкін шамада оларға 1-тармақтың ережелері қолданылады.

13. Екінші жағдайда, егер мемлекет белгілі бір жеке коммерциялық емес мекемелерге салықтық артықшылықтар берсе, бұл мұндай мекемелердің қызметінің сипатымен және осы мемлекет пен оның азаматтарының осы қызметтен алатын пайдасымен айқын негізделген.

14. Сонымен қатар, 1-тармақ теріске шығару түрінде әдейі тұжырымдалған. Уағдаласушы Мемлекеттердің бірінің азаматтары екінші Уағдаласушы Мемлекетте салық салуға ұшырай алмайтындығын немесе оларға салық салуға байланысты өзге немесе неғұрлым ауыр сипаттағы талаптарды және осындай жағдайларда екінші Уағдаласушы мемлекеттің азаматтарына қолданылатын немесе таралуы мүмкін тиісті талаптарды ұсына алмайтындығын көздей отырып, бұл тармақтың салық салуға байланысты өзге де немесе неғұрлым ауыр сипаттағы талаптары болуы мүмкін күш, ол Уағдаласушы Мемлекетке өзінің тиісті азаматтарына осындай режимді ұсыну міндетін жүктегендей. Бірақ, бұл ереженің басты мақсаты бір мемлекетте басқа мемлекеттің азаматтарына қатысты кемсітушілікке тыйым салу болғандықтан, онда бірінші мемлекетке шетелдік азаматтарға ерекше себептермен немесе қосарланған салық салуды болдырмау туралы конвенцияның арнайы ережесін сақтау мақсатында, атап айтқанда тұрақты салық салу туралы талаптарды беруге кедергі келтіретін ештеңе жоқ. [Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясы] 7-бабына сәйкес жекелеген шоттар негізінде өкілдіктер, кейбір жеңілдіктер немесе мүмкіндіктер, оны өз азаматтары пайдаланбайды. Қолданыстағы редакцияда 1-тармақ бұған тыйым салмайды.

15. Жоғарыда айтылған "... салық салынбауы мүмкін немесе оларға ... өзге немесе неғұрлым ауыр сипатындағы салық салуға байланысты қандай да бір талаптар қойылуы мүмкін емес..." деген сөзді ескере отырып, азаматтар мен шетелдіктерге бірдей жағдайларда салық салынатын салық базасы мен бағалау әдісі тұрғысынан бұл салық бірдей нысанда болуы керек дегенді білдіреді. оның мөлшерлемесі бірдей болуы керек және, сайып келгенде, салық салуға байланысты формальдылықтар (салық декларациялары, төлемдер, белгіленген мерзімдер және т.б.) шетелдіктер үшін азаматтарға қарағанда қатал бола алмайды.

16. Егер компания мен оның заңдары бойынша құрылған мемлекет арасындағы құқықтық қатынастар кейбір аспектілерде жеке тұлғалардың жағдайындағы азаматтық қатынастарға өте ұқсас деп есептесек, заңды тұлғалар, серіктестіктер мен бірлестіктер үшін арнайы ережені қарастырмай, оларды жеке тұлғалармен бірге 1-тармақта қарастыру орынды болып көрінеді. Бұл 3-баптың 1-тармағының [f) тармақшасындағы " азамат" терминін айқындаудың арқасында мүмкін болады.

17. Осы ұйғарымға сәйкес компания сияқты заңды тұлғаға қатысты "Уағдаласушы мемлекеттің азаматы" "осы Уағдаласушы мемлекетте қолданылатын заңдарға сәйкес осы мәртебені алатын" заңды тұлғаны білдіреді. Әдетте компания бұл мәртебені корпорация түрінде құрылған немесе тіркелген мемлекетте қолданылатын заңдарға сәйкес алады. Алайда, көптеген елдердің ішкі заңнамасына сәйкес корпорация түріндегі мекеме немесе тіркеу критерий немесе компаниялардың резиденттігі 4-баптың мақсаттары үшін белгілеу критерийлерінің бірі болып табылады. 24-баптың 1-тармағы азаматтық белгісі бойынша салық салу режимдеріндегі айырмашылықтарға жол бермейтіндіктен, тек "дәл осындай жағдайларда, атап айтқанда резиденттікке қатысты" жеке немесе заңды тұлғаларға қатысты осы тармақтың мақсаттары үшін тек азаматтық белгісіне негізделген салық салу режимдеріндегі айырмашылықтарды режимдердегі айырмашылықтардан ажырату басқа жағдайларға, атап айтқанда резиденттікке байланысты салық салу маңызды. 7 және 8, жоғарыда түсіндірілгендей, 1-тармақ тек басқа азаматтығы бойынша кемсітуге тыйым салады және заңды тұлғаның резиденттігін қоса алғанда, барлық басқа тиісті факторлардың сәйкес келуін талап етеді. Резиденттер мен бейрезиденттерге қатысты режимдердегі айырмашылық ұлттық салық жүйелері мен салық шарттарының маңызды сипаттамасы болып табылады; 24-бап Конвенцияның басқа баптарының контекстінде оқылғанда, олардың көпшілігі резиденттер мен бейрезиденттер үшін салық салу режимдеріндегі, онда Конвенцияның мақсаттары үшін бір мемлекеттің резиденті болып табылмайтын екі компанияның (4-баптың ережелеріне сәйкес) әдетте бірдей мән-жайларда болмайтыны анық болады 1-тармақтың мақсаттары үшін айырмашылықтарды көздейді.

18. Резиденттер мен резидент .стер әдетте 1-тармақтың мақсаттары үшін бірдей жағдайда болмаса да, бұл резиденттіктің қарастырылып отырған әртүрлі салық салу режимдеріне қатысты ешқандай маңызы жоқ жағдай емес екені анық.

19. Бұл принциптерді келесі мысалдармен көрсетуге болады.

20. 1-мысал. Мемлекеттің табыс салығы бойынша ішкі заңнамасына сәйкес және осы мемлекетте тіркелген немесе нақты басқару органы бар компаниялар оның резиденттері болып табылады. А мемлекеті мен В мемлекеті арасындағы салық конвенциясы осы Үлгі Салық Конвенциямен бірдей. А мемлекетінің ішкі салық заңнамасы осы елде тіркелген басқа компанияға, сондай-ақ осы елде тіркелген компанияға төленетін дивидендтер салықтан босатылатынын қарастырады. В мемлекетінде тіркелген, бірақ А мемлекетінде нақты басқару органы бар компания А мемлекетінің резиденті болып саналатындықтан, А мемлекеті мен В мемлекеті арасындағы Конвенцияның мақсаттары үшін А мемлекетінде тіркелген компания тарапынан осындай компанияға төленетін дивидендтер мұндай босатылуға жатпайтындығына қарамастан, А мемлекетінің резиденті болып саналады. алушы

компания резиденттік бөлігінде А мемлекетінде тіркелген компания сияқты жағдайларда болады, басқа да маңызды айрықша мән-жайлар болмаған кезде 1-тармақты бұзу болып табылады.

21. 2-мысал. Мемлекеттің табыс салығы бойынша ішкі заңнамасына сәйкес, осы мемлекетте тіркелген компаниялар оның резиденттері болып табылады, ал шетелде тіркелген компаниялар резиденттер болып табылмайды. А мемлекеті мен В мемлекеті арасындағы салық конвенциясы осы Үлгі Салық Конвенциямен бірдей, егер 4-баптың 3-тармағы, егер заңды тұлға осы баптың 1-тармағына сәйкес екі мемлекеттің резиденті болып табылса, бұл заңды тұлға ол тіркелген мемлекеттің резиденті болып есептеледі. А мемлекетінің ішкі салық заңнамасы осы елде тіркелген басқа компанияға, сондай-ақ осы елде тіркелген компанияға төленетін дивидендтер салықтан босатылатынын қарастырады. 1-тармақ бұл режимді В мемлекетінде тіркелген компанияға төленетін дивидендтерге таратпайды. Мұндай дивидендтер алатын А мемлекетінде тіркелген компания мен В мемлекетінде тіркелген компания әртүрлі режимге жатса да, бұл компаниялар олардың резиденттігіне қатысты бірдей жағдайда емес, бұл жағдайда резиденттік маңызды фактор болып табылады (мысалы, 10-баптың 5-тармағынан қорытындылауға болады резидент емес компанияға төленетін дивидендтерге кейіннен салық салуға жол бермейді, бірақ резидент компанияға төленетіндерге емес).

22. 3-мысал. Мемлекеттің табыс салығы бойынша ішкі заңнамасына сәйкес және осы мемлекетте тіркелген компаниялар оның резиденттері болып табылады. В мемлекетінің табыс салығы бойынша ішкі заңнамасына сәйкес онда нақты басқару органы бар компаниялар оның резиденттері болып табылады. А мемлекеті мен В мемлекеті арасындағы салық конвенциясы осы Үлгі Салық Конвенциямен бірдей. А мемлекетінің ішкі салық заңнамасы А мемлекеті салық салу бойынша ақпарат алмасуға мүмкіндік беретін салық салу жөніндегі келісімі жоқ Мемлекеттің резиденті болып табылатын резидент емес компанияның осы мүліктен алынған таза табыс салығының орнына оның жылжымайтын мүлкі құнының 3 пайызы мөлшерлемесі бойынша жыл сайынғы салыққа жататынын көздейді. В мемлекетінде тіркелген, бірақ А мемлекеті салық салу бойынша салық ақпаратымен алмасуға мүмкіндік беретін салық салу туралы келісімі жоқ Мемлекеттің резиденті болып табылатын Компания 1-тармақ А мемлекеті алатын 3 пайыздық салықты қолдануға кедергі келтірмейді деп мәлімдей алмайды, өйткені ол тіркелген компаниямен салыстырғанда басқа салық режиміне ие А мемлекетте. Бұл жағдайда мұндай компания А мемлекетінде тіркелген компаниямен салыстырғанда өзінің резиденттік бөлігінде бірдей жағдайда болмайды, бұл ретте компанияның резиденттігі маңызды фактор болып табылады (мысалы, резидент емес салық төлеушіден алынған жылжымайтын мүліктен түсетін таза кірістің мөлшерін тексеру үшін қажетті ақпаратқа қол жеткізу мақсатында).

23. 4-мысал. Мемлекеттің табыс салығы бойынша ішкі заңнамасына сәйкес, осы мемлекетте тіркелген компаниялар оның резиденттері болып табылады, ал шетелде

тіркелген компаниялар резиденттер болып табылмайды. А мемлекеті мен В мемлекеті арасындағы салық конвенциясы осы Үлгі Салық Конвенциямен бірдей, егер 4-баптың 3-тармағы, егер заңды тұлға осы баптың 1-тармағына сәйкес екі мемлекеттің резиденті болып табылса, бұл заңды тұлға ол тіркелген мемлекеттің резиденті болып есептеледі. Жалақы салығы бойынша А мемлекетінің заңына сәйкес резидент жұмысшыларды жалдайтын барлық компаниялар жалақы салығына жатады, онда Жұмыс берушінің резиденттік белгісі бойынша ешқандай айырмашылық жасалмайды, бірақ тек А мемлекетінде тіркелген компаниялар ғана жалақы салығының төмен ставкасын алуға құқылы. Бұл жағдайда в мемлекетінде тіркелген компанияның А және В мемлекеттері арасындағы Конвенцияның мақсаттары үшін А мемлекетінде тіркелген компания сияқты резиденттікке ие болмайтындығы жалақыға салық салу режимдеріндегі айырмашылықтар үшін мүлдем маңызды емес, нәтижесінде салық салудың басқа режимі 1 в тармағын бұзады басқа маңызды айрықша жағдайлардың болмауы.

24. 5-мысал. Мемлекеттің табыс салығы бойынша ішкі заңнамасына сәйкес және осы мемлекетте тіркелген немесе нақты басқару органы бар компаниялар осы Мемлекеттің резиденттері болып табылады, ал осы екі шарттың біріне сәйкес келмейтін компаниялар Резидент емес болып саналады. Мемлекеттің табыс салығы бойынша ішкі заңнамасына сәйкес В осы мемлекетте тіркелген компаниялар осы Мемлекеттің резиденттері болып табылады. А мемлекеті мен В мемлекеті арасындағы салық конвенциясы осы Үлгі Салық Конвенциямен бірдей, егер 4-баптың 3-тармағы, егер заңды тұлға осы баптың 1-тармағына сәйкес екі Мемлекеттің резиденті болып табылса, бұл заңды тұлға ол тіркелген мемлекеттің ғана резиденті болып есептеледі. Сонымен қатар, А мемлекетінің ішкі салық заңнамасында осы мемлекетте тіркелген немесе нақты басқару органы бар компаниялар, егер олар ортақ акционерлері бар компаниялар тобына кірсе, салық салу мақсатында кірістерін шоғырландыруға құқылы екендігі қарастырылған. В мемлекетінде тіркелген Х компаниясы А мемлекетінде тіркелген екі компаниямен бір топқа жатады және бұл компаниялардың барлығында А мемлекетінде нақты басқару органы бар. Х компаниясы А мемлекетінде тіркелмегендіктен, оның кірістерін басқа екі компаниямен біріктіруге рұқсат етілмейді.

25. Бұл жағдайда, егер Х компаниясы осы мемлекеттің ұлттық заңнамасы бойынша А мемлекетінің резиденті болып табылса да, ол 4-баптың 3-тармағына сәйкес Конвенцияның мақсаттары үшін А мемлекетінің резиденті болып табылмайды. Сондықтан ол резиденттік белгісі бойынша топтың басқа компаниялары сияқты жағдайда болмайды және 1-тармақ оған шоғырландырудан артықшылықтар алуға мүмкіндік бермейді, тіпті егер салық салудың әртүрлі режимі Х компаниясының А мемлекетінде тіркелмегендігіне байланысты болса да. Х компаниясының резиденттігі кірістерді шоғырландырудан түсетін жеңілдіктерге қатысты айқын маңызды фактор

болып табылады, өйткені конвенцияның кейбір ережелері, мысалы, 7 және 10-баптар мемлекетке А-ға Х компаниясы алатын табыстың белгілі бір түрлеріне салық салуға мүмкіндік бермейді.

## 2-тармақ

26. 1954 жылы 28 қыркүйекте бірқатар мемлекеттер Нью-Йоркте апатридтердің мәртебесі туралы Конвенция жасады және осы Конвенцияның 29-бабына сәйкес азаматтығы жоқ адамдарға азаматтармен бірдей режим берілуі керек. Конвенцияға қол қойған мемлекеттердің қатарына ЭЫДҰ-ға мүше бірнеше елдер кіреді.

27. Алайда, екіжақты конвенциялардағы 2-тармақтың ережелері 1954 жылғы 28 қыркүйектегі жоғарыда аталған Конвенцияның 1-бабының 2-тармағында аталған жағдайлардың біріне байланысты осы Конвенцияның қолданысына жатпайтын азаматтығы жоқ адамдарға азамат режимін таратуға мүмкіндік беретінін мойындау керек. Бір жағынан, бұл негізінен Конвенцияға қол қойылған кезде Біріккен Ұлттар Ұйымының Босқындар комисс жөніндегі Жоғарғы комиссарынан басқа Біріккен Ұлттар Ұйымының органдарынан немесе мекемелерінен қорғауды немесе көмек алған адамдарға, ал екінші жағынан, кез-келген елдің резиденті болып табылатын және құқықтарды пайдаланатын және Біріккен Ұлттар Ұйымымен байланысты міндеттемелерді орындайтын адамдарға қатысты. бұл елдің азаматтығының мәртебесі.

28. 2-тармақтың мақсаты осы немесе басқа Уағдаласушы мемлекеттің резиденттері болып табылатын азаматтығы жоқ адамдармен ғана Уағдаласушы мемлекеттің азаматтарымен тең режимге қатысты осы ереженің қолданылу аясын шектеу болып табылады.

29. Осылайша, Уағдаласушы мемлекеттердің ешқайсысының резиденті болып табылмайтын азаматтығы жоқ адамдарды қоспағанда, бұл ереже оларға басқа мемлекеттің азаматтарымен салыстырғанда бір мемлекеттің артықшылықтарын пайдалануға мүмкіндік бермейді.

30. Алайда, егер мемлекеттер өздерінің екіжақты қарым - қатынастарында 2-тармақтың күшін азаматтығы жоқ барлық адамдарға-Уағдаласушы мемлекеттің резиденттеріне де, бейрезиденттеріне де-барлық жағдайларда олар тиісті мемлекеттің азаматтарына берілетін неғұрлым қолайлы режимді пайдалануы үшін таратуды орынды деп санаса, ол үшін шарттары жоқ мынадай мәтінді ғана қабылдауға тура келеді Уағдаласушы мемлекетте тұрақты тұруға қатысты:

1-баптың ережелеріне қарамастан, азаматтығы жоқ адамдар Уағдаласушы мемлекетте салық салуға ұшырай алмайды немесе оларға салық салуға байланысты өзге немесе неғұрлым ауыр сипаттағы қандай да бір талаптар қойыла алмайды, салық салумен және осындай жағдайларда осы мемлекеттің азаматтарына қолданылатын немесе таралуы мүмкін тиісті талаптармен салыстырғанда.

31. [...] [Мүмкін, болашақта кейбір мемлекеттер 2-тармақтың ережелеріне тым либералды деп қарсылық білдіруі мүмкін, өйткені олар бір мемлекеттің резиденттері

болып табылатын азаматтығы жоқ адамдарға басқа мемлекетте ғана емес, сонымен бірге олардың тұрақты тұратын мемлекетінде де тең режимге ие болу құқығын береді және сол арқылы оларды пайдаланады. атап айтқанда, соңғы мемлекетте осы мемлекет үшінші мемлекеттермен жасасқан қосарланған салық салуды болдырмау туралы конвенциялар ережелерінің артықшылықтары. Егер мұндай мемлекеттер мұндай салдардан аулақ болғысы келсе, олар 2-тармақты келесідей өзгертуі керек:

Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резиденттері болып табылатын азаматтығы жоқ адамдар екінші Уағдаласушы мемлекетте салық салуға ұшырай алмайды немесе оларға салық салумен және осындай жағдайларда осы екінші Уағдаласушы мемлекеттің азаматтарына қолданылатын немесе таралуы мүмкін тиісті талаптармен салыстырғанда салық салуға байланысты өзге немесе неғұрлым ауыр сипаттағы қандай да бір талаптар қойыла алмайды, атап айтқанда, тұрақты тұруға қатысты.

32. Сонымен, мұндай ескертпенің мақсаттары үшін қолданылатын "азаматтығы жоқ адам" терминінің анықтамасы 1954 жылғы 28 қыркүйектегі Конвенцияның 1-бабының 1-тармағында берілген және соған сәйкес "азаматтығы жоқ адам" ("апатрид") термині "азаматтығы жоқ адам" дегенді білдіретіндей ғана болуы мүмкін екенін түсіну қажет. оны азамат өзінің заңына байланысты қандай да бір мемлекет қарамайды".

### *3-тармақ*

33. Қатаң айтқанда, осы тармақты жоюға арналған кемсітушілік түрі-бұл азаматтыққа емес, кәсіпорынның нақты орналасқан жеріне негізделген кемсітушілік. Сондықтан ол басқа Уағдаласушы мемлекетте тұрақты өкілдігі бар Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің барлық резиденттеріне ерекше және азаматтығына қарамастан қатысты.

34. Біріншіден, 3-тармақтың бірінші сөйлемінің тұжырымдамасы практикалық себептер бойынша резидент .стер мен резиденттерге салық салу кемсітушілік болып табылмайтындай етіп түсіндірілуі керек, егер бұл соңғыларымен салыстырғанда біріншісіне неғұрлым ауыр салық салуға әкеп соқпаса. Теріске шығару түрінде жасалған бұл ереже тек нәтижеге мән береді, сонымен бірге салық салу әдісін салықтың нақты жағдайларына бейімдеуге мүмкіндік береді. Мысалы, 3-тармақ тұрақты өкілдікке жатқызылуы мүмкін пайданы анықтау мақсатында ғана қолданылатын нақты тетіктерді қолдануға кедергі келтірмейді. Бұл тармақ Конвенцияның, атап айтқанда, [Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенцияның] 7-бабының 2-тармағының контекстінде қаралуы тиіс. 7-баптың 2-тармағының [Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенцияның] талаптарына сүйене отырып, тұрақты өкілдікке қатысты пайданы анықтау үшін қолданылатын ережелер немесе әкімшілік практика сол қағидатқа негізделген 3-тармақты бұзу ретінде қарастырылмайтыны анық, өйткені ол тұрақты өкілдікке салық салу режимін талап етеді. ұқсас қызметті жүзеге асыратын отандық кәсіпорындардан алынатын салықтардан кем емес қолайлы.



35. 3-тармақтың бірінші ұсынысына сәйкес тұрақты өкілдікке салық салу осы мемлекеттің ұқсас қызметті жүзеге асыратын кәсіпорындарына салық салудан гөрі қаралатын мемлекетте қолайлы болмауы тиіс. Бұл ереженің мақсаты коммерциялық қызметке негізделген салықтар, әсіресе кәсіпорындардың пайдасына салынатын салықтар тұрғысынан бір секторға жататын резидент кәсіпорындармен салыстырғанда тұрақты өкілдіктерге салық салу режимінде кемсітушіліктің барлық нысандарын тоқтату болып табылады.

36. Өз кезегінде 3-тармақтың екінші сөйлемі бірінші сөйлемде белгіленген тең режим қағидатын Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резиденті болып табылатын және басқа мемлекетте тұрақты өкілдігі бар жеке тұлғаларға қолдану қажет болатын жағдайларды нақтылайды. Ол негізінен мұндай адамдардың резиденттермен салыстырғанда жеке жеңілдіктер мен жеңілдіктердің көмегімен, олар резиденттері болып табылатын мемлекетте де, оның ішкі заңнамасының қолданылуына байланысты, сондай-ақ тең режим қағидатының қолданылуына байланысты басқа мемлекетте де үлкен артықшылықтарға ие болмауын қамтамасыз етуге арналған. Демек, тұрақты өкілдік орналасқан мемлекеттің өзі басқа мемлекетте салық салынатын кез келген көздерден алынған барлық кірістің үлесін құрайтын тұрақты өкілдік пайдасының сомасы пропорцияда тиісті тұлғаларға жеке жеңілдіктер мен жеңілдіктер беру немесе бермеу туралы шешім қабылдауға құқылы.

37. Сондай-ақ, 3-тармақтың мақсаттары үшін екінші Уағдаласушы мемлекеттің бір Уағдаласушы мемлекетіндегі кәсіпорынның тұрақты өкілдігінің салық салу режимі тұрақты өкілдікке жататын кәсіпорынның құрылымына ұқсас құқықтық құрылымы бар бірінші аталған мемлекеттегі кәсіпорын режимімен салыстыруға тиіс екені анық. Мәселен, мысалы, 3-тармақ мемлекеттен резидент емес жеке тұлғаға тиесілі кәсіпорынның тұрақты өкілдігінің пайдасына резидент компанияға тиесілі осы мемлекеттегі кәсіпорынға қолданылатын салық мөлшерлемесін қолдануды талап етпейді.

38. Сол сияқты реттелетін және реттелмейтін қызмет түрлері, әдетте, 3-тармақтың мақсаттары үшін "бірдей қызмет түрлері" болып табылмайды. Мәселен, 3-тармақ қызметі ақша қаражатын қарызға алуды және кредиттеуді қамтитын, бірақ банк ретінде тіркелмеген тұрақты өкілдікке салық салу режимі отандық банктерден кем емес қолайлы болуын талап етпейді, өйткені тұрақты өкілдік бірдей қызмет түрін жүзеге асырмайды. Тағы бір мысал мемлекет немесе оның мемлекеттік органдары жүзеге асыратын Қызмет болуы мүмкін, олар мемлекеттің бақылауында болғандықтан, 3-тармақтың мақсаттары үшін басқа мемлекеттің кәсіпорны тұрақты өкілдік арқылы жүзеге асыратын Қызмет түрі ретінде қарастырыла алмайды.

39. Бірінші сөйлемге қатысты тәжірибе көрсеткендей, тең режим принципінің мәнін нақты және толық анықтау қиын және бұл принципті қолданудың көптеген салдарлары туралы үлкен келіспеушіліктерге әкелді. Бұл қиындықтардың басты себебі тәуелсіз

занды тұлға емес, басқа мемлекетте бас кеңсесі бар кәсіпорынның бір бөлігі болып табылатын Тұрақты өкілдіктің шынайы сипатында болып көрінеді. Тұрақты өкілдіктің ережесі бірыңғай білім болып табылатын отандық кәсіпорынның жағдайынан ерекшеленеді, оның барлық қызметі тиісті салық салдарымен оның бас кеңсесі орналасқан мемлекеттің құзыреті саласына толығымен жатқызылуы мүмкін. Тең режим туралы ережені қолданудың салдары салық салудың кейбір аспектілері тұрғысынан төменде қарастырылады.

#### *А. Салықты есептеу*

40. Салықты есептеу базасына қатысты тең режим принципі әдетте келесі салдарға әкеледі:

а) Тұрақты өкілдіктер, әдетте, салық салынатын пайдадан шегеру үшін салық заңнамасында рұқсат етілген өндірістік шығындарды шегеруге резидент кәсіпорындармен бірдей құқыққа ие болуы керек. Мұндай шегерімдерге резидент кәсіпорындарға салынатындардан басқа шектеусіз рұқсат беру керек [...].

б) Тұрақты өкілдіктер амортизациялық аударымдар мен резервтерге қатысты бірдей мүмкіндіктерге ие болуы керек. Олар әдетте кәсіпорындар пайдаланатын амортизациялық аударымдарға жеңілдіктерді (тозуды біркелкі есептеу, азаятын қалдық негізінде тозуды есептеу) ғана емес, сонымен қатар бірқатар елдерде бар арнайы схемаларды ("көтерме" есептен шығару, жеделдетілген амортизация және т.б.) шектеусіз пайдалануға құқылы болуы керек. Резервтерге келетін болсақ, кейде олар коммерциялық есепке алу қағидаттарына сәйкес — әлі пайда болмаған активтерді, шығыстарды немесе шығындарды амортизациялау үшін, бірақ олардың жақын болашақта пайда болу мүмкіндігі бар. Мәселен, кейбір елдерде кәсіпорындар инвестициялау мақсатында салық салынатын пайдадан "резервтерге" қаражат бөлуге құқылы. Егер осы саланың барлық кәсіпорындары немесе кәсіпорындары осындай құқықты пайдаланса, онда, әдетте, резидент емес кәсіпорындар да осы Мемлекетте орналасқан олардың тұрақты өкілдіктеріне қатысты осындай резервтер байланысты қызметке осы Мемлекетте салық салынатын шамада пайдалануы тиіс.

с) Тұрақты өкілдіктерде көптеген елдерде резидент кәсіпорындардың белгілі бір уақыт кезеңінде (мысалы, 5 жыл) есепті кезеңнің соңында туындаған шығындарды Болашақ немесе өткен кезеңдерге ауыстыру үшін таңдауы болуы керек. Тұрақты өкілдік болған жағдайда, болашақ кезеңдерге осындай ауысу талаптары оның жеке шаруашылық қызметінен болатын шығындарға сәйкес келетінін нақтылау қажет емес.

д) Бұдан басқа, тұрақты өкілдіктерге шаруашылық қызметті жүзеге асыру кезінде де, оны тоқтату кезінде де активтерді иеліктен шығару кезінде іске асырылған капитал өсіміне салық салуға қатысты резидент кәсіпорындармен бірдей ережелер қолданылуы тиіс.

41. Жоғарыда с тармақшасында нақты көрсетілгендей, 3-тармаққа сәйкес тең режим қағидаты Тұрақты өкілдіктің өз қызметіне салық салуға ғана қолданылады. Демек, бұл

қағида тұрақты өкілдіктің өз қызметіне салық салуды реттейтін және тәуелсіз резидент кәсіпорындар жүзеге асыратын кәсіпкерлік қызметтің ұқсас түрлеріне қатысты қолданылатын нормаларды салыстырумен шектеледі. Ол кәсіпорын мен басқа кәсіпорындар арасындағы қарым-қатынасты ескеретін нормаларға қолданылмайды (мысалы, кірістерді шоғырландыруға, шығындарды беруге немесе ортақ меншік иесі бар компаниялар арасында салықтан босатылған мүлікті беруге мүмкіндік беретін нормалар), өйткені соңғы аталған нормалар кәсіпорынның жеке кәсіпкерлік қызметіне, тұрақты өкілдікке ұқсас қызметке салық салуға бағытталмайды, керісінше, қауымдастырылған кәсіпорындар тобы шеңберінде резидент-кәсіпорынға салық салу. Мұндай ережелер көбінесе отандық кәсіпорындар тобында салық заңнамасы мен салықтық әкімшілендіруді қамтамасыз ету немесе жеңілдету үшін қолданылады. Демек, мұнда тең режим принципі қолданылмайды. Сол себептерге байланысты резидент-кәсіпорынның пайдасын бөлуге байланысты нормаларды 3-тармаққа сәйкес тұрақты өкілдікке қолдануға болмайды, өйткені олар тұрақты өкілдіктің кәсіпкерлік қызметіне жатпайды (59-тармақты қараңыз, төменде).

42. Сондай-ақ, "қол созым" арақашықтығындағы қағидатты негізге ала отырып, тұрақты өкілдіктен бас кеңсеге (немесе керісінше) қаражат аударымдарына қатысты трансферттік баға белгілеу нормаларын қолдану, егер мұндай нормалар тұрақты өкілдік орналасқан Уағдаласушы мемлекеттің кәсіпорны шеңберінде қаражат аударуға қолданылмаса да, 3-тармақты бұзу болып саналмайтыны анық. Шынында да, тұрақты өкілдікке жататын пайданы анықтауға "қолдың арақашықтығында" қағидатын қолдану [Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенцияның] 7-бабының 2-тармағымен қатаң реттеледі, бұл тармақ 24-баптың 3-тармағын түсіндіру қажет контексттің құрамдас бөлігі болып табылады; сонымен қатар, 9-бап отандық кәсіпорын мен онымен байланысты шетелдік кәсіпорын арасындағы қаражатты аударуға қатысты "қолдың арақашықтығында" қағидатын қолдануға санкция беретіндіктен, оны тұрақты өкілдіктің қаржылық көрсеткіштеріне қатысты қолдану Тұрақты өкілдігі бар Уағдаласушы мемлекеттің кәсіпорнынан алынатын салықтарға қарағанда онша қолайлы емес салық салуға әкеп соғады деп санауға болмайды өкілдік.

43. Жоғарыда келтірілген жалпы нормалар кемсітпеушілік қағидатына қатысты кез келген проблемаларды сирек тудырса да, олар салық салынатын базаны айқындауға қатысты осы қағиданы қолданудың ықтимал салдарларының толық тізбесін білдірмейді. Бұл қағиданы қолдану салықтық ынталандыру шараларына қатысты онша айқын емес болып көрінеді, олар өнеркәсіпті орталықсыздандыру, экономикалық артта қалған өңірлерді дамыту немесе экономиканы кеңейту үшін қажетті жаңа қызмет түрлерін ынталандыру сияқты проблемаларға тап болған елдердің көпшілігі салықтан, салықтық жеңілдіктерден немесе басқа салықтық жеңілдіктерден босату арқылы осы мәселелерді шешуге ықпал ету мақсатында енгізеді. кәсіпорындар оларды ресми мақсаттарға жету үшін қажетті инвестицияларға итермелеу үшін.

44. Мұндай шаралар осы мемлекеттің экономикалық қызметімен тікелей байланысты міндеттерге қол жеткізуге ықпал ететіндіктен, олардың артықшылықтарын бірінші мемлекетпен қосарланған салық салуды болдырмау туралы конвенциясы бар басқа мемлекеттің кәсіпорындарының тұрақты өкілдіктері де пайдалануы керек, бұл 24-баптың ережелерін қамтиды, өйткені оларға өнеркәсіптік немесе осы мемлекеттегі коммерциялық қызмет оның ішкі заңнамасына немесе осы екі мемлекет арасында жасалған халықаралық келісімге (сауда туралы шарт, өкілдіктер туралы конвенция және т.б.) сәйкес жүзеге асырылады.

45. Алайда, резидент емес кәсіпорындар осы Мемлекетте осы салық жеңілдіктерін талап етуге құқылы болғанымен, олар резидент кәсіпорындар сияқты шарттар мен талаптарға сай болуы керек екенін атап өткен жөн. Сондықтан, егер олардың тұрақты өкілдіктері қабілетсіз болса немесе осы жеңілдіктермен бірге жүретін ерекше шарттар мен талаптарды орындаудан бас тартса, оларға мұндай жеңілдіктерден бас тартылуы мүмкін.

46. Әрине, резидент емес кәсіпорындардың ұлттық мүдделер, қорғаныс, ұлттық экономиканы қорғау және т.б. себептер бойынша қатаң рұқсат етілген қызметпен байланысты салықтық жеңілдіктерге құқығы жоқ, тек отандық кәсіпорындар, өйткені резидент емес кәсіпорындарға мұндай қызметпен айналысуға рұқсат етілмейді.

47. Сонымен, 3-тармақтың ережелері қызметі осы мемлекеттің қоғамдық игілігіне қызмет ететін коммерциялық емес мекемелерге ерекше салықтық артықшылықтар беретін мемлекет, қызметі аталған бірінші мемлекеттің қоғамдық игілігіне ғана қызмет етпейтін ұқсас мекемелердің тұрақты өкілдіктеріне бірдей артықшылықтарды таратуды міндеттейтін мемлекет ретінде түсіндірілмеуі керек.

*В. Тұрақты өкілдікке тиесілі акциялар пакетін иеленуге байланысты алынатын дивидендтердің ерекше режимі*

48. Көптеген елдерде компаниялар арасында бөлінген дивидендтерге салық салудың арнайы ережелері бар (бас және еншілес компанияларға қатысты режим, "Schachtelprivileg", "non bis in idem" ережесі). Тұрақты өкілдіктер өздерінің активтерінің бір бөлігін құрайтын акциялар пакетінен дивидендтерге қатысты 3-тармақтың ережелерінің қолданылуына байланысты осындай режимді пайдалана ала ма деген сұрақ туындайды.

49. Бұл мәселе бойынша пікірлер әртүрлі. Кейбір мемлекеттер тұрақты өкілдіктерге осындай ерекше режим беру керек деп санайды. Олар мұндай режим еншілес компания мен таратылған бас компания алған пайдаға қосарланған салық салуды болдырмау мақсатында енгізілген деп санайды. Негізінде табыс салығын бір рет және тек осы пайда әкелетін қызметті жүзеге асыратын еншілес компаниядан алу керек. Бас компания еншілес компаниядан алған кезде осындай пайдаға салынатын салықтан босатылуы керек немесе жанама салықты есепке алу әдісіне сәйкес еншілес компания төлеген салық есебінен жеңілдік алуы керек. Акциялар тұрақты өкілдіктің тікелей

инвестициясы ретінде меншікте болған жағдайда, дәл осы қағида еншілес компаниядан дивидендтер алатын мұндай тұрақты өкілдіктің еншілес компаниядан табыс салығы алынғанын ескере отырып, ерекше режимге ие болуы керек дегенді білдіреді. Екінші жағынан, егер сіз осындай логиканы ұстанатын болсаңыз, онда бас компанияның бас кеңсесі орналасқан мемлекеттің өзі тұрақты өкілдік орналасқан мемлекетте қайта салық салуға байланысты қосарланған салық салуды болдырмау мақсатында жеңілдік береді деп елестету қиын. Бас компания орналасқан және екі рет салық салынатын пайда әкелетін қызмет жүзеге асырылмайтын мемлекет, әдетте, белгілі бір пайданы босатады немесе екі еселенген несие үшін жеткіліксіз табыс салығын алады (яғни еншілес компанияның пайда салығы, сондай-ақ Тұрақты өкілдіктің пайда салығы). Мұның бәрі тұрақты өкілдікке тиесілі акциялар іс жүзінде оның қызметімен байланысты деп болжайды. Сонымен қатар, айқын қосымша шарт-дивидендтер бөлінетін пайдаға табыс салығы салынуы керек.

50. Керісінше, басқа мемлекеттер тұрақты өкілдіктерді өз кәсіпорындарымен теңестіру тұрақты өкілдіктерге мұндай ерекше режимді ұсыну міндеттемесін тудырмайды деп санайды. Олар өз ұстанымдарын әртүрлі дәлелдермен негіздейді. Мұндай ерекше режимнің мақсаты дивидендтерге экономикалық қосарланған салық салуды болдырмау болып табылады және тиісті шығындарды тұрақты өкілдік орналасқан мемлекет емес, алушы компанияның тұрақты орналасқан мемлекеті көтеруі керек, өйткені ол оған көбірек қызығушылық танытады. Ұсынылған себептердің тағы бірі мемлекеттер арасындағы салық кірістерінің бөлінуіне қатысты. Осындай ерекше режимді қолданатын мемлекеттің салық кірістерін жоғалтуы дивидендтерге салық салу арқылы ішінара өтеледі, егер оларды осы режимді пайдаланатын бас компания қайта бөлсе (дивидендтерден салықты ұстап қалу, акционерлерден алынатын салық). Мұндай режимді тұрақты өкілдіктерге берген мемлекет бұл өтемақыны пайдалана алмайды. Тағы бір дәлел, егер мұндай режим дивидендтерді қайта бөлумен шартталса, оның тұрақты өкілдіктерге таралуы негізді болмайды, өйткені бұл жағдайда басқа мемлекеттің компаниясының бір бөлігі болып табылатын және дивидендтерді бөлмейтін тұрақты өкілдікке қатысты резидент компанияға қарағанда анағұрлым қолайлы режим қолданылады. Сонымен, 3-тармақ мұндай режимді тұрақты өкілдіктерге таратуға ешқандай міндеттеме жасамайды деп санайтын мемлекеттер бір мемлекеттің компаниялары өз акцияларын басқа мемлекеттің компанияларында осы режимді пайдалану мақсатында осы басқа мемлекеттегі тұрақты өкілдіктеріне аудара алады деген қауіп бар деп санайды.

51. Кәсіпорынның бас кеңсесі емес, тұрақты өкілдік тарапынан акцияларды иеленуге және басқаруға өте жақсы негіз болуы мүмкін екенін мойындау керек, атап айтқанда:

— негізінен заңда немесе нормативтік актіде көзделген банктер мен қаржы мекемелерінің, сондай-ақ сақтандыру компанияларының өз қызметін жүргізетін

елдерде активтердің, атап айтқанда акциялардың белгілі бір бөлігін олардың өз міндеттемелерін орындауын қамтамасыз ету ретінде ұстап тұру міндеттемесінен туындайтын қажеттілік себебінен;

- немесе акциялар пакеті тұрақты өкілдікпен іскерлік қарым-қатынаста болатын компанияларға немесе тұрақты өкілдікпен бір елде орналасқан бас кеңселерге тиесілі болған жағдайда;

- немесе ірі кәсіпорындарға тән басқару функцияларын орталықсыздандырудың қазіргі тенденциясымен байланысты практикалық ыңғайлылықтың арқасында.

52. Осы әртүрлі ұстанымдарды, сондай-ақ жаңадан баяндалған жағдайларды ескере отырып, мемлекеттерге екіжақты конвенциялар жасасу кезінде олардың 3-тармақтың бірінші сөйлемін түсіндіруін нақтылау ұсынылады. Олар, егер қаласа, хаттамадағы немесе Конвенцияға қоса берілетін кез келген басқа құжаттағы өз ұстанымын түсіндіре алады немесе оны алдыңғы тәжірибемен салыстырғанда өзгерте алады.

53. Сондай-ақ, мұндай құжатта мемлекеттегі акциялар режимін (А) мемлекеттегі резиденттер болып табылатын компаниялардың тұрақты өкілдіктеріне (В) тарату осындай компаниялардың сол Мемлекеттің резиденттері болып табылатын және бас кеңселері бар басқа компаниялармен салыстырғанда артықшылықтарды негізсіз пайдалануына әкеп соқтырады деген жоғарыда аталған қарсылыққа қатысты шешім қамтылуы мүмкін А мемлекетінің резидент компанияларының капиталындағы акцияларға иелік етеді, бұл мағынада, олардың акцияларынан дивидендтерді бірінші компаниялар салық көзінен ұсталмай қайтаруы мүмкін болса да, мұндай салық жағдайға байланысты соңғы компанияларға 5 немесе 15 пайыздық мөлшерлемен бөлінген дивидендтерден алынады. Тиісті мемлекеттердің пікірінше, тұрақты өкілдіктер мен еншілес компаниялар арасындағы салықтық бейтараптық пен тең салық ауыртпалығы А мемлекеті мен В мемлекеті арасындағы екіжақты конвенцияларда 10-баптың 2 және 4-тармақтарының ережелерін қабылдау арқылы қамтамасыз етілуі мүмкін, осылайша резидент компаниялар Төлеген дивидендтерге қатысты А мемлекетінде көзден ұсталатын салық алынуы мүмкін бұл мемлекеттің тұрақты өкілдіктеріне дивидендтер тікелей алынған сияқты, яғни, соңғы компаниялардың бас кеңселері, атап айтқанда ставка бойынша:

- Акциялардың кемінде 25 пайыздық пакетін иеленген жағдайда 5 пайыз;

— Барлық басқа жағдайларда 15 пайыз.

Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенцияның 10-бабының 2-тармағы жоғарыда айтылған шарттардан өзгеше екенін атап өткен жөн.

54. Егер тиісті мемлекеттің ішкі заңнамасында тиісті ережелердің болмауына байланысты тұрақты өкілдіктерге төленген дивидендтерден көзден ұсталатын салықты алу мүмкін болмаса, компаниялар арасында бөлінетін дивидендтер режимін тұрақты өкілдіктерге таратуға болады, өйткені оны қолдану мемлекет дивидендтер көзінен алатын салықтың бірі болып табылатындай шектелген. дивидендтерді кім алғанына

қарамастан — компанияның тұрақты өкілдігі — басқа Мемлекеттің резиденті немесе тікелей осындай компания.

### *С. Салық құрылымы және ставкасы*

55. Кәсіпорындарға, негізінен компанияларға олардың нақты пайдасына салық салынатын елдерде 3-тармақтың ережелері тұрақты өкілдік жағдайында қолданылатын ставкаға қатысты тұрақты өкілдік орналасқан мемлекеттің юрисдикциясына жатпайтын заңды тұлғаның бір бөлігі ғана болып табылатындығына байланысты кейбір ерекше проблемаларды көтереді.

56. Осы мемлекеттің резидент компаниялары жасаған пайдаға салық салу ставкалардың прогрессивті шкаласы бойынша есептелгенде, мұндай шкала негізінен осы Мемлекетте орналасқан тұрақты өкілдіктерге қолданылуы керек. Егер прогрессивті шкаланы қолдану кезінде тұрақты өкілдік орналасқан мемлекет тұрақты өкілдікке жататын бүкіл компанияның пайдасын есепке алса, мұндай ереже тең режим принципіне қайшы келмейді, өйткені резидент компанияларға қатысты іс жүзінде бірдей режим қолданылады [...]. Сондықтан өз компанияларына осылайша салық салатын мемлекеттер өздерінің екіжақты конвенцияларында тұрақты өкілдіктерге қолданылатын режимді анықтай алады.

57. Егер ставкалардың прогрессивті шкаласына негізделген салық салу жүйесі тұрақты өкілдіктерге ең төменгі ставка қолданылатын норманы қарастырса, мұндай норма тең режим принципіне сәйкес келмейді деп априори түрде айту мүмкін емес. Тұрақты өкілдікке ие бүкіл кәсіпорынның пайдасы прогрессивті шкалаға сәйкес қолданылатын мөлшерлемені анықтау кезінде ескерілуі керек. 3-тармақтың бірінші сөйлемінің ережелері ең төменгі мөлшерлеме жоғары болған жағдайда ғана сақталмайды.

58. Алайда, егер ставкалардың прогрессивті шкаласын немесе минималды ставканы қолдану кезінде тұрақты өкілдікке ие бүкіл кәсіпорынның пайдасы ескерілсе де, бұл [жеке және тәуелсіз кәсіпорынның] қағидатына қайшы келмейді, оған сәйкес тұрақты өкілдіктің пайдасы 7-баптың 2-тармағына сәйкес анықталуы керек [Біріккен Ұлттар Ұйымының үлгі конвенциясы]. Сондықтан, тұрақты өкілдік орналасқан мемлекетте алынатын салықтың ең төменгі мөлшері-бұл жеке және дербес кәсіпорын болса да, оған тиесілі бүкіл кәсіпорынның пайдасын есепке алмай-ақ қарыз болатын сома. Демек, тұрақты өкілдік орналасқан мемлекет, егер тұрақты өкілдік пайдасынан аз болса, бүкіл кәсіпорынның пайдасын ескермей, резидент кәсіпорындарға қатысты қолданыстағы прогрессивті шкаланы тек тұрақты өкілдіктің пайдасына негізді түрде қолдана алады. Бұл мемлекет тұрақты өкілдіктің пайдасына ең төменгі ставка бойынша салық салуы мүмкін, егер сол ставка резидент кәсіпорындарға қатысты қолданылса, тіпті тұрақты өкілдікке ие бүкіл кәсіпорынның пайдасын ескере отырып, салықтың аз мөлшері алынады немесе мүлдем болмайды.

59. Тұрақты өкілдік өзінің табиғаты бойынша дивидендтерді бөлумен айналыспайтындықтан, демек, тұрақты өкілдікке ие кәсіпорын жүргізетін бөлудің салық режимі 3-тармақтың қолданылу аясынан асып түседі. 3-тармақты қолдану ең тұрақты өкілдіктің қызметінен түскен пайдаға салық салумен шектеледі және тұтастай алғанда кәсіпорынға салық салуға қолданылмайды. Бұл жеке жеңілдіктер мен шегерімдер сияқты тұрақты өкілдіктің меншік иесі салық төлеушіге қатысты салық аспектілері осы тармақтың шеңберінен шығатынын растайтын осы тармақтың екінші ұсынысымен расталады. Осылайша, компания мен оның акционерлерінің салықтарын біріктірудің әртүрлі жүйелерімен байланысты мәселелер (мысалы, кәсіпорындардың аванстық табыс салығы, *précompte mobilier*, басқа компаниядан алынған дивидендтердің кірістерін есептеу және осындай дивидендтермен байланысты салықтық несиелер) осы тармақтың шеңберінен шығады.

60. Кейбір мемлекеттерде екінші Уағдаласушы мемлекет кәсіпорнының тұрақты өкілдігінің пайдасына осы мемлекет кәсіпорындарының пайдасынан жоғары ставка бойынша салық салынады. Кейде "филиал салығы" деп аталатын бұл қосымша салықты, егер шетелдік кәсіпорынның еншілес кәсіпорны тұрақты өкілдік сияқты пайда тауып, содан кейін бұл пайданы дивиденд ретінде бөлсе, онда 10-баптың 2-тармағына сәйкес осы дивидендтерден қосымша салық алынатындығымен түсіндіруге болады. Мұндай салық Тұрақты өкілдіктің қосымша табыс салығы ретінде есептелетін болса, оны тұрақты өкілдіктің иесі ретінде кәсіпорынға салынатын салық емес, ең тұрақты өкілдіктің қызметінен алынатын табыс салығы ретінде қарастырған жөн. Сондықтан мұндай салық 3-тармаққа қайшы келеді.

10-бапқа түсініктеменің 18-24-тармақтарында филиалдардың пайдасына салынатын салықтар туралы мәселе қаралады және 24-бапқа қарағанда басым күші бар филиалдардың пайдасына салық салу туралы факультативтік ереже ұсынылады.

61. Осыған қарамастан, мұндай жағдайды табыстың шегерілетін сомаларына салық салу жағдайынан ажырату керек, мысалы, тұрақты өкілдіктің пайдасын есептеу кезінде пайыз ретінде (мысалы, "филиал деңгейіндегі пайыздық салық"); бұл жағдайда салық ең тұрақты өкілдіктен емес, керісінше пайдасына төленген деп саналатын кәсіпорыннан алынады пайыз, демек, мұндай салық 3-тармақтың шеңберінен тыс болады (дегенмен, жағдайларға байланысты және 7 және 11-баптар сияқты басқа ережелерді анықтау үшін қолдануға болады. мұндай салыққа Конвенцияға сәйкес рұқсат етіле ме, 4-тармақтың соңғы ұсынысын қараңыз).

*D. Тұрақты өкілдік алған дивидендтерден, пайыздардан және роялтиден көзден ұсталатын салық*

62. Тұрақты өкілдіктер дивидендтер, пайыздар мен роялти алған кезде мұндай кіріс тиісінше 10 және 11 — баптардың [3] тармағына және 12-баптың [4] тармағына, [ сондай-ақ 12А-баптың 5-тармағына] сәйкесінше 7-баптың ережелеріне, демек, жоғарыда 53-тармақта баяндалған ескертулерді ескере отырып қолданылады. тұрақты



өкілдікке тиесілі акциялар пакеті бойынша алынған дивидендтерге қатысты-осындай тұрақты өкілдіктердің салық салынатын пайдасына енгізілуге тиіс.

63. Жоғарыда аталған 10, 11-баптардың ережелеріне қатысты тиісті түсініктемелерге сәйкес [, 12 және 12А] бұл ережелер тұрақты өкілдік алған дивидендтер, пайыздар немесе роялти көзінің мемлекетін осы баптарда көзделген кез келген шектеуді қолданудан босатады, бұл дегеніміз- және бұл жалпы қабылданған түсінік- олар бастапқы мемлекеттің құқығына мүлдем әсер етпейді, тұрақты өкілдік орналасқан жерде көзден ұсталатын салықты толық ставка бойынша қолданыңыз.

64. Мұндай тәсіл 24-баптың 3-тармағының ережелеріне қатысты ешқандай проблемалар туғызбаса да, резиденттерге төленгеніне қарамастан, көзден ұсталатын барлық табыс салығы алынатын елдер жағдайында (резидент кәсіпорындар сияқты осындай ұсталған салықты күшіне қарай табыс салығы есебіне оқуға рұқсат етілген тұрақты өкілдіктер 7-баптар) немесе бейрезиденттерге (10, 11 [, 12 және 12А] - баптарда көзделген шектеулерге жататын) ұсталатын салық тек бейрезиденттердің пайдасына төленген табысқа қолданылған кезде ереже өзгереді.

65. Шын мәнінде, соңғы жағдайда салықты ұстауды 3-тармақта белгіленген қағидатпен байланыстыру қиын, оған сәйкес қызметтен алынған немесе әдетте онымен байланысты табысқа салық салу мақсатында дивидендтер, пайыздар мен роялтиге қатысты танылады, олар туралы 10 және 11-баптардың [4] тармағында және осы тармақта айтылған [4] 12 — бап [және 12А-баптың 5-тармағы], - тұрақты өкілдіктерге резидент кәсіпорындармен бірдей режим қолданылуы керек, яғни мұндай табысқа қатысты оларға тек табыс салығы салынуы керек.

66. Қалай болғанда да, Уағдаласушы тараптардың өздері бұл мәселелерді екіжақты келіссөздер барысында өздерінің ерекше жағдайларын ескере отырып шешуі керек.

#### *Е. Шетелдік табыстарға салынатын салықты есепке жатқызу*

67. Тиісті контексте, егер шетелдік табыс тұрақты өкілдікке жатқызылатын пайдаға енгізілсе, онда сол қағидатқа сәйкес, егер мұндай есеп резидент кәсіпорындарға ішкі заңнама бойынша берілсе, осындай табысқа тиесілі шетелдік табыстарға салынатын салықтың есебін осы тұрақты өкілдікке беру дұрыс болар еді.

68. Егер екінші Уағдаласушы мемлекет кәсіпорнының тұрақты өкілдігі орналасқан Уағдаласушы мемлекетте (В) үшінші мемлекетте алынатын салықты өтеу (С) тек конвенция негізінде ғана мүмкін болса, онда салық конвенцияларына енгізілетін салық есептеулері туралы ережелерді тұрақты өкілдікке таратуға қатысты неғұрлым жалпы мәселе туындайды, олар мыналармен жасалады: үшінші мемлекеттер. Тұрақты өкілдіктің өзі заңды тұлға болып табылмаса да, сондықтан мұндай салық конвенциялары бойынша жеңілдіктерге құқығы болмаса да, бұл мәселе тұрақты өкілдікке салық салу үшін өзекті болып табылады. Бұл мәселе дивидендтер мен пайыздардың нақты жағдайына қатысты төменде қарастырылады.

*Ғ. Үшінші мемлекеттермен жасалған қосарланған салық салуды болдырмау туралы конвенциялардың салықтық есептеулерінің артықшылықтарын тұрақты өкілдікке тарату*

69. Егер екінші Уағдаласушы мемлекеттің резидент-кәсіпорнына тиесілі бір Уағдаласушы мемлекеттегі тұрақты өкілдік үшінші мемлекеттен дивидендтер, пайыздар [немесе роялти] алса, онда осы тұрақты өкілдік орналасқан Уағдаласушы мемлекет үшінші мемлекет өтей алмайтын салықты оқуға тиіс пе және қаншалықты дәрежеде деген сұрақ туындайды.

70. Мұндай жағдайларда қосарланған салық салынатындығы және оны азайтудың жолын табу керек екендігі туралы жалпы келісім бар. Мүше елдердің көпшілігі мұндай жағдайларда өздерінің ішкі заңнамасы негізінде немесе 3-тармаққа сәйкес салық есебін бере алады. Есепті осындай тәсілмен бере алмайтын немесе жағдайды нақтылағысы келетін мемлекеттер кәсіпорын резидент болып табылатын Уағдаласушы мемлекетпен өз Конвенциясындағы тиісті ережені тұрақты өкілдігі орналасқан мемлекетке табыс туындайтын мемлекеттегі салық міндеттемесін есептеуге мүмкіндік беретін тұжырыммен толықтыруды қалауы мүмкін. тұрақты өкілдігі бар Уағдаласушы мемлекеттегі резидент-кәсіпорындар сомасы, осы Уағдаласушы мемлекеттің үшінші мемлекетпен конвенциясы негізінде үміткер бола алады. Егер үшінші мемлекет пен екінші Уағдаласушы мемлекетте тұрақты өкілдігі бар кәсіпорынның орналасқан мемлекеті арасындағы Конвенция бойынша өтелмейтін салық үшінші мемлекет пен тұрақты өкілдігі орналасқан Уағдаласушы мемлекет арасындағы Конвенцияға сәйкес алынатын салықтан аз болса, онда үшінші мемлекетте алынған неғұрлым төмен салық қана есептеледі. Бұған 3-тармақтың бірінші сөйлемінен кейін келесі сөздерді қосу арқылы қол жеткізуге болады:

Егер екінші Уағдаласушы мемлекеттің кәсіпорнына тиесілі Уағдаласушы мемлекеттердің біріндегі тұрақты өкілдік үшінші мемлекеттен дивидендтер, пайыздар немесе роялти алса, ал үлестік қатысу пакеті немесе дивидендтер, пайыздар немесе роялти төленген борыштық талап іс жүзінде осы тұрақты өкілдікпен байланысты болса, онда бірінші аталған мемлекет салыққа қатысты салықты есепке жатқызуды ұсынады салық ставкасын қолдана отырып, жағдайға байланысты дивидендтерден, пайыздардан немесе роялтиден үшінші мемлекетте төленген, кәсіпорын резиденті болып табылатын мемлекет пен осындай үшінші мемлекет арасында жасалған табыс пен капиталға салынатын салықтарға қатысты Конвенцияда көзделген. Алайда, есепке жатқызу сомасы аталған бірінші мемлекеттің резидент — кәсіпорны үшінші мемлекетпен жасалған табыс пен капиталға салық салу туралы осы мемлекеттің конвенциясына сәйкес талап ете алатын сомадан аспауға тиіс.

Егер конвенция сондай-ақ олар туындайтын мемлекетте салық салынуы мүмкін және олар бойынша салықтық есепке жатқызу (мысалы, кейбір конвенциялардағы

роялти) ұсынылуы тиіс табыстардың басқа да санаттарын белгілесе, онда жоғарыда баяндалған ережені табыстың осындай санаттарын қамту тұрғысынан өзгерту қажет.

Бұдан әрі 2017 жылғы ЭЫДҰ Үлгі Конвенцияна түсініктемеде мыналар айтылады:

71. Егер Уағдаласушы мемлекеттердің бірінде орналасқан екінші Уағдаласушы мемлекеттің (тұрақты тұратын мемлекеттің) резидент-кәсіпорнының тұрақты өкілдігі үшінші мемлекеттен (қайнар көз мемлекетінен) дивидендтер, пайыздар немесе роялти алса және тұрақты тұратын мемлекет пен қайнар көз мемлекеті арасында келісілген рәсімге сәйкес қайнар көз мемлекеті екінші Уағдаласушы мемлекеттің (тұрақты тұратын мемлекеттің) резидент-кәсіпорнының тұрақты өкілдігі ставка, көз мемлекеті мен тұрақты тұратын мемлекет арасындағы Конвенцияда көзделген осы куәлікті соңғы мемлекет беруге тиіс. Егер тұрақты тұратын мемлекет есепке алу әдісін қолданса, мұндай тәртіп пайдалы болуы мүмкін болса да, егер бұл мемлекет босату әдісін қолданса, бұл қажет емес болып көрінеді, өйткені үшінші мемлекеттің кірісіне кәсіпорынның тұрақты орналасқан мемлекетінде салық салынбайды. Екінші жағынан, тұрақты өкілдігі бар мемлекет куәлік беру процедурасын қолдана алады, өйткені ол оған аудит мақсаттары үшін пайдалы ақпарат береді. Үш мемлекет жағдайында теріс пайдалану мәселесі де туындайды. Егер кәсіпорын резиденті болып табылатын Уағдаласушы мемлекет екінші Уағдаласушы мемлекетте орналасқан тұрақты өкілдіктің пайдасын салықтан босатса, кәсіпорынның акциялар, облигациялар немесе патенттер сияқты активтерді салық салудың неғұрлым қолайлы режимін ұсынатын мемлекеттердегі тұрақты өкілдіктерге аудару қаупі бар және кейбір жағдайларда пайда болған табысқа салық салынбауы мүмкін үш мемлекеттің бірінде де салық салынбайды. Теріс пайдалану ретінде қарастырылуы мүмкін мұндай тәжірибенің алдын алу үшін ережені резиденті кәсіпорын болып табылатын мемлекет пен үшінші мемлекет (бастапқы мемлекет) арасындағы Конвенцияға енгізуге болады, оған сәйкес кәсіпорын Конвенцияда көзделген жеңілдіктерге, егер басқа мемлекетте орналасқан тұрақты өкілдік алған табысқа қарапайым салық салынса ғана талап ете алады тұрақты өкілдіктің орналасқан мемлекетінде.

Бұдан әрі 2014 жылғы ЭЫДҰ Үлгі конвенциясына түсініктемеде мыналар айтылады :

72. Мұнда қарастырылған үш мемлекетке қатысты типтік жағдайдан басқа, үш мемлекеттің қатысуымен басқа да жағдайлар туындайды, атап айтқанда, кәсіпорын орналасқан мемлекет басқа мемлекеттегі тұрақты өкілдіктің шотына жатқызылатын кіріс пайда болатын мемлекет болып табылады (сонымен қатар 21-бапқа түсініктеменің 5-тармағын қараңыз). Мемлекеттің мұндай мәселелері екіжақты келіссөздер барысында реттелуі мүмкін.

*4-тармақ*

73. Бұл тармақ кейбір елдерде, егер алушы резидент болып табылса, алушы резидент емес болып табылса, шектелсе немесе тіпті тыйым салынса, шектеусіз рұқсат

етілген пайыздар, роялти және басқа да төлемдерді шегеру нәтижесінде туындайтын кемсітушіліктің ерекше нысанын тоқтатуға арналған. бейрезиденттердің қарызына байланысты капиталға салық салу саласында да осындай жағдай туындауы мүмкін. Алайда, Уағдаласушы мемлекеттер салықтан құтылу мақсатында оны қолданудан аулақ болу үшін осы ережені екіжақты конвенцияларда өз қалауы бойынша өзгерте алады.

74. 4-тармақ қарыз алушы елге 9-баптың 1-тармағымен немесе 11-баптың 6-тармағымен үйлесімді шамада капиталдандырудың жеткіліксіздігі туралы өзінің ішкі нормаларын қолдануға тыйым салмайды. Алайда, егер мұндай режим көрсетілген баптармен үйлеспейтін нормаларға негізделсе және тек резидент емес кредиторларға (резидент кредиторларды қоспағанда) қолданылатын болса, онда бұл режимге 4-тармақта тыйым салынады.

75. Сонымен қатар, 4-тармақ резидент .стердің пайдасына төленетін төлемдерге қатысты ақпаратқа қойылатын қосымша талаптарға тыйым салмайды, өйткені бұл талаптар резиденттер мен резидент .стердің пайдасына төленген жағдайда нормаларды сақтаудың және тексерудің ұқсас деңгейін қамтамасыз етуге бағытталған.

3. 1999 жылы Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясын қайта қарау процесінде бұрынғы сарапшылар тобы 4-тармақты талқылау барысында бұл тармақ дамыған және дамушы елдер арасындағы салық шартына енгізу үшін жарамды ма деген сұрақ көтерілді. Бұл тармақ шетелдіктерге тиесілі корпорациялардың шетелде Төлеген төлемдерін шегеруге, алушыға осындай елдерде салық салуға мүмкіндік беретін елдер үшін қолайсыз болады деген пікір айтылды. Егжей-тегжейлі талқылаудан кейін топ жоғарыда аталған ерекше жағдайлар шартқа кеңінен қолданылатын баптарды енгізуге негіз болмауы керек және олар проблемалар тудыруы мүмкін жағдайларда екіжақты келіссөздер барысында талқылануы керек деген қорытындыға келді.

#### *5-тармақ*

4. Бұл тармақ ЭЫДҰ Үлгі конвенцияның 24-бабының 5-тармағын жаңғыртатындықтан, Комитет ЭЫДҰ Үлгі конвенцияның осы тармағына түсініктемеден мынадай үзінділер толық көлемде қолданылады деп пайымдайды:

76. Осы тармақ Уағдаласушы мемлекеттердің біріне капиталы толығымен немесе ішінара екінші Уағдаласушы мемлекеттің бір немесе бірнеше резидентіне тиесілі не олар тікелей немесе жанама түрде бақылайтын кәсіпорынға қатысты қолайсыз режим беруге тыйым салады. Бұл ереже және ол алып тастайтын кемсітушілік олардың капиталына иелік ететін немесе осындай капиталды бақылайтын адамдарға емес, тек кәсіпорындарға салық салуды білдіреді. Сондықтан оның мақсаты шетелдік капиталға отандық капиталмен салыстырғанда серіктестерден немесе акционерлерден бірдей салық салу режимін ұсынудан гөрі, бір мемлекеттің резидент салық төлеушілері үшін тең режимді қамтамасыз ету болып табылады.

77. Бұл тармақ олардың капиталын иеленетін немесе оны бақылайтын адамдарға емес, тек резидент кәсіпорындарға салық салуға қатысты болғандықтан, бұл тармақты резидент-кәсіпорын мен басқа резидент-кәсіпорындар арасындағы байланысты ескеретін нормаларға (мысалы, кірістерді шоғырландыруға, шығындарды беруге мүмкіндік беретін нормалар) қатысты кеңейту арқылы түсіндіруге болмайды немесе ортақ меншік иесі бар компаниялар арасында салықтан босатылатын мүлікті беруді жүзеге асыру). Мысалы, егер бір мемлекеттің ішкі салық заңнамасы резидент компанияға өз кірістерін резидент-бас компаниямен шоғырландыруға мүмкіндік берсе, онда 5-тармақ мемлекетті резидент компания мен резидент емес бас компания арасында осындай шоғырландыруға мүмкіндік беретіндей етіп қолданыла алмайды. Бұл резидент-кәсіпорын мен оның капиталына иелік ететін резидент предприятиянің біріктірілген салық режимін сол мемлекеттің резидент-кәсіпорны мен оның капиталына иелік ететін резидентке қатысты режиммен салыстыруды талап етеді, бұл тек резидент-кәсіпорынға салық салудан асып түседі.

78. Сонымен қатар, 5-тармақ барлық резидент компаниялардың капиталына кім иелік ететініне немесе оны бақылайтынына қарамастан бірдей салық салу режиміне ие болуын қамтамасыз етуге бағытталғандықтан және бұл тармақ резиденттер мен резидент средствстердің пайдасына қаражат бөлудің бірдей салық салу режиміне түсуін қамтамасыз ету мақсатын көздемейтіндіктен (қараңыз). бұдан резидент емес акционерлерге төленетін дивидендтерге қатысты, бірақ резидент акционерлерге төленетін дивидендтерге қатысты емес, резидент компанияға салынатын салық міндеттемелері 5-тармақты бұзу ретінде қарастырыла алмайды. Бұл жағдайда режимдердегі айырмашылық компанияның меншігінде немесе бейрезиденттің бақылауында емес, керісінше бейрезиденттерге төленетін дивидендтерге әр түрлі салық салынатындығына байланысты. Осыған ұқсас мысал-резидент немесе резидент емес болып табылатынына қарамастан, өз акционерлеріне төлемдерді жүзеге асыратын резидент компаниялардан салық алатын, бірақ осы салықты бірнеше рет қолданудан аулақ болу үшін мұндай режимді өздері салық салынатын резидент-компанияларға төленетін қаражатты бөлуге қатысты қолданбайтын мемлекет. қаражатты жеке бөлу фактісі. Соңғы босату резидент емес компаниялардың пайдасына қаражат бөлуге қолданылмайтындығы 5-тармақты бұзу ретінде қарастырылмауы керек. Бұл жағдайда салық салу режимдеріндегі айырмашылықтар резидент компанияның капиталы резидент компаниистердің меншігінде немесе бақылауында емес, бірақ олар осы резидент компаниядан алынған дивидендтерді қайта бөлген кезде шарттың ережелеріне сәйкес бірдей салық салынбайтын компанияларға төлемдер жасайтындығына байланысты. Бұл мысалда барлық резидент компаниялар өздерінің капиталына кімнің иелік ететініне немесе бақылайтынына қарамастан бірдей режимді пайдаланады және режимдердегі айырмашылықтар мұндай бөлу салығын болдырмауға болатын жағдайларда қаражатты бөлу жағдайларымен шектеледі.

79. Бұл тармақ резидент-кәсіпорынды кемсітуге жол бермейтіндіктен, тек сол кәсіпорынның капиталына иелік ететін немесе оның капиталын бақылайтын адам негізінде, ол қолда бар дәлелдерге сүйене отырып, резидент — несие берушілерге немесе бейрезиденттерге пайыз төлейтіндігіне негізделген кәсіпорын үшін әртүрлі режимдерді қарастыратын нормаларға қатысы жоқ. Бұл тармақ борышкер мен несие берушінің қарым-қатынасына негізделген нормаларға, егер осындай нормалардан туындайтын басқа салық салу режимі кәсіпорынның капиталына иелік ететініне немесе оны резиденттендістердің толық немесе ішінара тікелей немесе жанама түрде бақылайтынына немесе бақыламайтынына негізделмесе қатысты емес. Мысалы, егер мемлекеттің капиталдандыру саласындағы ішкі заңнамасының нормаларына сәйкес резидент-кәсіпорынның резидент емес қауымдастырылған кәсіпорынға төленетін пайыздарды шегеруге құқығы болмаса, бұл норма 5-тармақты бұзушылық болып табылмайды, тіпті егер ол бірдей режим жағдайында кәсіпорынның капиталына иелік ететін немесе оны бақылайтын несие берушінің пайдасына пайыз төлемдеріне қатысты қолданылса да осы пайыз резидент емес қауымдастырылған кәсіпорынға төленетін жағдайда салық салу, ол төлеушінің ешқандай капиталына иелік етпейді немесе бақыламайды. Алайда, ішкі заңнаманың мұндай нормасы резиденттер мен бейрезиденттерге төленетін пайыздарды шегеруге қатысты әртүрлі шарттар қолданылған жағдайда 4-тармақты бұзу болып табылуы мүмкін, сондықтан осы тармақтың мақсаттары үшін осы норманы қолдану 9-баптың 1-тармағының немесе 11-баптың 6-тармағының ережелеріне қайшы келмейтінін анықтау маңызды (74-тармақты қараңыз, жоғарыда). Егер капиталдандыру жөніндегі нормалар капиталы толығымен немесе ішінара екінші Уағдаласушы Мемлекеттің бір немесе бірнеше резидентіне тиесілі не олар тікелей немесе жанама түрде бақылайтын бір Уағдаласушы Мемлекеттің кәсіпорындарына қатысты ғана қолданылса, бұл 5-тармақтың мақсаттары үшін де маңызды мәнге ие болады. Шынында да, 9-баптың 1-тармағының және 11-баптың 6-тармағының ережелері 5-тармақты (халықаралық шарттардың құқығы туралы Вена конвенциясының 31-бабында талап етілгендей) түсіндіру қажет контексттің бөлігі болып табылатындықтан, осы Ережелерге сәйкес келетін түзетулер 5-тармақтың ережелерін бұзу ретінде қарастырыла алмайды.

80. Трансферттік баға белгілеуге қатысты сұрауларға қатысты барлық дерлік мүше елдер әдеттегі талаптарға қарағанда қатаң болып көрінетін қосымша ақпарат талаптары немесе тіпті дәлелдеу ауыртпалығынан бас тарту осы баптың мағынасында кемсітушілік емес деп санайды.

5. 1999 жылы Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясын қайта қарау барысында дамушы елдердің сарапшылар тобының кейбір мүшелері шетелдіктерге тиесілі кәсіпорындарға қолданылатын арнайы шараларды, егер шетелдіктерге тиесілі барлық кәсіпорындарға бірдей режим қолданылса, тыйым салынған кемсітушілік ретінде түсіндірмеуді ұсынды; олар бұл өзгеріс салық салудың жалпы принципінен

айтарлықтай ауытқу екенін мойындады шетелдіктер азаматтармен бірдей негізде; бірақ шетелдік меншікке қатысты салық міндеттемелерін орындауға байланысты проблемалар, сондай-ақ дамушы елдердегі шетелдіктерге тиесілі кәсіпорындардың жағдайының саяси аспектісі мұндай өзгерісті ақтайды. Сондықтан олар ЭЫДҰ Үлгі конвенцияның 24 бабының 5 тармағына мынадай түзету енгізуді ұсынды:

5. Капиталы екінші Уағдаласушы Мемлекеттің бір немесе бірнеше резидентіне толық немесе ішінара тиесілі не олар тікелей немесе жанама түрде бақылайтын Уағдаласушы Мемлекеттердің бірінің кәсіпорындары аталған мемлекеттердің біріншісінде салық салуға жатпайды немесе оларға салық салуға байланысты өзге немесе одан да ауыр сипаттағы қандай да бір талаптар салық салуға және тиісті мемлекеттермен салыстырғанда қолданылмауға тиіс. басқа ұқсас кәсіпорындарға қойылатын талаптар, капиталы толығымен немесе ішінара үшінші Мемлекеттің резиденттеріне тиесілі не олар тікелей немесе жанама түрде бақылайды.

Сонымен қатар, олар 5-тармақтағы ұсынылған өзгеріс дамыған елдер жасаған кейбір салық келісімшарттарына енгізілгенін атап өтті. Дамыған елдердің сарапшылар тобының кейбір мүшелері мұндай ұсыныс кемсітпеу туралы баптың тек резидент .стерге тиесілі кәсіпорындар арасындағы кемсітушілікті жоюмен шектелетінін, осылайша резидент .стерге тап ретінде тиесілі кәсіпорындарға қатысты кемсітушілік мүмкіндігін мойындайтынын атап өтті.

6. Дамыған елдер тобының кейбір мүшелері ұсынылған өзгеріске күмән келтіріп, ЭЫДҰ Үлгі конвенциядағы кемсітпеу туралы бапты Конвенция үшін негіз деп санайтындықтарын мәлімдеді. Олар ЭЫДҰ-ның қолданыстағы Үлгі конвенциян кемсітпеу туралы баптың алдындағы нормалар ХІХ ғасырда болғанын еске салды. Егер олар осындай іргелі принципті өзгертсе, бұл жалпы салық саласындағы халықаралық қатынастарға айтарлықтай әсер етеді деп ойлады. Сонымен қатар, ұсынылған өзгеріс ішінара шетелдік меншік жағдайында салық міндеттемелерін орындауға байланысты мәселелерден туындағандықтан-бұл трансферттік бағаға байланысты - бұл мәселені салық Конвенциясының басқа бөліктерінде, мысалы, қауымдастырылған кәсіпорындарға қатысты 9-бап сияқты қолайлы тәсілдермен шешу ұсынылды.

7. Дамушы елдерден келген топтың кейбір мүшелері кемсітпеу туралы мақаланың маңыздылығы мен қажеттілігін мойындай отырып, кейбір елдер екіжақты келіссөздер барысында осы баптың кейбір тармақтарын өзгерткісі келетінін атап өтті. Атап айтқанда, роялти шотына трансферттік төлемдер, техникалық көмекке ақы төлеу, бас кеңсенің шығыстары және т. б. жағдайында негізделген сомалардың не екенін анықтаудағы қиындықтарға байланысты ел мұндай төлемдерді шегеруден бас тартуға немесе осы елдің ішкі құқығына сәйкес шегерім сомасын есептеуге шешім қабылдауы мүмкін деген болжам жасалды. егер мұндай төлемдерді оның аумағында орналасқан кәсіпорын шетелдік тұлға бақылайтын компанияның пайдасына жасаса, оған қарамастан, бұл компания екінші Уағдаласушы Мемлекеттің немесе үшінші елдің

резиденті болып табыла ма. Тағы бір мысал келтірілді: кейбір ішкі міндеттерді шешу үшін салықтық жеңілдіктер берген ел осындай салықтық жеңілдіктерді тиісті кәсіпорындағы жергілікті меншіктің белгілі бір пайызымен қамтамасыз етуді қалауы мүмкін. Топ мұндай ерекше жағдайлар екіжақты келіссөздер барысында талқылануы керек екенін мойындады.

#### *6-тармақ*

8. Бұл тармақ ЭЫДҰ Үлгі конвенцияның 24-бабының 6-тармағын жаңғыртатындықтан, Комитет осы тармаққа ЭЫДҰ Үлгі конвенцияның мынадай түсіндірмесі қолданылады деп есептейді:

81. Бұл тармақ баптың қолданылу аясы 2-баптың ережелерімен шектелмейтінін айтады. Сондықтан бұл бап мемлекет, оның әкімшілік-аумақтық құрылымдары немесе жергілікті билік органдары немесе олардың атынан алынатын кез келген түрдегі және сипаттағы салықтарға қолданылады.

#### *25-бап ӨЗАРА КЕЛІСУ РӘСІМІ*

##### *А. жалпы ойлар*

1. Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенцияның 25-бабы бойынша екі балама нұсқа беріледі. А нұсқасы ЭЫДҰ Үлгі конвенцияның 25-бабын 4-тармаққа екінші ұсынысты қоса отырып, бірақ ЭЫДҰ Үлгі конвенцияның 5-тармағында көзделгендей төрелікті қоспағанда, көшіреді. В нұсқасы 4-тармаққа екінші ұсынысты қоса отырып, ЭЫДҰ Үлгі конвенцияның 25-бабын жаңғыртады және ЭЫДҰ Үлгі конвенцияның 5-тармағында көзделгендей, бірақ төрт айырмашылығы бар міндетті төрелікті қамтиды. Біріншіден, 5-тармақта, егер құзыретті органдар ЭЫДҰ Үлгі конвенцияда көзделгендей, екі жыл ішінде емес, осы істі қарауға жіберген сәттен бастап үш жыл ішінде сол немесе өзге іс бойынша келісімге келе алмаған жағдайда, төрелік талқылау басталуы мүмкін деп көзделеді. Екіншіден, ЭЫДҰ-ның Үлгі конвенцияда төрелік талқылауды іс қозғаған адам талап етуі тиіс деп көзделсе, 5-тармақта төрелік талқылауды Уағдаласушы Мемлекеттердің бірінің құзыретті органдары сұратуы тиіс ( бұл егер екі Уағдаласушы Мемлекеттің құзыретті органдары төреліктің қарауына берілмеуі тиіс дегенді білдіреді). бұл іс арбитражға сәйкес келмейді және олардың ешқайсысы сұрау жасамайды). Үшіншіден, 5-тармақ ЭЫДҰ Үлгі конвенцияның тиісті ережесінен айырмашылығы, егер олар шешім оларға жеткізілгеннен кейін алты ай ішінде мұны істеуге келіссе, құзыретті органдарға төрелік талқылаудан кетуге мүмкіндік береді. Сонымен, а нұсқасы төрелік ету мүмкіндігін қарастырмайтындықтан, ЭЫДҰ-ның Үлгі конвенциясына енгізілгенге ұқсас ескертудің қажеті жоқ, кейбір елдер әртүрлі себептермен салық шартына ұсынудың төрелік ескертпесін қамтымауы мүмкін.

2. Өзара келісу рәсімі Конвенцияны түсіндіруге және қолдануға қатысты мәселелерді реттеу үшін қаражатты қамтамасыз ету үшін ғана емес, сонымен қатар А) тиісті мемлекеттердің резиденттері Конвенцияға сәйкес келмейтін әрекеттерге наразылық білдіре алатын форумды және б) Конвенцияда көзделмеген жағдайларда



қосарланған салық салуды жою тетігін қамтамасыз етуге арналған. Өзара келісу рәсімі Конвенцияның барлық баптарына, атап айтқанда 7-бапқа (кәсіпорындардың пайдасы), 9-бапқа (қауымдастырылған кәсіпорындар), 11-бапқа (пайыздар), 12-бапқа (Роялти) және 23-бапқа (қосарланған салық салуды жою әдістері) байланысты қолданылады. Екіжақты Конвенцияда 9-баптың 2-тармағы болмаса да, 9-баптың 1-тармағын қосу Уағдаласушы Мемлекеттердің Конвенцияның қолданысын экономикалық қосарланған салық салуға кеңейту ниеті екенін көрсету үшін жеткілікті болып табылады. Нәтижесінде көптеген елдер 9-баптың 2-тармағының ережелеріне ұқсас нормалар болмаған кезде трансферттік баға белгілеу себебінен пайданы түзету нәтижесінде туындайтын экономикалық қосарланған салық салу 25-бапта көзделген өзара келісу рәсімін қамту саласына түседі деп санайды (ЭЫДҰ түсініктемесінің 11-тармағынан үзінділер келтірілетін төмендегі 9-тармақты қараңыз 25-бапқа). Алайда, кейбір елдер 9-баптың 2-тармағының ережелеріне ұқсас нормалар болмаған кезде трансферттік баға белгілеуді түзетуге байланысты экономикалық қосарланған салық салу 25-баптың 1 және 2-тармақтарында көзделген өзара келісу рәсімінің қолданылу аясына кірмейді деп санайды. Осылайша, конвенцияға 9-баптың 2-тармағын енгізбеген Уағдаласушы Мемлекеттер келіссөздер барысында өзара келісу рәсімін қамту саласы үшін 2-тармақтың болмауының салдарын нақтылауы тиіс. Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенцияның 9-бабында, егер 1-тармаққа сәйкес пайданы түзету салдарынан кәсіпорын жалғандық, өрескел немқұрайлылық немесе өз міндеттерін қасақана орындамағаны үшін жазаланса, 2-тармақтың ережелері қолданылмайды деп жазылған 3-тармақ бар. Егер 3-тармақта көзделген талаптар орындалған жағдайда, Уағдаласушы Мемлекет 2-тармаққа сәйкес тиісті түзетулерді жүзеге асыруға міндетті емес және салық төлеуші тиісті түзету туралы сұрау салумен жүгіну үшін 25-баптың 1-тармағына сәйкес өзара келісу рәсіміне бастамашылық жасамауы мүмкін. Алайда, салық төлеуші 3-тармақта көзделген барлық шарттар орындалмады немесе пайданы түзету 1-тармаққа сәйкес жүргізілмеді деп есептеген кезде өзара келісу рәсіміне бастамашылық жасауға құқылы.

3. А нұсқасына сәйкес міндетті төреліксіз немесе В нұсқасына сәйкес міндетті төреліксіз өзара келісу рәсімі туралы екіжақты Конвенцияда уағдаласу туралы шешім әрбір Уағдаласушы Мемлекеттің саяси және әкімшілік пайымдауларына және оның өзара келісу рәсімдері саласындағы нақты тәжірибесіне байланысты болады. Елдер міндетті немесе ерікті арбитраждың артықшылықтары мен кемшіліктерін алдын-ала талдауы керек (төмендегі 14-тармақты қараңыз) және олар үшін арбитраждың дұрыс немесе дұрыс еместігін бағалауы керек. Өзара келісу рәсімі саласында жұмыс тәжірибесі шектеулі елдер өзара келісу рәсіміне төрелік қосудың салдарын анықтауда қиындықтарға тап болуы мүмкін. Бұл елдер осы кезеңде төрелік талқылаудан бас тарту туралы шешім қабылдауы мүмкін. Алайда олар арбитраждық бапты да қамтуы мүмкін, бірақ елдер бұл ереже қашан күшіне енетіні туралы бір-біріне хабарлағанша оның

күшіне енуін кейінге қалдырыңыз. Сондай-ақ, бұл елдер тәжірибесінің жоқтығына қарамастан, егер салық төлеуші өзара келісу рәсімінен бас тартса, салық төлеушілерге 25-баптың 1-тармағына сәйкес қарауға ұсынылған іс өзара келісу негізінде шешілетініне сенімділік беру үшін өзара келісу рәсіміне төрелік қосуға дайын екенін шеше алады.

4. А нұсқасын қолдайтын Комитет мүшелері негізінен келесі ойлар мен дәлелдерге назар аударды:

- істердің аз ғана бөлігі 25-баптың 1 және 2-тармақтарына сәйкес өзара келісу рәсіміне беріледі және олардың өте азы шешілмеген күйінде қалады;

- ішкі құқықтық қорғау құралдарының көмегімен құзыретті органдар өзара келісу рәсімінің көмегімен реттей алмайтын бірқатар істерді шешуге болады;

- көптеген дамушы елдерде келісу рәсімі саласында тәжірибенің болмауына байланысты, мұндай елдер үшін төрелік талқылау неғұрлым тәжірибелі елдермен дау туындаған кезде әділетсіз болуы мүмкін;

- мемлекеттік саясаты үшін өте маңызды елдердің мүдделеріне салық салу мәселелерінде жеке төрешілердің көмегімен кепілдік беру екіталай; төрешілерден көптеген дамушы елдерде тәжірибенің жоқтығын өтейді деп күтуге болмайды;

- мүмкін төрешілердің бейтараптығы мен тәуелсіздігіне кепілдік беру өте қиын болып көрінеді;

- тәжірибелі төрешілерді табу өте қиын;

- міндетті арбитраж қымбат, сондықтан дамушы елдер мен өтпелі экономикасы бар елдер үшін жарамсыз;

- міндетті арбитраж арқылы салық салу мәселелерінде өзінің егемендігін шектеу мемлекеттің мүддесі үшін емес.

5. В нұсқасын қолдайтын Комитет мүшелері негізінен келесі ойлар мен дәлелдерге назар аударды:

- істердің аз ғана бөлігі реттелмегеніне қарамастан, бұл істердің әрқайсысы іс бойынша рұқсаттың жоқтығын, бір құзыретті орган салық салу Конвенцияға сәйкес келмейді деп есептейтін және қосарланған салық салудың едәуір сомасы орын алуы мүмкін жағдайды білдіреді;

- төрелік салық төлеушілер үшін олардың істері өзара келісу рәсімі шеңберінде реттелуі және трансшекаралық инвестицияларға өз үлесін қосуы мүмкін екендігіне қатысты неғұрлым жоғары сенімділікті қамтамасыз етеді;

- ішкі құқықтық қорғау құралдары екіжақты конвенцияларды қолдануға байланысты дауларды (екі елдегі даулы сот шешімдерінің тәуекелдері және ішкі заңнамаға негізделген Конвенцияны біржақты түсіндіру тәуекелдері) барабар және жедел реттеуді қамтамасыз етпеуі мүмкін;

— белгілі бір мерзім өткеннен кейін реттелмеген істерді төреліктің қарауына беру міндеті құзыретті органдардың осы мерзім ішінде келісімге келуге күш салуына ықпал етуі мүмкін;

- ЕО төрелік конвенциясының ережелеріне сәйкес тәжірибеге сүйене отырып, міндетті арбитражды тиімді пайдалану әдеттен тыс нұсқа болады және осы механизмге байланысты шығындар жеткілікті төмен болуы керек; сонымен қатар, арбитраж салық төлеушілер үшін жоғары сенімділікті қамтамасыз ететіндіктен, бұл әдіс қымбат тұратын "ескерту" апелляцияларының санын азайтады және нәтижесі белгісіз Ішкі сот процестері;

- төрешілер негізделген және бейтарап шешімге келуі керек, сондықтан олар әртүрлі елдердің тәжірибе деңгейіне түзетулер енгізіп, олардың кейбіреулерінің тәжірибесінің мүмкін болмауын жеңе алады;

- шынында да, әр түрлі жұмыс тәжірибесі бар білікті және бейтарап төрешілер бар ( мемлекеттік қызметкерлер, судьялар, ғалымдар мен тәжірибешілер), сондай-ақ әр түрлі аймақтардан (соның ішінде дамушы елдерден);

- мемлекеттің мүддесі үшін міндетті арбитраж арқылы салық салу мәселелерінде өзінің егемендігін шектеу.

6. Кейбір елдерде Конституциялық немесе заңнамалық кедергілер өзара келісу рәсімі арқылы құзыретті органдардың кейбір істер бойынша көмек көрсету мүмкіндіктерін шектеуі мүмкін. Шарттар бойынша келіссөздер жүргізетін мамандар өздері білетін кез келген осындай кедергілерді талқылауы керек. А нұсқасына сәйкес мұндай кедергілердің болуы, алайда, осы бапқа оның шеңберін шектейтін өзгерістердің енгізілуіне әкеп соқтырмауы тиіс (әсіресе, егер болашақта мұндай кедергілер жойылса): құзыретті органдардың істі реттеуге "күш салуы" туралы талап оның шешіміне қол жеткізу міндетіне әкеп соқпайды және белгілі бір факторлар құзыретті органның өзара келісімге келу немесе көмек көрсету қабілетіне әсер етуі мүмкін екенін мойындайды. В нұсқасына сәйкес, келіссөздерге қатысушылар міндетті арбитражды көздейтін 5-тармақты қамту саласы осындай кедергілерге байланысты міндетті күші бар төрелік шешімді жүзеге асыру мүмкін болмайтын жағдайды болдырмау үшін кез келген осындай шектеулерді есепке алу тұрғысынан шектелгеніне кепілдік беруі тиіс.

7. В нұсқасына сәйкес, 5-тармақтың қамту аясы ықтимал Конституциялық немесе заңнамалық кедергілерді есепке алу тұрғысынан шектелген. Өзара келісу рәсіміне шығарылатын істер бойынша шешімді олардың соттарының немесе әкімшілік трибуналдарының бірі шығарған кейбір мемлекеттерде ұлттық заңнама бойынша бұдан былай сол мәселелер бойынша өзара келісуге рұқсат етілмейді. Мұндай жағдайды ескеру үшін 5-тармақта кез-келген мемлекеттің соты немесе әкімшілік трибунал осы мәселелер бойынша шешім шығарған жағдайда реттелмеген істерді төрелікке беруге болмайтындығы айтылған. Жекелеген жағдайларда сот шешімдерінен бас тартуға мүмкіндігі бар мемлекеттер бұл ұсынысты алып тастай алады. Сонымен қатар,

көптеген мемлекеттердің ішкі заңнамасы ешкімді ұлттық заңнамада бар құқықтық қорғау құралдарынан айыруға болмайды деп көздейді. Осылайша, 5-тармаққа сәйкес төрелік процесс Уағдаласушы Мемлекеттердің ішкі заңнамасында көзделген қорғау құралдарына қарамастан қолданылады және қандай да бір істен тікелей зардап шеккен адамдардың төрелік шешімді жүзеге асыруға өзара келісуден бас тартуға және құқықтық қорғаудың кез келген қолжетімді ішкі құралдарын пайдалануға мүмкіндігі болады.

В. 25-баптың тармақтарына түсініктеме

*25-баптың 1 және 2-тармақтары (А және В нұсқалары)*

8. Бұл тармақтар 2017 жылғы ЭЫДҰ Үлгі конвенцияның 25-бабы 1 және 2-тармақтарының мәтінін бір ерекшелікпен толық көшіреді: БҰҰ Үлгі конвенциянан айырмашылығы, ЭЫДҰ Үлгі Конвенцияның 1-тармағы істі кез келген мемлекеттің құзыретті органының қарауына ұсынуға мүмкіндік береді. Алайда, 1-тармақтың соңғы ұсынысына келетін болсақ, Комитеттің кейбір мүшелері екіжақты келіссөздер барысында мемлекеттер істі Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органының қарауына ұсынудың басқа мерзімі туралы уағдаласуға ниет білдіруі мүмкін екенін атап өтті.

9. Комитет 2017 жылғы ЭЫДҰ Үлгі конвенцияның 25-бабының 1 және 2-тармақтарына түсініктеменің келесі бөлігі 25-баптың А және В нұсқаларының тиісті тармақтарына қолданылады деп есептейді (төртбұрышты жақшада көрсетілген және ЭЫДҰ Үлгі конвенциясына түсініктеменің бөлігі болып табылмайтын қосымша түсініктемелер қосымша түсініктемелер беру немесе айырмашылықтарды көрсету үшін енгізілді ЭЫДҰ Үлгі конвенцияның ережелері мен осы конвенцияның ережелері арасында):

5.1 Конвенцияға сәйкес келмейтін салық салу жағдайларын өзара келісім бойынша шешу міндеттемесі салық келісімін жасасу кезінде Уағдаласушы мемлекет өзіне 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 "ұмтылуы" туралы талап құзыретті органдардың Конвенция талаптарына және шарттарды түсіндіру туралы халықаралық құқықтың қолданылатын қағидаттарына сәйкес істі мәні бойынша әділ және объективті түрде шешуге ұмтылуға міндетті екенін білдіреді. [Алайда, істі "шешуге ұмтылу" міндеттемесі шешімге қол жеткізу міндеті емес екенін атап өткен жөн: кейбір сирек жағдайларда құзыретті органдар істі шешуге бағытталған барлық күш-жігерге қарамастан келісімге келе алмауы мүмкін.]

6.1 25-бап арқылы Уағдаласушы мемлекеттер құзыретті органдарға Конвенцияның ережелерін қолдану және түсіндіру жөніндегі өкілеттіктердің кең ауқымын берді. 2-тармақ құзыретті органдарға ішкі заңнамадан өзгеше туындауы мүмкін, бірақ Конвенцияға сәйкес келмейтін салық салуды болдырмау мақсатында салық төлеушілер ұсынған жағдайларды өзара келісім бойынша шешуге өкілеттік береді. 3-тармақ

құзыретті органдарға конвенцияны жеке жағдайларда да (мысалы, бір салық төлеушінің жағдайына қатысты) түсіндіруге немесе қолдануға байланысты туындайтын қиындықтарды немесе күмәндерді (мысалы, салық төлеушілердің көп санына қолданылатын шарттың ережесін бірлесіп түсіндіру арқылы) өзара келісім бойынша шешуге ұқсас түрде өкілеттік береді. 3-тармаққа сәйкес құзыретті органдар, атап айтқанда, Конвенцияда айқындалмаған терминді айқындау үшін немесе егер мұндай келісім Конвенцияны түсіндіруге немесе қолдануға қатысты туындайтын қиындықтарды немесе күмәндерді шешсе, белгілі бір терминді айқындауды толықтыру немесе нақтылау үшін өзара келісім жасаса алады. Мұндай жағдайлар, мысалы, екі мемлекеттің ішкі заңнамасына сәйкес мағыналар қақтығысы қиындықтар туғызғанда немесе күтпеген немесе абсурдтық нәтижеге әкелгенде пайда болуы мүмкін. [ ... ] [ Мұндай жағдайлардың тиісті түрде шешілуін қамтамасыз ету үшін конвенцияда қолданылатын терминнің мағынасына қатысты 3-тармаққа сәйкес қол жеткізілген келісім әр мемлекеттің ішкі заңнамасында осы терминнің мағынасынан басым болуға тиіс.]

6.2. Жалпы алғанда, ішкі заңнамаға сәйкес 25-бапқа сәйкес қол жеткізілген өзара келісімнің мәртебесі мемлекеттер арасында әр түрлі болуы мүмкін болса да, халықаралық шарттар құқығы туралы *Вена конвенциясының 31 және 32-баптарында бекітілген шарттарды* түсіндіруге арналған халықаралық құқық қағидаттары Уағдаласушы мемлекеттердің соттарына осындай келісімді назарға алуға мүмкіндік беретіні анық. 25-баптың мақсаты консультациялар және құзыретті органдар арасындағы өзара келісім арқылы жеке істерді дәйекті қарауға және Конвенцияның ережелерін екі мемлекетте де бірдей түсіндіруге және/немесе қолдануға жәрдемдесу болып табылады. 25-бап сондай-ақ құзыретті органдарға Конвенцияны түсіндіруге немесе қолдануға байланысты туындайтын қиындықтарды немесе күмәндерді өзара келісім бойынша шешуге өкілеттік береді; баптың 3-тармағында қамтылған тікелей мандатқа сәйкес қол жеткізілген мұндай өзара келісім құзыретті органдардың Конвенцияның мәні мен оның ережелерін өзара түсінуінің объективті дәлелі болып табылады. Осы себептерге байланысты құзыретті органдар 25-бапқа сәйкес қол жеткізген келісім Конвенцияны түсіндіру кезінде ескерілуі керек маңызды мәселе болып табылады.

6.3. Бұдан басқа, шарттың белгілі бір ережелерін қолдануды уағдаласушы мемлекеттер құзыретті органдарға тікелей берген және осы мәселелер бойынша құзыретті органдар қол жеткізген келісімдер осы ережелердің қолданылуын заңды түрде реттейтін кейбір жағдайлар бар. 4-баптың 2-тармағының d) тармақшасы, мысалы, құзыретті органдар адам осы баптың 1-тармағына сәйкес екі Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатын белгілі бір жағдайларды өзара келісім бойынша шешетінін көздейді. Кейбір шарттар құзыретті органдарға шарттың белгілі бір ережелерінің мақсаттары үшін әртүрлі субъектілердің немесе келісімдердің мәртебесін бірлесіп

анықтау өкілеттігін (мысалы, 1-бапқа түсініктеменің 35-тармағында ұсынылған Ереженің б) тармақшасының (і) тармақшасын қараңыз) немесе осы шарттарда аталған субъектілердің, келісімдердің немесе ішкі заңнама ережелерінің тізімдерін толықтыру немесе өзгерту өкілеттігін береді.

Бұдан әрі 2014 жылғы ЭЫДҰ Үлгі конвенциясына түсініктемеде былай делінеді:

7. 1 және 2-тармақтарда белгіленген қағидалар Конвенцияға сәйкес келмейтін салық салудың нақты жағдайында жоюды көздейді. Өздеріңіз білетіндей, мұндай жағдайларда салық төлеушілер әдетте салық сотына тікелей немесе салық органдары олардың талаптарын қабылдамағаннан кейін жүгіне алады. Конвенцияның екі мемлекетте де дұрыс қолданылмауына байланысты Конвенцияға қайшы келетін салық салу туындаған кезде, салық төлеушілер әр мемлекетте талап қоюға міндетті, бұл тиісті жағымсыз салдармен және белгісіздікпен байланысты. Сондықтан 1-тармақ зардап шеккен салық төлеушілерді әдеттегі қолжетімді құқықтық қорғау құралдарын пайдалану мүмкіндігінен айырмай, олардың қарамағына өзара келісу рәсімі деп аталатын рәсімді береді, өйткені өзінің екінші сатысында ол дауды өзара келісім негізінде, яғни құзыретті органдар арасында келісімге қол жеткізу арқылы шешуге бағытталған, ал бірінші кезең тек қана өткізіледі тұрақты тұратын мемлекетте (жағдайлардан басқа, салық төлеушінің өзі азаматы болып табылатын мемлекеттің 24-бабының 1-тармағын қолдануға қатысты рәсім қолданысқа енгізілген кезде) қарсылық білдірген сәттен бастап және осы мәселе бойынша құзыретті орган шешім қабылдаған сәтке дейін.

8. Қалай болғанда да, өзара келісу рәсімі ішкі заңнамадан тыс арнайы рәсім болып табылады. Демек, ол 1-тармақта көзделген жағдайларда ғана, яғни Конвенцияның ережелеріне қарамастан салық есептелген немесе есептелуі тиіс жағдайларда ғана пайдаланылуы мүмкін. Егер салықты есептеу конвенцияға да, ішкі заңнамаға да қайшы келсе, бұл іс Конвенцияға қатысты шамада ғана, егер Конвенция нормалары мен дұрыс қолданылмаған ішкі заңнама нормалары арасында өзара байланыс болмаса, өзара келісу рәсімі шеңберінде қаралады.

9. Іс жүзінде мұндай рәсім қарастырылып отырған шара конвенцияны жоюға арналған қосарланған салық салуға әкеп соқтыратын жағдайларда (осы уақытқа дейін ең көп таралған) қолданылады. Ең жиі кездесетін істердің ішінде мыналарды атап өту керек:

- пайданы 7-баптың 2-тармағына сәйкес тұрақты өкілдікке жатқызуға қатысты мәселелер;

— төлеуші Мемлекетте салық салу-төлеуші мен меншік иесі — бенефициар арасындағы ерекше қарым-қатынас жағдайында-пайыздардың артық бөлігі және роялти 9-баптың ережелеріне, 11-баптың 6-тармағына және [Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенцияның 12-бабының 6-тармағына сәйкес];

-капиталдандырудың жеткіліксіздігіне қатысты заңнаманы қолдану жағдайлары, егер борышкер компанияның мемлекеті мұндай режим Конвенцияның ескертпелеріне,

мысалы, 9-бапқа немесе 11-баптың 6-тармағына сәйкес негізделетін шамада пайыздарды дивидендтер ретінде қарайтын болса;

- салық төлеушінің нақты жағдайы туралы ақпараттың болмауы Конвенцияны дұрыс қолданбауға әкеп соқтыратын жағдайлар, әсіресе тұрақты тұруды (4-баптың 2-тармағы), тұрақты өкілдіктің болуын (5-бап) немесе жалдамалы қызметкер орындаған қызметтердің уақытша сипатын айқындауға қатысты (15-баптың 2-тармағы).

10. 25-бап сондай-ақ трансферттік баға белгілеу проблемалары, заңдық қосарланған салық салу ғана емес, сонымен қатар экономикалық қосарланған салық салу мәселелері, әсіресе 9-баптың 1-тармағына сәйкес қауымдасқан кәсіпорындардың пайдасын қосу нәтижесінде туындайтын мәселелерді шешу мақсатында құзыретті органдар арасында консультациялар жүргізуге мүмкіндік беретін тетікті қамтамасыз етеді; осылайша, сол баптың 2-тармағына сәйкес енгізілетін тиісті түзетулер олардың негізділігін анықтау мақсатында да, олардың сомасын айқындау үшін де өзара келісу рәсімін қолдану аясына жатады.

11. Іс жүзінде бұл 9-баптың 2-тармағында, егер осы екіжақты Конвенцияда осы түрдегі ескерту болса, көзделеді. Егер екіжақты Конвенцияда 9- баптың 2-тармағындағыларға ұқсас нормалар болмаса (бұл әдетте 1977 жылға дейін қол қойылған конвенциялар жағдайында болады), Уағдаласушы мемлекеттердің конвенцияға 9-баптың мәтінін енгізгені фактісі-тек 1-тармақпен шектелген, ол, әдетте, жалпы ішкі нормаларды ғана растайды - Конвенцияның қолданылуын экономикалық қосарланған салық салуға кеңейту ниетін көрсетеді. Нәтижесінде, мүше елдердің көпшілігі трансферттік баға белгілеу себебінен пайданы түзету нәтижесінде туындайтын экономикалық қосарланған салық салу, кем дегенде, Конвенцияның рухына сәйкес келмейді және 25-бапта көзделген өзара келісу рәсімі шеңберінде қаралатын мәселе болып табылады деп санайды.

12. Өзара келісу рәсімі 9-баптың 2-тармағында айтылған түзетулердің түрлеріне қатысты туындайтын мәселелерді шешуде айқын рөл атқарса да, мұндай ереже болмаса да, мемлекеттер қосарланған салық салуды болдырмауға, оның ішінде 2-тармақта көзделген жағдайларда тиісті түзетулер беру жолымен ұмтылуға тиіс. Позициялардағы кейбір айырмашылықтардың мүмкіндігіне қарамастан, мемлекеттер әдетте 9-баптың 2-тармағына ұқсас ереже болмаса да, тиісті түзету беру керек пе деген сұрақтарды қамтитын 9-баптың ережелерін бұза отырып, экономикалық қосарланған салық салу негізінде өзара келісу рәсімін бастаған салық төлеушінің ісін қарауы керек. Алайда, бұл көзқараспен бөліспейтін мемлекеттер іс жүзінде өздерінің ішкі заңнамасының ережелерін қолдана отырып, адал компанияларға қатысты көптеген жағдайларда экономикалық қосарланған салық салуды жоюдың құралдарын табады.

13. Өзара келісу рәсімі, егер даулы салық салу Конвенцияда қамтылған норманы тікелей бұзу болып табылса, Конвенцияға қайшы келетін қосарланған салық салу болмаған кезде де қолданылады. Мысал ретінде, бір мемлекет кірістің белгілі бір

түріне салық салатын жағдайды келтіруге болады, оған қатысты Конвенция басқа мемлекетке салық салуға айрықша құқық береді, тіпті егер ол ішкі заңнамадағы олқылыққа байланысты өз құқығын жүзеге асыра алмаса да. Басқа мысалдар бір Уағдаласушы мемлекеттің азаматтары болып табылатын, бірақ екінші мемлекеттің резиденттері болып табылатын адамдарға осы екінші мемлекетте 24-баптың 1-тармағының ережелеріне сәйкес кемсітушілік болып табылатын салық салу режимі қолданылатын жағдайларға жатады.

14. Айта кету керек, өзара келісу рәсімі, ішкі заңнама бойынша талаптарды қарау рәсімінен айырмашылығы, салық төлеуші "Конвенцияның ережелеріне сәйкес келмейді" деп санайтын салықты өндіріп алған кезде немесе осындай салықты төлеу қажеттілігі туралы хабарлама алған кезде күтусіз қолданысқа енгізілуі мүмкін. Бұл процедураны пайдалану үшін ол "Уағдаласушы мемлекеттердің біріндегі немесе екеуіндегі іс - әрекеттер" осындай салық салуға әкелетінін және бұл салық салу тек мүмкін емес, сонымен қатар мүмкін екенін анықтауы керек - және бұл жеткілікті болады. Мұндай іс-әрекеттер тікелей және сөзсіз салдары ретінде Конвенцияның ережелеріне қайшы келетін салықты талап қоюшыдан өндіріп алуға әкеп соқтыратын жалпы немесе жеке қолдануға қарамастан, заңнамалық және нормативтік сипаттағы барлық актілерді немесе шешімдерді білдіреді. Мәселен, мысалы, егер бір Уағдаласушы мемлекеттің салық заңнамасының өзгеруі табыстың белгілі бір түрін алатын адамға Конвенцияның ережелеріне сәйкес келмейтін салық салуға әкеп соқтырса, мұндай тұлға заңнамаға осындай өзгерістер енгізілгеннен кейін және осы адам тиісті кіріс алғаннан кейін немесе оны алудың үлкен ықтималдығы туындағаннан кейін дереу өзара келісу рәсіміне бастамашылық жасай алады. Басқа мысалдарға кірістерді өзін-өзі бағалау жүйесі шеңберінде декларация беру немесе осы оқиғалардың кез келгені Конвенцияға сәйкес келмейтін салық салу ықтималдығын тудыратын дәрежеде тексеру процесінде салық төлеушінің есептілігін белсенді зерделеу жатады (мысалы, егер Уағдаласушы мемлекеттің ішкі заңнамасына сәйкес талап етілетін салық төлеушінің өзін-өзі бағалауы осы мемлекет ұсынған жағдайда өзін-өзі бағалауды көздемейтін режимде тексеру жүргізу салық салу ықтималдығына әкеледі, немесе егер Уағдаласушы мемлекеттің жарияланған ұстанымдары немесе оның тексеру практикасы сияқты мән-жайлар белгілі бір есептілікті, мысалы, осы салық төлеушінің есептілігін белсенді зерделеу Конвенцияның ережелеріне сәйкес келмейтін салық салу ықтималдығын шарттайтын ұсынылатын бағалауларға әкеп соғуының елеулі ықтималдығын тудырса). Тағы бір мысал, Уағдаласушы Мемлекеттің трансферттік баға белгілеу саласындағы заңнамасы салық төлеушіден салық төлеуші өзінің байланысты тараппен жасалған мәмілелерінде нақты бағаларды пайдаланған кезде туындайтын сомадан артық сомада салық салынатын табыс бойынша есептілікті "қолдың арақашықтығында" қағидатына сәйкес келу үшін, сондай-ақ егер бар болса, ұсынуды талап ететін жағдай болуы мүмкін бұл туралы үлкен күмән, салық төлеушінің байланысты тарапы өзара келісу рәсімі



болмаған кезде екінші Уағдаласушы мемлекетте тиісті түзету алуға мүмкіндігі бола ма, 1 - тармақтың бірінші сөздері көрсеткендей, Уағдаласушы мемлекеттердің біреуінің немесе екеуінің де іс-әрекеттері Конвенцияның ережелеріне сәйкес келмейтін салық салуға әкеп соқтырады ма, жоқ па, ол салық төлеушінің позициясынан айқындалуға тиіс. Салық төлеушінің мұндай салық салудың бар екендігіне деген сенімі негізді болуы керек және анықталуы мүмкін фактілерге негізделуі керек болса да, салық органдары 1-тармаққа сәйкес сұрау салуды қараудан бас тартпауы керек, олар мұндай салық салудың орын алатынын дәлелдеді деп санамайды (мысалы, ішкі құқықтық нормаларға байланысты "ықтималдық балансына" негізделген дәлелдемелер беру саласында).

15. Өзара келісу рәсіміндегі алғашқы қадамдар Конвенцияға сәйкес келмейтін салық салудың қарапайым ықтималдығы негізінде ең ерте кезеңде басталуы мүмкін болғандықтан, рәсімді осылай бастау істі құзыретті органға осы баптың 5-тармағында [осы баптың нұсқасында] көрсетілген [үш жылдық] кезеңнің басталуын айқындау мақсатында беру болып саналмайды; осы баптың 2-қосымшасының 8-тармағын қараңыз].

16. Қарауға қабылдану үшін 1-тармаққа сәйкес қарсылықтар, ең алдымен, осы тармақта Тікелей тұжырымдалған Қос талапқа сәйкес келуге тиіс: негізінде олар салық төлеушінің тұрақты тұратын мемлекетінің құзыретті органына ұсынылуға тиіс (24-баптың 1-тармағын қолдану рәсімін ол азаматы болып табылатын мемлекетте салық төлеуші қолданысқа енгізген жағдайларды қоспағанда болып табылады), сонымен қатар, олар мұндай органға іс-әрекеттер туралы алғашқы хабарламадан бастап үш жыл ішінде ұсынылуы керек, нәтижесінде Конвенцияға сәйкес келмейтін салық салу орын алды. Конвенцияда қарсылық білдіру нысанына қатысты қандай да бір арнайы нормалар жоқ. Құзыретті органдар тиісті деп санайтын арнайы рәсімдерді көздеуі мүмкін [22-тармақ және одан әрі "сұрау салуды жіберуші тұлға тарапынан ынтымақтастық қажеттілігі" деген тақырыппен арнайы рәсімдерге қатысты бірқатар ұсыныстарды қамтиды]. Егер арнайы рәсім көзделмесе, қарсылықтар тиісті мемлекеттің салық органдарына салықтарға қатысты қарсылықтар қойылатын тәртіппен ұсынылуы мүмкін.

17. Салық төлеушіге оның ісін өзі резиденті болып табылатын мемлекеттің құзыретті органдарына қарауға ұсынуға қатысты қойылатын талаптар (салық төлеуші өзі азаматы болып табылатын мемлекетте 24-баптың 1-тармағын қолдану рәсімі қолданысқа енгізілген жағдайларды қоспағанда) даулы салық осы салықта алынғанына немесе алынғанына қарамастан, жалпы қолданысқа ие болады басқа мемлекет, сондай-ақ ол қосарланған салық салуға әкеледі ме, жоқ па. Егер салық төлеуші даулы шарадан немесе салық салудан кейін өзінің тұрақты тұрған жерін басқа Уағдаласушы

мемлекетке ауыстырса, ол өзінің резиденті болып табылатын мемлекеттің құзыретті органына осындай салық өндіріп алынған немесе өндіріп алынуға тиіс жыл ішінде өзінің қарсылығын ұсынуға тиіс.

18. Алайда, жоғарыда аталған жағдайда, бір мемлекеттің азаматы, бірақ екінші Мемлекеттің резиденті болып табылатын адам 24-баптың 1-тармағына сәйкес кемсітушілік сипатқа ие іс-қимыл немесе салық салу объектісіне айналуына байланысты шағым түсірген жағдайда, оған жоғарыда айтылғандардан ерекшелік ретінде рұқсат беру неғұрлым дұрыс болар еді жалпы ереже оның қарсылығын өзі азаматы болып табылатын Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органына ұсынсын. Сонымен, сол құзыретті органға Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болмай, Уағдаласушы мемлекеттің азаматы болып табылатын және ісі 24-баптың 1-тармағының қолданысына жататын адам қарсылық білдіруге тиіс.

19. Екінші жағынан, Уағдаласушы мемлекеттер, егер мұны неғұрлым қолайлы деп тапса, салық төлеушілерге өз ісін осындай мемлекеттердің кез келгенінің құзыретті органының қарауына беру құқығын бере алады. Бұл жағдайда 1 тармақ келесідей өзгертілуі керек:

1. Егер қандай да бір адам Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің немесе екеуінің де іс-әрекеттерінің нәтижесінде осы Конвенцияның ережелеріне сәйкес келмейтін салық салынады немесе салынады деп есептесе, бұл адам осы мемлекеттердің ішкі құқығымен қамтамасыз етілетін құқықтық қорғау құралдарына қарамастан, өз ісін Уағдаласушы мемлекеттердің кез келгенінің құзыретті органына қарауға бере алады. Іс нәтижесінде осы Конвенцияның ережелеріне сәйкес келмейтін салық салу орын алған іс-әрекеттер туралы алғашқы хабарлама жасалған сәттен бастап үш жыл ішінде қарауға ұсынылуға тиіс.

20. Талаптарды ұсынуға қатысты 1-тармақтың екінші сөйлемінде белгіленген мерзімді үш жылға шектеу әкімшілік органдарды кешіктірілген талаптардан қорғауға арналған. Бұл шектеуді ең аз деп қараған жөн, сондықтан Уағдаласушы мемлекеттер өздерінің екіжақты конвенцияларында салық төлеушілердің мүддесі үшін неғұрлым ұзағырақ кезеңді, мысалы, салық конвенцияларына қатысты олардың ішкі нормативтік актілерінде белгіленген мерзім бойынша шектеуге ұқсастығы бойынша келісуге құқылы. Уағдаласушы мемлекеттер, егер олардың ішкі нормативтік актілері осындай қарсылықтарға автоматты түрде қолданылатынына келіссе және тиісті салық төлеушілердің мүдделерін көбірек ескерсе немесе талап қою үшін неғұрлым ұзақ мерзім себебінен немесе олар мерзім бойынша шектеулер белгілемегендіктен 1-тармақтың екінші ұсынысын жіберіп алуы мүмкін.

21. "Нәтижесінде осы Конвенцияның ережелеріне сәйкес келмейтін салық салу орын алған әрекеттер туралы алғашқы хабарлама" күнінен бастап үш жылдық шекті мерзімді есептеу үшін бастапқы сәтті тіркейтін ережені салық төлеуші үшін неғұрлым қолайлы тәсілмен түсіндіру керек. Демек, мұндай салық тікелей әкімшілік шешімді

немесе жалпы қолдану әрекетін орындау үшін алынуы керек болса да, шекті мерзім осындай салық салуға әкелетін жеке іс-әрекет туралы хабарлама жасалған күннен бастап есептеле бастайды, яғни ең қолайлы түсіндірмеге сәйкес салық салу актісінің өзінен, салықты есептеу туралы хабарламамен немесе ресми талаппен расталады. мұндай салықты жинауға немесе төлеуге қатысты басқа құжат. Салық төлеуші салықтық іс-әрекет Конвенцияның ережелеріне сәйкес келмейтін салық салуға әкеледі деп есептеген бойда іс қозғауға құқылы болғандықтан, үш жылдық шекті мерзім нақты нәтиже бойынша есептеле бастаған кезде, салық төлеуші осындай үш жылдық шекті мерзім басталғанға дейін өзара келісу рәсімін бастауға құқылы болатын жағдайлар болуы мүмкін (мұндай жағдай 14-тармақта, жоғарыда мысалдарды қараңыз).

22. Көп жағдайда мұндай салықты жинауға немесе өндіріп алуға қатысты тиісті бағалау туралы хабарлама, ресми талап немесе басқа құжат не екені анық және әдетте мұндай хабарлама "тапсырылды" деп есептелетін сәтті реттейтін ішкі құқық нормалары бар. Мұндай ішкі заңнама, әдетте, хабарлама жіберілген сәтке (жөнелту уақыты), оны жібергеннен кейінгі белгілі бір күндерге немесе оның мекен-жайға келуін күтуге болатын уақытқа (екеуі де физикалық қабылдаудың болжамды сәті болып табылады) немесе оны нақты алған сәтке (уақыт) назар аударады нақты физикалық алу). Мұндай ережелер болмаған жағдайда, нақты физикалық алу уақыты немесе тиісті дәлелдер болмаған жағдайда, көрсетілген мекен-жай бойынша қалыпты жағдайда күтілетін келу уақыты хабарлама сәті ретінде қарастырылуы керек, бұл ереже салық төлеуші үшін ең қолайлы түрде түсіндірілуі керек.

23. Өзін-өзі бағалау жағдайында, әдетте, осы бағалауды жүзеге асыруға әсер ететін бір немесе басқа хабарлама жіберіледі (мысалы, жауапкершілік туралы хабарламалар, бас тарту немесе салықты қайтару туралы шағымды түзету) және, әдетте, үш жылдық кезеңнің бастапқы нүктесі салық төлеуші ұсынған сәт емес, хабарлама сәті болып саналады өзін-өзі бағалау декларациясы. Дегенмен, жауапкершілік туралы хабарламаның болмауы немесе оған ұқсас жағдайлар болуы мүмкін. Мұндай жағдайларда "хабарламаның" тиісті сәті салық төлеуші оқиғалардың қалыпты барысы кезінде конвенцияға іс жүзінде сәйкес келмейтін салық салу туралы хабардар деп есептелетін сәт болады. Бұл, мысалы, ақша аударымын тіркейтін деректер алдымен салық төлеушіге, мысалы, шоттың балансында немесе банктің үзінді көшірмесінде берілген кезде орын алуы мүмкін. Шекті мерзім салық төлеушінің осы кезеңде салық салуды Конвенцияға қайшы деп санайтынына немесе есептемейтініне қарамастан есептеле бастайды, егер салық төлеушінің жағдайындағы жеткілікті ақылды адам осы кезеңде салық салу Конвенцияға сәйкес келмейді деген қорытындыға келе алса. Мұндай жағдайларда салық төлеушіге салық салу фактісі туралы хабарлау жеткілікті. Егер, алайда, бұл салық төлеушінің жағдайындағы жеткілікті алдын-ала ойластырылған адамды Конвенцияға қайшы келеді деген қорытындыға итермелейтін кейбір басқа жағдайлармен дербес бағалаудың үйлесімі болса (мысалы, салық салу Конвенцияның

ережелеріне қайшы келетіндігін көздейтін салық төлеушінің ісіне ұқсас іс бойынша сот шешімі), шекті мерзім соңғы жағдай орын алған кезде ғана есептеле бастайды.

24. Егер салық көзден шегерім арқылы алынса, шекті мерзім кіріс төленген сәттен бастап есептеле бастайды; дегенмен, егер салық төлеуші шегерім фактісі туралы кейінірек білгенін дәлелдесе, шекті мерзім осындай күннен бастап есептеледі. Бұдан басқа, егер Конвенцияға сәйкес келмейтін салық салу Уағдаласушы мемлекеттердің екеуінде де қабылданған шешімдердің немесе іс-әрекеттердің жиынтығынан туындаса, Бұл мерзім неғұрлым кешірек шешім немесе іс-әрекет туралы алғашқы хабарланған сәттен бастап есептеле бастайды. Бұл, мысалы, бір Уағдаласушы мемлекет Конвенцияға сәйкес келмейтін салықты алған кезде, Бірақ бұл ретте екінші мемлекет 23А-бапқа немесе 23В-бапқа сәйкес осындай салықтан босатуды ұсынған кезде, соған байланысты қосарланған салық салынбаған кезде, салық төлеуші іс жүзінде көбінесе біріншісінің іс-әрекетіне қатысты өзара келісу рәсімін бастамайды мемлекеттер. Алайда, егер кейіннен басқа мемлекет салық төлеушіге салықтан босатудан бас тартылғаны туралы хабарласа, осыған байланысты қосарланған салық салу пайда болады, жаңа мерзімді санау осы хабарламадан басталады, өйткені бұл жағдайда екі мемлекеттің аралас әрекеттері салық төлеушіге қосарланған салық салуға әкеледі, бұл Конвенцияның ережелеріне қайшы келеді. Кейбір жағдайларда, әсіресе осы типте, салық органдары жүргізетін есептілік бір немесе екі мемлекеттің әдеттегі тәжірибесіне сәйкес шекті мерзім аяқталғанға дейін қалыпты түрде жойылуы мүмкін. Конвенция бойынша міндеттемелер есептіліктің мұндай жойылуына кедергі келтірмейді немесе құзыретті органнан салық төлеушінің дәлелдерін дәлелдемелерсіз қабылдауды талап етпейді, бірақ мұндай жағдайларда салық төлеушіге ішкі заңнамада рұқсат етілген шамада өзара келісу рәсімінен өтуіне қарай жетіспейтін дәлелдемелік базаны қамтамасыз ету мүмкіндігі берілуі тиіс. Кейбір жағдайларда басқа Уағдаласушы мемлекет Үлгі Салық Конвенцияның 26-бабына сәйкес жеткілікті дәлелдемелік базаны ұсына алады. Әрине, салық органдарының мұндай есептілікті толық мерзім ішінде сақтағаны жөн, оның барысында салық төлеуші белгілі бір мәселе бойынша өзара келісу рәсімін бастау туралы сұрау сала алады.

25. Үш жылдық мерзім ішкі заңнамаға сәйкес (мысалы, ішкі апелляция процесінің бөлігі ретінде) кез келген сот ісін жүргізу кезінде (әкімшілік іс жүргізуді қоса алғанда) есептелуді жалғастырады. Бұл салық төлеушінің ішкі заңнама мен өзара келісу рәсімі түріндегі құқықтық қорғау құралдары арасында таңдау жасауына байланысты қиындықтар тудыруы мүмкін. Кейбір салық төлеушілер тек өзара келісу процедурасына сене алады, бірақ көптеген салық төлеушілер бастапқыда Ішкі сот ісін белсенді түрде пайдаланбағанына қарамастан, ішкі заңнамаға сәйкес сот ісін қозғау кезінде өзара келісу процедурасын бастау арқылы осы қиындықтарды жеңуге тырысады. Бұл өзара келісу процедурасының ресурстарын тиімсіз пайдалануға әкелуі мүмкін. Ішкі заңнама мүмкіндік беретін жерде, кейбір мемлекеттер бұл мәселені Ішкі

сот ісін жүргізу барысында үш жылдық (немесе одан да ұзақ) мерзімді тоқтата тұруға рұқсат беру арқылы тікелей шешуді қалауы мүмкін. Әрқайсысы 25-бапқа сәйкес келетін екі тәсіл: бір жағынан, салық төлеушіге Ішкі сот ісін жүргізу кезінде мерзімді тоқтатпай өзара келісу рәсімін бастау талабы, бірақ бұл ретте құзыретті органдар түпкілікті Ішкі сот шешімі қабылданғанға дейін мәні бойынша келіссөздерге кірмеуге тиіс, не екінші жағынан, құзыретті органдар өзара келісу рәсімін бастауы мүмкін салық төлеуші ішкі талап-арызды қайтарып алуға келіскенге дейін, бірақ түпкілікті келісім жасасу құқығынсыз келіссөздер жүргізіңіз. Бұл екінші мүмкіндік осы түсініктеменің 42-тармағында талқыланады. Осы жағдайлардың кез-келгенінде салық төлеуші аталған тәсілдің немесе басқа тәсілдің қолданылатынын білуі керек. Салық төлеушінің ішкі заңнамаға сәйкес "ескерту" апелляциясын беру қажеттілігі бар деп санайтынына немесе санамайтынына қарамастан (мысалы, ішкі сот ісін жүргізуді қозғау үшін ішкі шектеу нормаларына байланысты), барлық тараптар үшін проблемаларды шешу кезінде өзара келісу рәсіміне бастапқы назар аудару қажет болатын тәсіл жиі қолайлы болады салық төлеушілер және мұндай әрекеттерді екіжақты негізде жүзеге асыру.

26. Кейбір мемлекеттер салық төлеушіге сұрау салуға жататын операциялар теріс пайдалану ретінде қаралатын жағдайларда 25-баптың 1-тармағына сәйкес өзара келісу рәсіміне бастамашылық жасау құқығынан бас тартуы мүмкін. Бұл мәселе [Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясының 8-тармағында және 1-бабына түсініктеменің келесі тармақтарында] талқыланатын "Конвенцияны тиісінше қолданбау" мәселесімен тығыз байланысты. Алайда, арнайы ереже болмаған жағдайда, теріс пайдаланудың болжамды жағдайлары кезінде өзара келісу рәсіміне жүгінуден бас тартудың жалпы ережесі жоқ. Салықты есептеу салық салуды болдырмау туралы ішкі заңнаманың ережесі шеңберінде жүргізілетіні қарапайым факт өзара келісу рәсіміне қол жеткізуге тыйым салуға себеп болмауы тиіс. Алайда, елеулі айыппұлдарға әкелетін ішкі заңнаманы елеулі бұзушылықтар орын алған жағдайларда, кейбір мемлекеттер өзара келісу рәсіміне қол жеткізуге тыйым салуды қалауы мүмкін. Мемлекет өзара келісу рәсіміне қол жеткізуден бас тартатын мән-жайлар Конвенцияда<sup>48</sup> нақты жазылуға тиіс.

ЭЫДҰ-ның 25-бапқа түсініктемесінің 27-тармағы мыналарға қатысты:

27. Кейбір мемлекеттер Конституциялық немесе өзге де ішкі құқық ережелеріне немесе сот қаулыларына байланысты белгілі бір мәселелерді тұтастай алғанда өзара келісу рәсімі, сондай-ақ салық төлеуші бастамашылық еткен өзара келісу рәсімі арқылы реттеуге жатпайтын ретінде қарайды. Мысал ретінде салық төлеушіге салықтан босату салық органы осы мемлекеттің Конституциясына сәйкес сақтауға міндетті соттың түпкілікті шешіміне қайшы келетін жағдайды келтіруге болады. Соған қарамастан, ішкі заңнама, тіпті конституциялық құқықтың ішкі нормалары да келісімшарттық міндеттемелерді орындамауды ақтамайтындығы салық және басқа шарттар үшін танылған жалпы қағидат болып табылады. Халықаралық шарттар құқығы

туралы Вена конвенциясының 27-бабы шарттық құқықтың осы жалпы қағидатын көрсетеді. Бұдан шығатыны, басқаша жағдайда Конвенцияны бұзатын іс-әрекеттің кез келген негіздемесі Конвенцияның ережелерінде қамтылуға және салық шартын түсіндірудің жалпы қабылданған қағидаттарына сәйкес түсіндірілуге тиіс. Мұндай негіздеме өте сирек кездеседі, өйткені бұл мәселені екі мемлекет өзара келісу рәсімі шеңберінде осы мәселені шешудің басталу фактісі бойынша қалай шешетінін реттеп қана қоймайды, оның орнына бұл немесе басқа істің тіпті екі мемлекет қарауы керек кезеңге жетуіне жол бермейді. Мұндай ұйғарымды іс жүзінде мемлекеттердің бірі басқа мемлекетпен консультациясыз шығара алатындықтан, сондай-ақ нәтижесінде қаралмайтын екіжақты шешім болуы мүмкін болғандықтан, салық төлеуші бастамашылық еткен өзара келісу рәсімі шеңберінде қаралатын іске оңай қарауға болмайды деген пікір бар және мұндай іс тараптан қолдауды қажет етеді Конвенцияның келіссөздерде келісілген ережелері. Салық төлеуші бастамашылық ететін өзара келісу рәсіміне рұқсат бермеу себебі ретінде ішкі заңнаманың шектеулеріне сүйенетін құзыретті орган бұл туралы басқа құзыретті органға хабарлауға және өз ұстанымының құқықтық негізін тиісті түрде түсіндіруге міндетті. Көбінесе нақты Ішкі заңнамалық кедергілер істің өзара келісу рәсіміне өтуіне кедергі келтірмейді, бірақ егер олар құзыретті органның Конвенцияға сәйкес келмейтін салық төлеушіге салық салуды болдырмайтындай етіп істі шешуіне нақты және біржақты кедергі жасай алса және басқа мемлекетте мәселені салық төлеушінің пайдасына шешудің нақты мүмкіндігі болмаса, онда жағдай жария етілуі керек. салық төлеушілердің осы рәсімнің ықтимал нәтижелеріне қатысты жалған күтулері болмауы үшін салық төлеушілер.

---

<sup>48</sup>"Керек" сөзі ЭЫДҰ-ның 2017 жылғы Конвенциясында кездеседі, тіпті егер тармақтың қалған бөлігі ЭЫДҰ-ның 2014 жылғы Үлгі конвенциясына түсініктемеден алынған болса да. Сондай-ақ, Конвенция Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясының 9-бабының 3-тармағын қамтитын өзара келісу рәсіміне қол жеткізуге қатысты жоғарыдағы 2-тармақты қараңыз [бұл ескерту ЭЫДҰ-ның дәйексөз келтірілген тармағының бөлігі болып табылмайды].

ЭЫДҰ Үлгі Конвенциясына түсініктеме келесіде мыналарды жариялайды:

28. Басқа жағдайларда, өзара келісу процедурасын бастауға рұқсат етілуі мүмкін, бірақ ішкі құқықтық кедергілер туындауы мүмкін, өйткені келісімшарт бойынша келіссөздер құзыретті органның салық төлеуші көтерген мәселені ішінара шешуге кедергі келтіруі мүмкін. Мұндай оқиғалар құзыретті орган үшін екіжақты келіссөздер бұл мәселені нақты шеше алмайтыны тұрғысынан заңнамалық тұрғыдан шектейтін әсерге ие болған жағдайда, көптеген мемлекеттер бұл мән-жайлардың өзгеруін құзыретті органға рәсімнен бас тартуға мүмкіндік беру үшін осындай мән-жай ретінде

қабылдайды. Алайда кейбір жағдайларда қиындықтар уақытша ғана болуы мүмкін, мысалы, түзету заңнамасы қабылданғанға дейінгі кезең ішінде, бұл жағдайда процедураны тоқтатудың орнына тоқтата тұру керек. Екі құзыретті орган туындаған қиындықтарды және олардың өзара келісу рәсіміне ықтимал әсерін талқылауы қажет. Сондай-ақ, салық төлеушінің пайдасына толық немесе ішінара шығарылған шешімнің міндетті күші бар және оның орындалуын құзыретті органдардың бірі бақылауы керек, бірақ өзара келісу шеңберінде талқылау мүмкіндігі әлі де болған кезде, мысалы, бір құзыретті органның екіншісіне дәлелдемелерді ұсыну сияқты мәселе бойынша. соңғы орган салықтан босатуды қамтамасыз етуі керек.

29. Өзара келісу рәсімі шеңберінде қол жеткізілген келісімді орындамағаны үшін ішкі заңнамаға сілтеме жасауға негіздер аз. Мұндай келісімдерді жүзеге асыру жөніндегі міндеттеме туралы 2-тармақтың соңғы ұсынысында біржақты айтылады және мұндай жүзеге асыру жолындағы кедергілер келісімнің өзі талаптарына енгізілуі тиіс. Салық конвенциялары бойынша келіссөздер ішкі құқықтың өзгеріп отыратын жиынтығы аясында жүргізіліп жатқандықтан, мұндай өзгерістерді кейде болжау қиын, және екі тарап та Конвенцияның бастапқы нұсқасы бойынша келіссөздер жүргізу кезінде және өзара келісімдерге қол жеткізу кезінде түсінетіндіктен, өзара келісу рәсімінің іргелі негіздерін өзгертетін кейінгі күтпеген өзгерістер, әдетте, келісімді қайта қарауды талап етеді деп саналады қажетті масштабта. Әлбетте, ішкі заңнамада мұндай өзгеріс болған кезде, бұл өте сирек кездеседі, міндеттемелерді адал орындау бұл туралы қысқа мерзімде хабарлама жіберуді талап етеді және осындай жанадан қабылданған ішкі заңнама мүмкіндік беретін шамада қайта қаралған немесе жана өзара келісуге қол жеткізу үшін адал күш-жігер жұмсалады. Бұл жағдайларда салық төлеушінің өтініші осы адам сұраған процедураның жаңа қолданысынан гөрі ағымдағы ретінде қарастырылуы керек.

30. Процедураның өзіне келетін болсақ, оны құрайтын екі бөлек кезеңді қысқаша қарастыру қажет (жоғарыдағы 7-тармақты қараңыз).

31. Салық төлеушінің қарсылықтарын ұсынудан басталатын бірінші кезеңде рәсім оның және оның тұрақты тұратын мемлекетінің құзыретті органдарының арасындағы өзара қарым-қатынас деңгейінде ғана жүргізіледі (24-баптың 1-тармағын қолдану рәсімін ол азаматы болып табылатын мемлекетте салық төлеуші қолданысқа келтірген жағдайларды қоспағанда). 1-тармақтың ережелері салық төлеушіге екі Уағдаласушы мемлекеттің әрқайсысының ішкі заңнамасына сәйкес барлық құқықтық қорғау құралдары таусылғанына қарамастан, өзі резиденті болып табылатын мемлекеттің құзыретті органына жүгінуге құқық береді. Екінші жағынан, құзыретті орган қарсылық негізді ме, жоқ па, соны шешуге және егер оны негізді деп санаса, ол бойынша 2-тармақта көзделген екі нысанның бірінде шаралар қабылдауға міндетті.

32. Егер талапты тиісті тәртіппен алған құзыретті орган оның негізді екенін мойындаса және даулы салық салу салық төлеушінің тұрақты тұратын мемлекетінде

қабылданған шараның нәтижесінде толық немесе ішінара пайда болды деп есептесе, ол мүмкіндігінше талапкердің талабын осындай түзетулер енгізу немесе осындай жеңілдіктер беру арқылы дереу қанағаттандыруы керек деп санайды. Мұндай жағдайда мәселе өзара келісу рәсімін пайдаланбай шешілуі мүмкін. Екінші жағынан, ол, мысалы, конвенцияны өзінің түсіндіруін растау үшін екінші Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органымен пікір және ақпарат алмасуды қажет деп санауы мүмкін.

33. Егер, алайда, құзыретті орган даулы салық салу басқа мемлекетте қабылданған шараның нәтижесінде толық немесе ішінара туындады деп есептесе, ол — бұл 2 — тармақтың ережелерінен анық көрініп тұрғандай-өзара келісу рәсімін қолданысқа енгізуге міндетті болады. Бұл органның өз міндетін мүмкіндігінше дереу орындауы маңызды, әсіресе трансферттік бағаны түзету нәтижесінде қауымдастырылған кәсіпорындардың пайдасы түзетілген жағдайларда.

34. Салық төлеушінің 1-тармаққа сәйкес өз ісін өзі резиденті болып табылатын мемлекеттің құзыретті органына, ол сондай-ақ осы мемлекеттің ішкі заңнамасы бойынша талап арыз бергеніне немесе сот талқылауын қозғағанына қарамастан қарауға ұсынуға құқығы бар. Егер сот талқылауы күтіп тұрса, тұрақты тұратын мемлекеттің құзыретті органы оның түпкілікті шешімін күтпеуге тиіс, бірақ бұл істі өзара келісу рәсімі шеңберінде қарау үшін қолайлы деп санай ма, жоқ па, соған жауап беруге тиіс. Егер ол қолайлы деп шешсе, онда ол өзі қанағаттанарлық шешімге келе алатынын немесе істі екінші Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органына тапсыру керектігін анықтауы керек. Салық төлеушінің өзара келісу рәсімін қозғау туралы өтініші негізсіз қабылданбауы мүмкін.

35. Егер талап тұрақты тұратын мемлекеттің сотында түпкілікті қаралса, салық төлеуші бұл жағдайда да өзара келісу рәсіміне жүгіне алады немесе оны жалғастыра алады. Кейбір мемлекеттерде құзыретті орган сот шешімінен өзгеше қанағаттанарлық шешімге келуі мүмкін. Басқа мемлекеттерде құзыретті орган сот шешімімен байланысты. Соған қарамастан, ол істі екінші Уағдаласушы Мемлекеттің құзыретті органына бере алады, соңғысына қосарланған салық салуды болдырмау мақсатында шаралар қабылдауды өтініп жүгіне алады.

36. Салық төлеуші жүгінген құзыретті орган тарапынан басқа мемлекеттің құзыретті органына жүгінуден басталатын екінші кезеңде рәсім талап қойылған мемлекет оны қолдағандай мемлекеттер арасындағы қатынастар деңгейінде өтеді. Бірақ бұл процедура мемлекеттер арасындағы рәсім болғанымен, сұрақтар қоюға болады:

- 2-тармақтың бірінші сөйлемінде қолданылатын баптың атауы мен терминдері тек өзара келісудің қарапайым рәсімін немесе тараптарға тек келіссөздер жүргізу міндетін жүктейтін, бірақ оларды келісімге қол жеткізуге міндеттемейтін *actum de contrahendo*-ны жүзеге асыруды білдірмейді ме;

— немесе, керісінше, оны (осы баптың нұсқасы болған жағдайда) шешілмеген мәселелерді реттеу мақсатында [көрсетілген нұсқаның] 5-тармағында айтылған төрелік



процестің болуынан немесе осы рәсім бірлескен комиссия шеңберінде болып жатқан презумпциядан) тараптарға міндет жүктейтін юрисдикциялық сипаттағы рәсім ретінде қарау керек дауды шешіңіз.

37. Сөзсіз, 2-тармақ келіссөздер жүргізу міндетін көздейді; бірақ осы процедура арқылы өзара келісімге қол жеткізуге қатысты құзыретті органдар нәтижеге қол жеткізудің орнына қолдан келгеннің бәрін жасауға міндетті. Алайда, [в нұсқасының] 5-тармағы, егер құзыретті органдар келіссөздер арқылы келісе алмаған мәселелер болса да, келісімге қол жеткізуге мүмкіндік беретін механизмді ұсынады.

38. Өзара келісуді іздеуде құзыретті органдар, ең алдымен, өздерінің тиісті салық заңнамасының нормаларын және олар үшін салық төлеуші сияқты міндетті күші бар Конвенцияның ережелерін ескере отырып, өз ұстанымдарын анықтауы керек. Егер мұндай нормалардың немесе ережелердің қатаң орындалуы келісімге қол жеткізуге кедергі келтірсе, құзыретті органдар халықаралық арбитражға ұқсас салық төлеушінің талаптарын қанағаттандыру үшін әділеттілік мәселелерін ескеруге құқылы екендігіне негізделуі мүмкін.

Бұдан әрі 2017 жылғы ЭЫДҰ Үлгі конвенциясына түсініктемеде мыналар айтылады

:

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 арасындағы Бірыңғай келісім бойынша келіссөздер арқылы немесе жекелеген, бірақ дәйекті екіжақты өзара келісімдер бойынша келіссөздер арқылы қол жеткізуге болады.

38.2 Бұл, мысалы, кәсіпорынның тұрақты болатын мемлекетінде салық конвенциялары бар екі түрлі мемлекетте кәсіпорынның тұрақты өкілдіктері арасында пайданың тиісті бөлінуін анықтау үшін орын алуы мүмкін. Мұндай жағдайда екі тұрақты өкілдік арасындағы мәмілелерге қатысты жасалған түзету оның тұрақты болатын мемлекетіндегі кәсіпорынға салық салуға әсер етуі мүмкін. Кәсіпорынның тұрақты орналасқан мемлекеті мен тұрақты өкілдіктері орналасқан мемлекеттер арасындағы салық конвенцияларының 25-бабының 1 және 2-тармақтарының негізінде кәсіпорынның тұрақты орналасқан мемлекетінің құзыретті органы Тұрақты Өкілдіктері бар мемлекеттердің құзыретті органдарымен өзара келісім бойынша істі шешуге тырысуға және пайданы оның резидентінің тұрақты өкілдіктеріне тиісінше жатқызуды айқындауға өкілеттігі бар екі салық конвенциясына сәйкес. Егер кәсіпорынның тұрақты болатын мемлекеті мен тұрақты өкілдіктері бар мемлекеттер арасындағы салық конвенцияларында 7-баптың әртүрлі нұсқалары (мысалы, бір Конвенцияда 2010 жылы ЭЫДҰ Үлгі Конвенцияна енгізілген нұсқасы және басқа Конвенцияда 7-баптың алдыңғы нұсқасы) болса, құзыретті органдар тармақта айтылғандай әділеттілік

пайымдауларын ескеруі мүмкін 38 жоғарыда, қолданыстағы конвенциялардың ережелеріне сәйкес салық салуды қамтамасыз ету мақсатында тиісті шешім табу.

38.3 Бұл, мысалы, бірқатар қауымдастырылған кәсіпорындар, әртүрлі мемлекеттердің резиденттері бірқатар интеграцияланған бақыланатын мәмілелерге қатысқан кезде орын алуы мүмкін және барлық кәсіпорындар тұрақты болатын мемлекеттер арасында екіжақты салық келісімдері бар. Интеграцияланған бақыланатын мәмілелердің мұндай сериясы, мысалы, зияткерлік меншік көпұлтты кәсіпорындар тобының (MNP) екі мүшесі арасындағы бақыланатын мәміледе 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-тармақтарының негізінде осы кәсіпорындардың тұрақты болатын мемлекеттерінің құзыретті органдары 9-баптың коммерциялық созылған қол қағидатына сәйкес бақыланатын мәмілелер үшін тиісті коммерциялық трансферттік бағаларды айқындауға ұмтылуға айқын өкілеттікке ие.

38.4 Төмендегі 55-тармақта танылғандай, 38.2-тармақта сипатталған көпжақты жағдайда, Конвенцияның тиімді жұмыс істеуі және осындай жағдайда туындауы мүмкін қосарланған салық салуды тиісінше жою қамтамасыз етілетін мемлекеттер арасындағы салық Конвенциясының 25-бабының 3-тармағы.

38.5 Сенімділікке деген ұмтылыс салық төлеушілердің бірнеше мемлекеттердің резиденттері болып табылатын қауымдастырылған кәсіпорындар арасындағы бақыланатын мәмілелердің трансферттік бағасын алдын ала анықтау үшін көпжақты алдын ала баға белгілеу келісімдеріне ("APAs") ұмтылуына әкелуі мүмкін. Егер осы мемлекеттердің барлығының арасында екіжақты салық конвенциялары болған жағдайда және осы мемлекеттердің ең болмағанда біреуінің іс-әрекеті Конвенцияның ережелеріне сәйкес келмейтін салық төлеушіге салық салуға әкеп соғуы мүмкін болып көрінген жағдайда, осы конвенциялардың 25-бабы осы мемлекеттердің құзыретті органдарына бақыланатын мәмілелер үшін трансферттік баға белгілеуді айқындау үшін тиісті өлшемшарттар жиынтығы туралы көпжақты негізде келіссөздер жүргізуге мүмкіндік береді. Көпжақты АРА-ға мүдделі мемлекеттердің барлық құзыретті органдары арасындағы Бірыңғай келісім туралы келіссөздер арқылы немесе жеке, бірақ дәйекті екіжақты өзара келісімдер туралы келіссөздер арқылы қол жеткізуге болады.

Бұдан әрі 2014 жылғы ЭЫДҰ Үлгі конвенциясы түсініктемеде мыналар айтылады:

39. 2 - тармақтың соңғы ұсынысының мақсаты ішкі заңнамаға сәйкес салық есебін түзетуге және төленген соманы қайтаруға қатысты мерзімдер бойынша шектеулер қолданылатын елдерге мерзімдер бойынша осындай шектеулерге қарамастан қол жеткізілген келісімді орындауға мүмкіндік беру болып табылады. Алайда, бұл ереже Конституциялық себептер бойынша немесе өзге де құқықтық негіздерде ішкі заңнамада көзделген мерзімдер бойынша шектеулерді алып тастай алмайтын, келісілген шешімнің өзіне олардың ішкі ескіру мерзімдеріне бейімделген мерзімдерді енгізе алмайтын

мемлекеттерге кедергі келтірмейді. Кейбір ерекше жағдайларда Уағдаласушы Мемлекет мұндай келісілген шешімді қабылдамауды жөн көруі мүмкін, оның орындалуы ішкі ескіру мерзімдерін елемеуді талап етеді. Уақыт шектеулерінен басқа, келісілген Шешімді орындау үшін "соттың түпкілікті шешімі" сияқты басқа да кедергілер туындауы мүмкін. Уағдаласушы мемлекеттер өз қалауы бойынша осындай кедергілерді жоятын нақты ережелерді енгізуге құқылы. Рәсімді іс жүзінде жүзеге асыруға келетін болсақ, тұтастай алғанда, салық органдарына кез келген жағдайда өзара келісу рәсімі арқылы қол жеткізілген шешімнің орындалуы кешіктіру нәтижесінде немесе шекті мерзімдер болған жағдайда шекті мерзімдер мен кешіктірулер әрекетінің үйлесуі нәтижесінде бұзылмауы үшін қолдан келгеннің бәрін жасау ұсынылады.

40. Бюджеттік-салық мәселелері жөніндегі Комитет трансферттік баға белгілеуді түзету нәтижесінде пайданы тиісті түзетуге байланысты туындайтын проблемалар (9-баптың 1 және 2-тармақтарын орындау), сондай-ақ осындай жағдайларда өзара келісу рәсімін қолдануға байланысты қиындықтарға қатысты бірқатар ұсынымдар шығарды:

а) салық органдары мүмкіндігінше салық төлеушілерге трансферттік бағаны түзетуді жүзеге асыру ниеті туралы дереу хабарлауы керек (және егер мұндай хабарламаның күні маңызды болса, мүмкіндігінше нақты ресми хабарламаның дереу ұсынылуын қамтамасыз ету керек), өйткені салық органдары мен салық төлеушілер арасындағы барлық тиісті мәселелер бойынша мүмкіндігінше ертерек және толық байланыстарды бір уақытта қамтамасыз ету өте маңызды сол юрисдикцияда және халықаралық деңгейде қауымдастырылған кәсіпорындар мен тиісті салық органдары арасында;

б) құзыретті органдар осы мәселелер бойынша бір — бірімен барлық мүмкін тәсілдермен — жазбаша нысанда, телефон арқылы немесе өкілдердің жеке қарым-қатынасы, дөңгелек үстелде жиналыстар өткізу арқылы, өздеріне ыңғайлы-байланысып, тиісті проблемаларды шешудің неғұрлым тиімді тәсілдерін әзірлеуге ұмтылуға тиіс. Құзыретті органдарға егжей-тегжейлі нақты ақпарат алуға жәрдемдесу мақсатында ақпарат алмасу туралы 26-баптың ережелерін пайдалануды көтермелеу керек, оның негізінде шешім қабылдануы мүмкін;

с) трансферттік баға белгілеуге байланысты мәселелер бойынша өзара келісу рәсімі барысында тиісті салық төлеушілерге құзыретті органдарға жазбаша түрде де, ауызша да тиісті фактілер мен дәлелдерді ұсыну үшін барлық ақылға қонымды мүмкіндіктер берілуі тиіс.

41. Жалпы өзара келісу рәсіміне қатысты Комитет мыналарды ұсынды:

а) өзара келісу рәсімін қозғауға және жүргізуге байланысты формальдылықтар минимумға дейін азайтылуы, ал қажетсіз формальдылықтар жойылуы тиіс;

б) өзара келісу рәсімі шеңберінде қаралатын әрбір іс басқа істерді қарау қорытындыларына сілтеме жасамай, мәні бойынша нақты шешілуге тиіс;

с) тиісті жағдайларда құзыретті органдар өзара келісу рәсімін қолдануға қатысты ішкі нормаларды, қағидаттар мен рәсімдерді тұжырымдап, жариялауға тиіс.

42. Сонымен, өзара келісу рәсімі сол іс бойынша Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің құзыретті сотына талап арыз берген салық төлеушіге қатысты жүргізілуі мүмкін және бұл талап әлі қаралмаған. Мұндай жағдайда сот осы талап бойынша өз шешімін шығарғанға дейін өзара келісу рәсімін қолдану нәтижесінде келісілген шешімнің орындалуын кейінге қалдыру туралы салық төлеушінің өтінішін қабылдамауға негіз жоқ.<sup>51</sup> [Комитет мүшелерінің бірі салық төлеушіге сот талап қою туралы шешім шығарғанға дейін өзара келісу нәтижесін мақұлдауды кейінге қалдыруға рұқсат етілмеуі керек деп санайды. Құзыретті органдар арасындағы уағдаластыққа қол жеткізгеннен кейін салық төлеуші ақылға қонымды мерзім ішінде көрсетілген Келісімнің нәтижесін мақұлдауға қатысты шешім қабылдауға тиіс. Сонымен қатар, құзыретті органдар салық төлеушінің талап-арызын сол салық төлеуші өзара келісуді сұрайтын нақты аспектіге қатысты қарауды жалғастырған жағдайда, құзыретті органдар деңгейіндегі кез келген терең талқылауды сот шешіміне дейін кейінге қалдыру керек деген жоспарда негізделген ұстанымға ие бола алады. Егер салық төлеушінің өзара келісу рәсіміне сұрау салуы сот талабына қарағанда басқа салық жылдарына қатысты болса, бірақ мәні бойынша сол нақты және құқықтық мәселелерге қатысты болса, нәтижесінде сот шешімі нақты сот талқылауының мәні болып табылмайтын жылдарға қатысты осы салық төлеушінің режиміне әсер етеді деп күтуге болады. тәжірибе жоғарыда аталған жағдаймен бірдей болуы мүмкін. Кез келген жағдайда, ішкі заңнамаға сәйкес регресс құқығы бойынша ресімделген сот ісін жүргізуден өту кезеңіне сот шешімін күту немесе өзара келісу рәсімін өзге де тоқтата тұру бұзушылық болып табылмайды және [осы баптың 5-тармағында аталған нұсқаның үш жылдық мерзімінің] өтуін шарттамайды. Әрине, егер құзыретті органдар аталған жағдайлардың кез келгенінде бұл мәселе ішкі сот ісін жүргізуге қарамастан шешілуі мүмкін деп есептесе (мысалы, сот ісін жүргізу орны бойынша құзыретті орган сот шешімін орындауға міндетті емес және онымен шектелмегендіктен), онда өзара келісу рәсімі қалыпты режимде өтуі мүмкін.

43. Сондай-ақ, талап бойынша сот ісін жүргізу жалғасып жатқан жағдайда да жағдай басқаша болады, бірақ бұл талапты өзара келісу рәсімін қолданысқа енгізуді талап ететін емес, басқа салық төлеуші қозғады. Негізінде, егер өзара келісу рәсімін талап ететін салық төлеушінің ісі Конвенцияның ережелеріне сәйкес келмейтін салық салуды болғызбау жөніндегі бір немесе екі құзыретті органның іс-әрекеттерін растайтын болса, онда мұндай іс-әрекеттер өзара келісу рәсімін талап ететін салық төлеуші келісе алатынына қарамастан, басқа салық төлеушінің заңы бойынша Заңның ережелері жалпы түсіндірілгенге дейін негізсіз кешіктірілмеуге тиіс егер мұндай түсініктеме осы салық төлеушінің ісінің пайдасына шешілуі ықтимал болса. Басқа

жағдайларда, өзара келісу рәсімі шеңберінде құзыретті органдардың талқылауларының кешігуін кез келген жағдайларда ақтауға болады, бірақ бұл жағдайда құзыретті органдар мүмкіндігінше салық төлеуші үшін оқиғалардың қолайсыз дамуын болдырмауға тырысуы тиіс. Бұған, егер ішкі заңнама рұқсат етсе, қарауды кешіктіру кезеңінде немесе салық төлеушінің бақылауынан тыс қарауды кешіктіру кезеңінің кем дегенде бір бөлігінде берешек сомасын төлеуді кейінге қалдыру арқылы қол жеткізуге болады.

44. Ішкі процедураларға байланысты, өтеу әдісін таңдау, әдетте, салық төлеушіге беріледі және көп жағдайда регрессия құқығы саласындағы ішкі ережелер, мысалы, сотқа шағымдану немесе сот ісін жүргізу, олар формальды емес және екі жақты сипаттағы өзара келісу процедурасының пайдасына кейінге қалдырылады.

45. Жоғарыда айтылғандай, осы мәселе бойынша талапты қарауды жалғастыру үшін немесе басқа жағдайда салық төлеуші мұндай Ішкі сот ісін қозғау құқығын сақтай алады, дегенмен құзыретті органдар әлі де келісімге қол жеткізуге болады деп санауы мүмкін. Мұндай жағдайларда, алайда, сот шешімі мен сұрау салынған өзара келісу нәтижесі арасындағы кез келген алшақтықтарды немесе қайшылықтарды болдырмау үшін, сондай-ақ осындай алшақтықтарға әкеп соғуы мүмкін қиындықтарды немесе теріс пайдалану тәуекелдерін болдырмау үшін белгілі бір құзыретті органның ескертулерін назарға алу қажет. Осылайша, қорытындылай келе, мұндай өзара келісуді жүзеге асыру, әдетте, шартты болуы керек деп айтуға болады:

— салық төлеуші тарапынан осындай келісілген шешім қабылдау; және

- салық төлеушінің өзара келісу рәсімі шеңберінде реттелген мәселелерді сотта қараудан бас тартуы.

46. Кейбір мемлекеттер даулы салықтың келісілген сомасының барлығын немесе бір бөлігін төлеу жүзеге асырылғанға дейін өзара келісу рәсімін салық төлеуші бастамашылық ете алмайды деген пікірді ұстанады. Олар процедураның нәтижелеріне байланысты толық немесе ішінара қайтарылатын салықтар бойынша қарызды төлеу туралы талап, негізінен, 25-баппен реттелмейтін, сондықтан оны бұзу болып табылмайтын процедуралық мәселе деп санайды. Көптеген мемлекеттер ұстанатын қарама-қарсы пікір-25-бап Салық төлеушінің рәсім басталғанға дейін жасауы керек барлық әрекеттерді қарастырады және ол мұндай талапты қоймайды. Бұл мемлекеттер рәсім салық төлеушіге салық салынғанға дейін немесе салықтық жауапкершілік туралы хабардар етілгенге дейін де жүзеге асырылуы мүмкін екендігі туралы өз пікірін растайды (14-тармақта, жоғарыда айтылғандай), сондай-ақ құзыретті органның бастамасымен басталған рәсімге қатысты мұндай талап жоқ екенін мойындау кезінде 3-тармақ.

Бұдан әрі 2017 жылғы ЭЫДҰ үлгілік конвенциясына түсініктемеде мыналар айтылады:

47. 25-бап даулы салықтың талап етілетін сомасының барлығы немесе бір бөлігі төленбегендігі негізінде салық төлеуші бастамашылық еткен өзара келісу рәсімін жүргізуден бас тартылуы мүмкін бе деген сұраққа нақты жауап бермейді. Алайда, осы мәселе бойынша ұстанымына қарамастан, осы бапты қолдану кезінде өзара келісу рәсімі Конвенцияның негізгі ережелерінің орындалуын қамтамасыз ететінін, 25-баптың мәтінін осы тұрғыда, сондай-ақ қосарланған салық салуды болдырмау және салық салудан жалтару мен салық төлеуден жалтарудың алдын алуды қоса алғанда, Конвенцияның мақсаттары мен міндеттері тұрғысынан түсіну керек екенін ескеру қажет.

47.1 Уағдаласушы мемлекеттің ішкі заңнамасын қолдануға ғана қатысты даулардан айырмашылығы, өзара келісу рәсімі арқылы шешілетін даулар көп жағдайда қосарланған салық салуға қатысты болады. Сондықтан мемлекеттер салық төлеушінің бекітуі бойынша тиісті Конвенцияның ережелеріне қайшы, кем дегенде ішінара өндіріп алынған соманы аванстық төлеуді талап еткен кезде ақша қаражаттарының қозғалысы мәселелерін мүмкіндігінше ескеруі керек. Өзара келісу рәсімі, сайып келгенде, Конвенцияның ережелеріне сәйкес келмейтін кез келген қосарланған салық салуды немесе басқа салық салуды жойса да, өзара келісу рәсімі аяқталғанға дейін салық төлеуді талап ету салық төлеушіге өзара келісу рәсімі шешілгенге дейінгі кезеңде заңсыз өндірілген сомамен ұсынылған ақшаның уақытша құнын біржола 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 экономикалық мәселе, қосарланған салық салу ауыртпалығы немесе Конвенцияға сәйкес келмейтін басқа салық салу сияқты толық жою мақсатына жете алмайтынын білдіреді. Сонымен қатар, егер бұл экономикалық ауыртпалық ақырында жойылса 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, төленбеген салықты төлеу, егер бұл ішкі заңнаманы тексеру басталғанға дейін талап болып табылмаса, өзара келісу рәсімін бастау үшін талап болмауы керек. Мемлекеттер мұны конвенцияда 2-тармақтың соңына келесі мәтінді қосу арқылы тікелей қарастырғысы келуі мүмкін:

Кез келген өзара келісуді қарау кезеңінде салықтық бағалау және салық алу рәсімдерін тоқтата тұру Ішкі әкімшілік немесе сот қорғау құралдарын пайдаланатын тұлғаға қолданылатын шарттарда қолжетімді болуға тиіс.

Сонымен қатар, ең төменгі талап ретінде, егер өзара келісу рәсімі салық төлеушіге қатысты салық есептелген сәтке дейін басталса (мысалы, салықтық бағалауға сәйкес), төлем туралы талап тек осындай салықты есептеу фактісі бойынша қойылуы керек.

48. Алдыңғы тармақта сипатталған себептерге байланысты өзара келісу рәсімі аяқталғанға дейін салықты өндіріп алуды тоқтата тұру қалаған саясат болуы мүмкін. Сонымен қатар, осы салықтан босату үшін өзара келісу рәсіміне қол жеткізудің нақты шарты ретінде есептелген салықты төлеу, әдетте, мұндай дауларды шешу үшін өзара келісу рәсімінің кең қол жетімділігін қамтамасыз ету саясатымен үйлеспейді. Мұндай талаптың тағы бір тітіркендіргіш асқынуы, егер ел жиналған салықтарды қайтарудың ықтимал нәтижесі болуы мүмкін өзара келісу процедурасын адал талқылауға аз бейім болса, істерді шешудің кешігуі болуы мүмкін. Көптеген мемлекеттерде өзара келісу рәсімі шешілгенге дейін салықтық бағалауды және/немесе салықты өндіріп алуды тоқтата тұру оны жүзеге асыру мақсатында заңнамалық өзгерістерді талап етуі мүмкін. Сондай-ақ мемлекеттер 2-тармақтың соңына келесі мәтінді қосу арқылы Конвенцияда салықтық бағалау және салық алу рәсімдерін тоқтата тұруды тікелей көздеуді қалауы мүмкін:

Салықтық бағалау және салық алу рәсімдері өзара келісудің кез келген рәсімі қаралатын кезең ішінде тоқтатылады.

Өзара келісу рәсімі аяқталғанға дейін салықты өндіріп алудың кез келген тоқтатылуына байланысты 27-баптың 4-тармағына сәйкес салықтарға қатысты консервациялау шараларының бар-жоғын еске салу маңызды.

48.1 Уағдаласушы мемлекеттердің ішкі заңнамасында салықтық бағалау және салық алу рәсімдерінде айтарлықтай айырмашылықтар болуы мүмкін болғандықтан, екіжақты келіссөздер барысында мұндай рәсімдер бапты тиімді жүзеге асыру үшін туындауы мүмкін кез келген кедергілерді жою үшін өзара келісу рәсімі шешілгенге дейін бұл рәсімдердің әрбір мемлекетте қалай әрекет ететінін тексеру маңызды болуы мүмкін. Егер мемлекеттер салық берешегін төлеу салық төлеуші бастамашылық еткен өзара келісу рәсімін жүргізу үшін алғышарт болып табылады деген ұстанымды ұстанатын болса, онда бұл Конвенция талаптары бойынша келіссөздер барысында шарт бойынша әріптеске жеткізілуі тиіс. Егер конвенцияға қатысушы екі мемлекет те осындай пікірді ұстанатын болса, онда ұстанымдардың бірлігі бар, бірақ салық төлеушіден осы соманы екі рет төлеуді талап ететін ерекше тәуекел бар. Ішкі заңнамамен рұқсат етілген жағдайда, осы мәселені шешу кезінде мемлекеттердің қарауы үшін мүмкіндіктердің бірі өзара келісу рәсімі аяқталғанға дейін сенімгерлік, шартты-депозиттік немесе ұқсас банктік шотқа екі соманың ең үлкенін орналастыру болып табылады. Құзыретті органдардың талаптарын қанағаттандыру үшін жеткілікті балама нұсқа салық төлеуші банктің банктік кепілдік беруі болуы мүмкін. Тағы бір тәсіл ретінде бір немесе басқа мемлекет (мысалы, салықтық бағалау уақыты негізінде немесе шартқа сәйкес мемлекеттің резиденті мәртебесі негізінде) басқа мемлекетте төленген сома мен егер бар болса, бірінші мемлекет өндіріп алатын сома арасындағы айырмадан аспайтын соманы төлеуді талап етуге келісе алады. Осы мүмкіндіктердің қайсысы ашық болып табылады, сайып келгенде, қандай да бір мемлекеттің ішкі заңнамасына (әкімшілік

талаптарды қоса алғанда) байланысты болады, бірақ бұл ретте осы нұсқалар өзара келісу рәсімін барынша тиімді жүргізуді қамтамасыз ету мақсатында мүмкіндігінше қаралуы тиіс. Егер мемлекеттер салық төлеуші бастамашылық ететін өзара келісу рәсімін жүргізу үшін немесе осы рәсім шеңберінде даулы мәселені белсенді қарау үшін алдын ала шарт ретінде салық берешегін төлеуді талап етсе, олардың құзыретті органдардың көмегімен қол жеткізілген өзара келісу нәтижесінде салық төлеушіге қайтарылуға жататын кез келген негізгі сома бойынша пайыз сомасын қайтарудың қолданыстағы жүйелері болуға тиіс. Мұндай кез-келген сыйақы төлемі негізгі қарыздың құнын және салық төлеуші үшін бұл сома қол жетімсіз болған уақытты жеткілікті түрде көрсетуі керек.

49. 2-бапқа түсініктеменің 4-тармағында көптеген мемлекеттер осы баптың 2-бабында қамтылған салықтармен байланысты пайыздар мен әкімшілік айыппұлдарды қарастырмаса да, мұндай пайыздар мен әкімшілік айыппұлдар 2-бапта қамтылған салықтармен тікелей байланысты болған жағдайда, олар тиісті түрде өзара келісу рәсіміне сәйкес негізгі қамтылған салық азаятын немесе алынбайтын дәрежеде азайтылуы немесе алынып тасталуы керек екендігі түсіндіріледі. Демек, негізгі салық міндеттемесіне сілтеме жасай отырып есептелетін пайыздарды немесе әкімшілік айыппұлды қолданған Уағдаласушы мемлекет (немесе түзету сомасы немесе салық салынатын кіріс сомасы сияқты салықты анықтауға қатысты басқа сомаға сілтеме жасай отырып), және кейіннен 25-баптың 1 және 2-тармақтарына сәйкес өзара келісу рәсіміне сәйкес осы негізгі 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 сақтамағаны үшін айыппұл) өзара келісу рәсімін жүргізуге сұрау салудың мәні болып табылатын салық міндеттемесімен тікелей байланысты емес ішкі заңнаманы сақтау мәселелеріне қатысты болуы мүмкін. Мұндай әкімшілік санкциялар, әдетте, баптың 1 және 2-тармақтарына сәйкес өзара келісу рәсімін қолдану аясына жатпайды. Алайда, 25-баптың 3-тармағына сәйкес құзыретті органдар бірлескен консультациялар жүргізе алады және Конвенцияның ережелеріне сәйкес келмейтін салық салумен тікелей байланысты емес айыппұл ақталмады немесе одан да көп болып табылмайды деген нақты жағдайда уағдаласа алады. Мысалы, егер немқұрайлылық, қасақана әрекет немесе алаяқтық үшін әкімшілік айыппұл белгіленген мөлшерде салынса және кейіннен өзара келісу рәсімі барысында алаяқтық ниет, қасақана мінез-құлық немесе немқұрайлылық болмағаны анықталса, құзыретті органдар мұндай айыппұлды қолданған Уағдаласушы мемлекет оның күшін жояды деп уағдаласа алады. Құзыретті органдар баптың 3-тармағына сәйкес жалпы өзара келісім жасаса алады, оған сәйкес олар өзара келісу рәсімі арқылы Конвенцияны қолдану бойынша қиындықтар немесе күмән туғызатын пайыздар мен әкімшілік санкцияларға



байланысты мәселелерді 1 және 2-тармақтарға сәйкес шешуге ұмтылатын болады. Уағдаласушы мемлекеттер, егер олар мұны қалаулы деп санаса, 1-тармаққа сәйкес ұсынылған өзара келісу рәсімі жағдайларында осы тармақтың пайыздар мен әкімшілік санкцияларға қолданылуын 25-баптың 2-тармағында тікелей көздеп, екінші ұсыныс ретінде мыналарды қоса алады:

Құзыретті органдар сондай-ақ қаралып отырған іске қатысты пайыздарға және әкімшілік санкцияларға қатысты ішкі заңнаманың ережелерін қолдану туралы уағдаласуға ұмтылатын болады.

49.2 Прокурор немесе сот шығарған қылмыстық жаза шаралары, әдетте, өзара келісу рәсіміне жатпайды. Көптеген мемлекеттерде құзыретті органдар мұндай жазаларды жеңілдетуге немесе жоюға құқылы емес.

49.3 Өзара келісу көбінесе салық міндеттемесінің бір Уағдаласушы Мемлекетте сақталуына әкеледі, ал екінші Уағдаласушы Мемлекет олар алған салықтың барлығын немесе бір бөлігін өтеуі керек. Мұндай жағдайларда, егер екі Уағдаласушы Мемлекетте салық міндеттемелеріне пайыздарды есептеу және өтеу тәртібінде айырмашылықтар болса, салық төлеуші экономикалық тұрғыдан айтарлықтай ауыртпалыққа ұшырауы мүмкін. Бұл, мысалы, бірінші Уағдаласушы мемлекет өзара келісу рәсімінің сұрау салуының нысанасы болған салық бойынша төлемді кешіктіргені үшін пайыз алатын, ал екінші Уағдаласушы мемлекет салық төлеушіге өтеуге тиіс сомаға артық төлем үшін пайыз бермеген жағдайда орын алады. Сондықтан Уағдаласушы мемлекеттер өзара келісу рәсімінің сұрау салу нысанасы болып табылатын салық міндеттемесіне ілеспе пайыздардан босатуды ұсыну үшін икемді тәсілдерді қабылдауға ұмтылуға тиіс. Мұндай процедура арқылы істі шешуге кететін уақыт мөлшері көбінесе салық төлеушінің бақылауынан тыс екенін ескере отырып, салық төлеуші өзара келісу процесінде болған кезеңде пайыздардан босату әсіресе орынды болар еді. Уағдаласушы Мемлекеттің ішкі заңнамасындағы өзгерістер құзыретті органға өзара келісу рәсімі шеңберінде белгіленген пайыздардан босатуды ұсынуға мүмкіндік беру үшін талап етілуі мүмкін.

49.4 Қосарланған салық салуды болдырмау туралы конвенцияның мақсаты және мемлекеттерге Конвенцияның ережелерін адал орындауды талап ету пайыздар мен айыппұлдар салық төлеушілердің өзара келісу рәсімін бастауға айтарлықтай кедергі келтіретін жолмен алынбауы керек деп болжайды, бұл ақша ағынына әсер етеді. Пайыздар мен әкімшілік айыппұлдар салық төлеушіге конвенцияның артықшылықтарын, соның ішінде 25-бапта көзделгендей өзара келісу рәсіміне бастамашылық жасау құқығын пайдалануға елеулі кедергі келтіретіндей немесе оған жол бермейтіндей қолданылмауға тиіс. Мысалы, өсімпұлдар мен айыппұлдар бойынша берешекті төлеуге қатысты мемлекеттің талаптары салық төлеушінің бастамасымен ішкі заңнаманы қайта қарау шеңберінде болғаннан гөрі, өзара келісу рәсімі аясында салық төлеушілер үшін аса ауыр болмауы тиіс.

### 25-баптың 3-тармағы (А және В нұсқалары)

10. Бұл тармақ ЭЫДҰ үлгілік Конвенциясының 25-бабын, 3-тармағын жаңғыртады. Комитет ЭЫДҰ-ның 2017 жылғы түсініктемесінің келесі бөлігі осы тармаққа қатысты деп санайды:

50. Осы тармақтың бірінші ұсынысы құзыретті органдарға Конвенцияны түсіндіруге немесе қолдануға байланысты туындайтын қиындықтарды өзара келісу рәсімінің көмегімен мүмкіндігінше шешуге құқық береді. Бұл, әдетте, 1 және 2-тармақтарда көрсетілген рәсім барысында қаралуға жататын нақты іске байланысты туындаса да, салық төлеушілердің қандай да бір санатына қатысты немесе оларға қатысты болуы мүмкін жалпы сипаттағы қиындықтардың көп бөлігі.

51. Бұл ереже Конвенцияны қолдануға байланысты туындайтын қиындықтарды реттеуге мүмкіндік береді. Мұндай қиындықтар тек практикалық сипатта ғана емес және олар пайда болған Уағдаласушы Мемлекеттегі дивидендтерден, пайыздардан және роялтиден шегерілетін салықтық жеңілдікке қатысты рәсімді қозғаумен және жүргізумен ғана байланысты болмауы мүмкін, сонымен қатар келіссөздерге қатысушылардың ниеттеріне сәйкес Конвенция ережелерінің қалыпты қолданылуына кедергі келтіруі немесе кедергі келтіруі мүмкін, бұл ретте мұндай мәселелерді шешу мәселелер Конвенцияны түсіндіруге қатысты алдын ала уағдаластыққа байланысты емес.

52. Осы ережеге сәйкес құзыретті органдар, атап айтқанда:

— қандай да бір қиындықтарды болдырмау үшін Конвенцияда толық емес немесе анық емес анықтама алған терминдердің анықтамасын толықтыру немесе түсіндіру;

— егер белгілі бір мемлекеттің заңнамасы жалпы мағынаға нұқсан келтірмей өзгерсе немесе Конвенцияның мәніне әсер етпесе, осындай өзгерістер нәтижесінде туындаған жаңа салық салу жүйесінен туындауы мүмкін кез келген қиындықтарды реттеу;

— қарыз алушының елінде капиталдандырудың жеткіліксіздігі ережелеріне сәйкес пайыздар дивидендтер ретінде қарастырыла алатынын және қандай жағдайда қаралатынын және олар несие берушінің тұрақты тұратын елінде дивидендтер сияқты қосарланған салық салуды болдырмау мақсатында жеңілдікке әкелуі мүмкін екенін анықтау (мысалы, бас және еншілес компанияларға қатысты режимге сәйкес жеңілдік, Егер мұндай жеңілдік туралы ереже тиісті екіжақты Конвенцияда қамтылған).

- баға белгілеу туралы екіжақты алдын ала келісімдер (АРА) жасасуға, сондай-ақ конвенциялардың ережелерін түсіндіру немесе қолдану кезінде туындайтын қиындықтар немесе күмәндар болған жағдайларда (әсіресе Уағдаласушы Мемлекеттердің ешбір іс-қимылы Уағдаласушы Мемлекеттердің әрқайсысымен екіжақты салық конвенциясын жасасқан үшінші мемлекеттердің құзыретті органдарымен көпжақты АРА жасасуға Конвенцияның ережелеріне сәйкес келмейтін салық салуға әкелуі мүмкін). Көпжақты АРА мүдделі мемлекеттердің барлық құзыретті

органдары арасындағы Бірыңғай келісім бойынша келіссөздер арқылы немесе жеке, бірақ дәйекті екіжақты өзара келісімдер бойынша келіссөздер жүргізу арқылы жасалуы мүмкін;

— 1 және 2–тармақтарды, сондай-ақ осы тармақтың екінші ұсынысын көпжақты істерге қолданудың тиісті рәсімдері, шарттары мен тәсілдері айқындалсын ( жоғарыдағы 38.1-38.5-тармақтарды және төмендегі 55-55.2-тармақтарды қараңыз) және істі шешу үшінші мемлекеттерде салық салуға әсер етуі немесе әсер етуі мүмкін болған кезде өзара келісу рәсіміне үшінші мемлекеттердің қатысуы үшін.

53. 3-тармақ "Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдарына", яғни, әдетте Конвенцияны жүзеге асыруға жетекшілік ететін қаржы министрлеріне немесе олардың уәкілетті өкілдеріне Конвенцияны түсіндіруге байланысты туындайтын кез келген қиындықтарды өзара келісу шеңберінде реттеу жөніндегі өкілеттіктерді жүктейді. Алайда, Уағдаласушы мемлекеттердің ішкі заңнамасына байланысты Конвенцияда көрсетілген "құзыретті органнан" басқа басқа органдардың (Сыртқы істер министрлігі, соттар) халықаралық шарттар мен келісімдерді түсіндіруге құқығы бар екенін, ал кейде бұл басқа органдардың айрықша құқығы бар екенін жіберіп алмау маңызды.

54. Конвенцияны түсіндіруге немесе қолдануға байланысты жалпы қиындықтарды шешетін бірлескен келісілген шешімдердің құзыретті органдар келісілген шешімді өзгерту немесе одан бас тарту туралы уағдаласқанға дейін атқарушы органдар үшін міндетті күші болады.

55. 3-тармақтың екінші ұсынысы құзыретті органдарға Конвенция ережелерінің қолданысына жатпайтын қосарланған салық салу жағдайларын да қарауға құқық береді . Осыған байланысты үшінші мемлекеттің резидентінің екі Уағдаласушы мемлекетте де тұрақты өкілдіктері болған жағдайлар ерекше қызығушылық тудырады. 3-тармақтың екінші ұсынысы Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдарына тұрақты өкілдіктер арасындағы мәмілелерге қатысты туындауы мүмкін қосарланған салық салуды жою мақсатында бір-бірімен кеңесуге мүмкіндік береді. Бұл, мысалы, Уағдаласушы мемлекеттердің бірінде немесе екеуінде де үшінші мемлекетпен екіжақты салық конвенциясы болмаған жағдайда болуы мүмкін. Уағдаласушы мемлекеттердің екеуінде де үшінші мемлекетпен Конвенция болған жағдайда, осы екі Конвенцияның үйлесуі, алайда, 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 салуды жоюды қамтамасыз етудің ең жақсы тәсілі болып табылады.

55.1 Кейбір Уағдаласушы мемлекеттердің ішкі заңнамасы Конвенцияда анық немесе кем дегенде көзделмеген тармақтар бойынша Конвенцияны толықтыруға кедергі келтіруі мүмкін. Мұндай жағдайларда Конвенция осы мәселеге қатысты

хаттамамен толықтырылуы мүмкін. Алайда 3-тармақтың екінші ұсынысы, егер мұндай босатуды беру олардың тиісті ішкі заңдарына қайшы келсе немесе басқа қолданылатын салық келісімдерінің ережелерімен рұқсат етілмесе, Уағдаласушы мемлекеттерге қосарланған салық салуды жоюға мүмкіндік бермейді. Бұл ұсыныс Уағдаласушы мемлекеттерге Конвенцияда көзделмеген жағдайларда ғана олардың тиісті ішкі заңдарына немесе Уағдаласушы Мемлекеттердің бірі үшінші мемлекетпен жасасқан салық келісіміне сәйкес қосарланған салық салуды жою мақсатында бір-бірімен консультация жүргізуге мүмкіндік береді. Мәселен, мысалы, Уағдаласушы Мемлекеттердің екеуінде де тұрақты өкілдіктері бар үшінші Мемлекеттің резиденті жағдайында 3-тармақтың екінші ұсынысы Уағдаласушы Мемлекеттердің құзыретті органдарына өздерінің тиісті ішкі салық заңдарын дәйекті қолдану мақсатында, атап айтқанда, осы тұрақты өкілдіктер арасындағы кез келген мәмілелерге қатысты істің фактілері мен мән-жайларын келісуге мүмкіндік береді; Уағдаласушы мемлекеттер осындай тұрақты өкілдіктердің пайдасына кез келген қосарланған салық салудан босатуды бере алады, алайда олардың тиісті ішкі заңдарымен немесе Уағдаласушы мемлекет пен осы үшінші мемлекет арасында жасалған салық келісімінің ережелерімен (яғни, Уағдаласушы мемлекет пен үшінші мемлекет арасындағы салық келісімінің 7-бабының және 23-бабының ережелерін қолдана отырып) рұқсат етілгенге дейін ғана бере алады). Осы мысалдар көрсеткендей, 3-тармақ салықтық келісімдердің үйлесімді және тиімді жұмыс істеуін қамтамасыз ету үшін құзыретті органдарға кеңес беруге мүмкіндік беру арқылы шешуші рөл атқарады.

55.2 3-тармақтың бірінші ұсынысына сәйкес құзыретті органдар 1-тармаққа сәйкес ұсынылған істі осы үшінші мемлекеттегі кіріске немесе капиталға салық салу істің шешілуіне әсер етуі немесе әсер етуі мүмкін жағдайларда кез келген үшінші мемлекеттің құзыретті органымен шешуге ұмтылатындығы туралы жалпы негізде уағдаласа алады. Өзара келісудің көпжақты рәсімдері туралы тікелей ереже жасағысы келетін Уағдаласушы Мемлекеттер 2-тармақтың мынадай баламалы тұжырымын пайдалану туралы уағдаласа алады:

2. Құзыретті орган, егер ол қарсылықты негізді деп санаса және егер өзі қанағаттанарлық шешімге келе алмаса, Конвенцияның ережелеріне сәйкес келмейтін салық салуды болдырмау мақсатында істі екінші Уағдаласушы Мемлекеттің құзыретті органымен өзара келісім бойынша шешуге ұмтылатын болады. Егер істі шешу кез келген үшінші мемлекеттегі табысқа немесе капиталға салық салуға әсер етуі немесе әсер етуі мүмкін болған жағдайда, құзыретті органдар істі кез келген осындай үшінші мемлекеттің құзыретті органымен өзара келісім бойынша Уағдаласушы мемлекеттердің әрқайсысы мен осы үшінші мемлекет арасында салық конвенциясы әрекет еткен және осы үшінші мемлекеттің құзыретті органы келіскен жағдайда шешуге ұмтылатын болады. 1-тармақта көзделген үш жылдық кезеңнің өтуі, істі өзара келісім бойынша шешу үшін Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдарымен кеңесу. 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 алатын болады. Қол жеткізілген кез келген келісім Уағдаласушы мемлекеттердің ішкі заңнамасында көзделген уақыт бойынша кез келген шектеулерге қарамастан орындалуға тиіс.

#### *25-баптың 4-тармағы (А және В нұсқалары)*

11. Бұл тармақ екі сөйлемнен тұрады, оның біріншісі ЭЫДҰ үлгілік Конвенциясының 25-бабы 4-тармағының бірінші сөйлемін жаңғыртады, ал екінші сөйлем оған енгізілмейді. Бірінші сөйлемде "оның ішінде өздерінен немесе олардың өкілдерінен тұратын Бірлескен Комиссия шеңберінде" деген сөздер 1999 жылы "бір-бірімен тікелей қарым-қатынас жасау" деген сөздерден кейін енгізілді, бұл ереже ЭЫДҰ үлгілік Конвенциясының ережесіне сәйкес келеді. Екінші ұсыныс құзыретті органдарға өзара келісу рәсімін жүзеге асыру үшін екіжақты рәсімдерді әзірлеуге мүмкіндік береді. С бөлімінде, төменде, өзара келісу рәсімінің әртүрлі процессуалдық аспектілері талқыланады және онда құзыретті органдар қабылдауы мүмкін рәсімдерге қатысты ұсыныстар бар. Бұл ұсыныстар толық емес және әр елдің тәжірибесі мен ерекшеліктеріне қарай бейімделуі немесе толықтырылуы керек. Комитет ЭЫДҰ түсініктемесінің келесі бөлігі осы тармақтың бірінші ұсынысына қолданылады деп есептейді:

56. Бұл тармақ құзыретті органдардың өзара келісу жолымен реттеу үшін не 1 және 2 — тармақтарда айтылған рәсімге жататын әрбір нақты іс бойынша не 3-тармақта көрсетілген Конвенцияны түсіндіруге немесе қолдануға байланысты жалпы проблемалар бойынша өзара консультациялар қалай өткізе алатынын айқындайды.

57. Ең алдымен, ол құзыретті органдардың бір-бірімен тікелей байланыса алатындығын қарастырады. Сондықтан дипломатиялық арналарға жүгінудің қажеті жоқ.

58. Құзыретті органдар бір-бірімен хаттар, хабарламалар алмасу арқылы факс, телефон арқылы, тікелей кездесулер барысында немесе кез келген басқа ыңғайлы тәсілмен байланыса алады. Егер олар қаласа, осы мақсатта ресми түрде бірлескен комиссия құра алады.

59. Осындай бірлескен комиссияға келетін болсақ, 4-тармақ Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдарының қалауына оның сандық құрамы мен жұмыс регламентін айқындауды қалдырады.

60. Алайда, Уағдаласушы мемлекеттер бұл мәселеде формализмнен аулақ бола алатынына қарамастан, істері 2-тармаққа сәйкес Бірлескен Комиссияның қарауына ұсынылған салық төлеушілерге кейбір маңызды кепілдіктерді ұсынуға міндетті, атап айтқанда:

- жазбаша түрде немесе ауызша, жеке немесе өкіл арқылы өкілдік ету құқығы;
- адвокаттың көмек алу құқығы.

61. Соған қарамастан, салық төлеушінің немесе оның өкілдерінің іс бойынша материалдарды ашуы осы рәсімнің ерекше сипатын ескере отырып, ақталмайды.

62. Құзыретті органдар өз өкілдерін бірлескен комиссияға тағайындау кезінде негізінен пайдаланатын таңдау еркіндігіне нұқсан келтірместен, олардың әрбір делегацияны (оның құрамына осы рәсімді жүргізуге уәкілетті қызметтің бір немесе бірнеше өкілі кіруі мүмкін) жоғары лауазымды тұлғаға немесе бірінші кезекте өзінің ерекше Комиссиясы үшін таңдалған судьяға сеніп тапсыруға келіскені жөн болар еді тәжірибе; шындығында, мұндай адамдардың қатысуы келісімге келуге үлкен мүмкіндік береді деп сену орынды.

#### *25-баптың 5-тармағы (В нұсқасы)*

12. Осы баптың В нұсқасында ғана табуға болатын 5-тармақта міндетті төрелік көзделеді, онда құзыретті органдар шешілмеген мәселелерді төрелікке беруге міндетті, егер олардың біреуі осы мәселелерді белгілі бір уақыт кезеңі ішінде шеше алмағаннан кейін осындай өтінішпен жүгінсе.

13. Бұл тармақ ЭЫДҰ үлгілік Конвенциясының 25-бабының 5-тармағын төрт айырмашылықпен көшіреді. Біріншіден, тармақ егер құзыретті органдар ЭЫДҰ үлгілік конвенциясында көзделгендей екі жыл ішінде емес, осы істі ұсынған сәттен бастап үш жыл ішінде іс бойынша келісімге келе алмаса, төрелік талқылау қозғалуы мүмкін екенін көздейді. Екіншіден, ЭЫДҰ-ның үлгілік конвенциясы төрелік талқылауды іс қозғаған адам талап етуі тиіс деп көздесе, В нұсқасының 5-тармағында төрелікті Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің құзыретті органдары талап етуі тиіс деп көздейді (бұл егер екі Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органдары төрелікке берілмейтінін білдіреді). Бұл істің төрелікке жатпайтындығы және олардың ешқайсысы мұндай сұрау салумен айналыспайды). Үшіншіден, В нұсқасының 5-тармағы ЭЫДҰ үлгілік Конвенциясының тиісті ережесінен айырмашылығы, егер олар осы шешім оларға жеткізілгеннен кейін алты ай ішінде өзге шешімге келіссе, құзыретті органдарға төрелік шешімнен кетуге мүмкіндік береді. Ақырында, ЭЫДҰ үлгілік конвенциясының ережелері екі жылдық кезең құзыретті органдар өзара келісу рәсімі туралы істі қарау үшін талап ететін барлық ақпаратты берген сәттен басталады деп көздесе, В нұсқасының 5-тармағы үш жылдық кезең өзара келісу рәсімі туралы істі бастапқыда оны ұсынбаған мемлекеттің құзыретті органына ұсынған сәттен басталады деп көздейді.

14. Әртүрлі себептерге байланысты кейбір мемлекеттер екінші Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органы осындай өтініш жасаған кезде төрелікке жүгінуге міндеттеме алуды орынсыз деп санайды. Алайда мұндай мемлекеттер өз шарттарына ерікті төрелік туралы ережені енгізуді қалауы мүмкін, оған сәйкес екі құзыретті орган да әрбір жеке жағдайда істі төрелік процесс басталғанға дейін төрелікке беруді келісуге тиіс. Мұндай қосымша тармақтың мысалы ретінде келесі ережені келтіруге болады:

Егер құзыретті органдар өзара келісім бойынша 2-тармаққа сәйкес қандай да бір істі реттей алмаса, бұл іс құзыретті органдардың және 2-тармаққа сәйкес істі қозғаған адамның келісімі кезінде осы іске тікелей әсер еткен кез келген адам келісім берген жағдайда төрелік соттың қарауына ұсынылуы мүмкін төрелік орган шешімінің міндеттілігіне жазбаша нысанда. Егер құзыретті органдар өзара келісім бойынша 3-тармаққа сәйкес кейбір күрделіліктерді немесе күмәндерді реттей алмаса, мұндай күрделіліктер немесе күмәндар да екі құзыретті органның келісімімен төрелікке ұсынылуы мүмкін. Төрелік органның нақты іс бойынша шешімі осы іске қатысты екі мемлекет үшін де міндетті күшке ие. Түсіндірудің немесе қолданудың қиындықтарына қатысты жалпы мәселелер төреліктің қарауына ұсынылған жағдайда, құзыретті органдар осы шешімнің өзгеруіне немесе күшін жоюға келіскенге дейін төрелік органның шешімі Уағдаласушы мемлекеттер үшін міндетті болып табылады. Құзыретті органдар өзара келісім бойынша осындай төрелікті өткізу регламентін белгілейді.

15. Ерікті төрелік төрелікке берілетін мәселелердің түрлерін қатаң бақылауды қамтамасыз етеді. Белгілі бір жағдайларда құзыретті орган қандай да бір нақты мәселе бойынша өз ұстанымын бұзуды орынсыз деп санауы мүмкін, сондықтан бұл мәселені төреліктің қарауына беру орынсыз деп санауы мүмкін. Ерікті төрелік жағдайында елдер төреліктің қарауына берілетін мәселелерге қатысты үлкен икемділікті сақтайды және төрелікке берілуі мүмкін істердің ықтимал санын шектей алады, сондай-ақ төрелікке жұмсалатын ықтимал шығындарды азайтады.

16. Алайда, егер ерікті төрелік кезінде бір Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органы белгілі бір нақты мәселелерге қатысты шартты өз түсіндіруінен бас тартудан бас тартса, осы құзыретті орган мұндай мәселелерді төреліктің қарауына беруден де бас тартуы мүмкін, нәтижесінде өзара келісу рәсімін пайдаланған кезде бұл мәселелер реттелмеген күйінде қалуы мүмкін. Құзыретті органдардың келісімі жоқ мәселелер бойынша төрелік талқылау екі мемлекетте де шарттық дауларды тиімді және дәйекті реттеуді қамтамасыз ету үшін қажет болып табылады. Осыған байланысты құзыретті органдардың кез келгені талап ете алатын төрелік талқылау екі құзыретті органның келісімі қажет болатын ерікті төрелік жүйесінен гөрі шешілмеген мәселелер іс жүзінде төрелікке берілетініне көбірек сенімділік береді.

17. Өз екіжақты шарттарына в нұсқасын енгізуді ұйғарған кейбір мемлекеттер 5-тармаққа осындай түзетуді енгізуді жөн көруі мүмкін, оған сәйкес шешілмеген мәселелер 1-тармаққа сәйкес осы істі қозғаған адамның өтініші бойынша төрелікке берілуге тиіс. Осы мақсатта мұндай мемлекеттер "егер құзыретті органдардың кез келгені талап етсе, істен туындайтын кез келген шешілмеген мәселелер төрелікке берілуге тиіс. Іс қозғаған адамға осы талап туралы хабарланады" деген тұжырымдаманы "істен туындайтын кез келген шешілмеген мәселелер, егер бұл адам талап етсе, төрелікке берілуге тиіс" деген тұжырымдамаға ауыстыруы мүмкін.

18. Комитет ЭЫДҰ үлгілік Конвенциясының 25-бабының 5-тармағына түсініктеменің келесі бөлігі қосымшамен бірге В нұсқасының 5-тармағына қолданылады деп есептейді (ЭЫДҰ үлгілік конвенциясына түсініктеменің бөлігі болып табылмайтын шаршы жақшалармен белгіленген қосымша ескертулер жоғарыдағы 13-тармақта сипатталған айырмашылықтарды көрсету үшін енгізілген):

63. Бұл тармақ құзыретті органдар [үш] жыл ішінде 2-тармаққа сәйкес келісімге келе алмаған жағдайларда [құзыретті органдардың бірінің] өтініші бойынша шешілмеген мәселелер төрелік процестің көмегімен реттелуі мүмкін екенін көздейді. Бұл процесс [екі] құзыретті органның алдын-ала санкциясына тәуелді емес; қажетті процедуралық талаптар орындалғаннан кейін, өзара келісуге кедергі келтіретін шешілмеген мәселелер төрелікке берілуі керек. [Салық төлеуші әрқашан өз дел бойынша шешілмеген мәселелерді төреліктің қарауына беру туралы құзыретті органға өтініш жасай алады. Алайда құзыретті орган бұған міндетті емес. Ол әр жағдайда арбитражға жүгінуге немесе жүгінбеуге қатысты дискрециялық өкілеттіктерге ие].

64. Осы тармақта көзделген төрелік процесс сотты қорғаудың баламалы немесе қосымша құралы болып табылмайды: құзыретті органдар Конвенцияны қолдануға қатысты ешбір мәселені шешілмеген күйде қалдырмайтын келісімге қол жеткізген жағдайларда, өзара келісу рәсімін қозғаған адам келісімді келісімге деп санамаса да, төрелікке берілуі мүмкін шешілмеген мәселелер болмайды құзыретті органдар арасында іс бойынша дұрыс шешімді қамтамасыз етеді. Осылайша, бұл тармақ осы рәсімнің тиімділігін арттыруға қызмет ететін өзара келісу рәсімін кеңейтуді білдіреді, егер құзыретті органдар істі шешуге кедергі келтіретін бір немесе бірнеше мәселелер бойынша келісімге қол жеткізе алмаса, істі мұндай шешу осы мәселелерді төрелікке беру арқылы әлі де мүмкін болатынын қамтамасыз етеді. Демек, осы тармаққа сәйкес іс әлі де өзара келісу процедурасы арқылы шешілуі мүмкін, ал істі шешуге кедергі келтіретін белгілі бір мәселе төрелік процесс арқылы шешілуі мүмкін. Бұл 5-тармақта белгіленген процедураны мемлекеттік және жеке Тараптар арасындағы коммерциялық арбитраждың немесе арбитраждың басқа нысандарынан ажыратады, бұл кезде төрелік алқаның юрисдикциясы бүкіл істі шешуге қолданылады.

65. Алайда, кейбір мемлекеттерде осы тармақта көзделген төрелік процестің түрі заңсыз болып табылуы немесе ұлттық заңнама, саясат тұрғысынан немесе әкімшілік сипаттағы себептер бойынша негізсіз деп саналуы мүмкін екенін мойындау керек. Мысалы, төрешілерге салық мәселелері бойынша шешім қабылдауға мүмкіндік бермейтін Конституциялық кедергілер болуы мүмкін. Сонымен қатар, кейбір елдер бұл тармақты белгілі бір мемлекеттермен жасалған шарттарға енгізе алмауы мүмкін. Осы себептерге байланысты бұл тармақ әрбір мемлекет рәсім тиімді жүзеге асырылуы мүмкін деген қорытындыға келген кезде ғана Конвенцияға енгізілуі тиіс.

66. Сонымен қатар, кейбір мемлекеттер 5-тармақты қосқысы келуі мүмкін, бірақ оны қолдануды шектеулі жағдайларға дейін азайтыңыз. Мысалы, арбитражға қол



жетімділік негізінен фактологиялық сипаттағы мәселелерге қатысты істермен шектелуі мүмкін. Сондай-ақ, кейбір істер сыныптарында туындайтын мәселелер үшін, мысалы, трансферттік баға белгілеумен және жеке жағдайларда басқа мәселелерге төрелікті кеңейте отырып, тұрақты өкілдіктің болуы мәселесімен байланысты нақты фактілерге негізделген мәселелер үшін төреліктің тұрақты қолжетімділігін көздеу мүмкін болып көрінеді.

67. Еуропалық Одақтың мүшелері болып табылатын мемлекеттер төрелік туралы Еуропалық конвенция бойынша өз міндеттемелерімен 5-тармақтың қолданылу аясын үйлестіруге тиіс.

68. [5-тармақ мүмкіндік береді] Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің немесе екеуінің де әрекеттері осы Конвенцияның ережелеріне сәйкес келмейтін қандай да бір адамға салық салуға әкеп соқтырғаны негізінде 1-тармаққа сәйкес ұсынылған өзара келісу рәсімі шеңберінде қаралатын барлық істер бойынша шешілмеген мәселелерді төрелік талқылауға жол береді. Егер өзара келісу рәсімі қол жетімді болмаса, мысалы, Елеулі айыппұлдарды көздейтін елеулі бұзушылықтардың болуына байланысты (26-тармақты қараңыз), онда 5-тармақ қолданылмайтыны анық.

69. Егер осы тармақты өз Конвенциясына енгізбеген екі Уағдаласушы мемлекет төрелік процесті жалпы қолдану үшін немесе нақты іс бойынша пайдаланғысы келсе, онда олар мұны өзара келісім бойынша жасауға мүмкіндік береді. Мұндай жағдайда құзыретті органдар келесі бірінші тармақты қоса алатын қосымшада ұсынылған тұжырымдама үлгісіне ұқсас өзара келісім жасай алады:

#### 1. Қашан

а) конвенцияның 25-бабының 1-тармағына сәйкес адам істі бір Уағдаласушы Мемлекеттің құзыретті органына Уағдаласушы Мемлекеттердің бірінің немесе екеуінің де әрекеттері осы Конвенцияның ережелеріне сәйкес келмейтін осы адамға салық салуға әкеп соқтырғаны және

б) құзыретті органдар осы істі шешу жөніндегі келісімге баптың 2-тармағына сәйкес істі екінші Уағдаласушы Мемлекеттің құзыретті органына ұсынған кезден бастап [үш] жыл ішінде келе алмайды,

осы істен туындайтын кез келген шешілмеген мәселелер мынадай тармақтарға сәйкес төрелікке ұсынылуы тиіс, егер [мұны құзыретті органдардың кез келгені талап етсе. Іс қозғаған адамға осы талап туралы хабарланады]. Егер осы мәселелер бойынша шешімді кез келген мемлекеттің соты немесе әкімшілік органы шығарған жағдайда, бұл шешілмеген мәселелер төрелікке берілмеуге тиіс. Егер [құзыретті органдар осы шешім оларға жеткізілгеннен кейін алты ай ішінде өзге шешіммен келіспесе немесе осы іске тікелей әсер еткен адам төрелік шешімнің қолданылуын қамтамасыз ететін өзара келісу нәтижесін мақұлдаса, құзыретті органдар осымен өздерін осы төрелік шешіммен байланысты деп санауға және осы істі төрелік шешімге сәйкес шешуге келіседі осы шешімнің негізінде 25-баптың 2-тармағымен.

Осы Келісім Бұдан әрі қосымшада талқыланатын әртүрлі құрылымдық және рәсімдік мәселелерді реттей алады. Осының салдарынан құзыретті органдар осы рәсімді ұстануға міндетті болғанымен, мұндай келісім өзара келісу рәсімі шеңберінде жасалуы мүмкін, демек, құзыретті органдар өздерінің келісімдерін орындағанға дейін ғана күшінде қалады. дәстүрлі өзара келісу рәсімімен шеше алмайтын істерді шешу үшін осы процедураны сақтау.

70. 5-тармақта [құзыретті органдардың кез келгені] [қандай да бір] іске байланысты кез келген шешілмеген мәселелердің төрелікке берілуін талап ете алатынын көздейді, [және бұл жағдайда 1-тармаққа сәйкес бір Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органына осы істі ұсынған адамды осы талап туралы хабардар ету қажет. Алайда істі қозғаған адамды хабардар ету туралы міндеттеме төрелік процесті бастау үшін шарт болып табылмайды және мұндай адамды хабардар етпеу фактісі төрелік процесті тоқтата алмайды.]. Бұл сұрау салу істі екінші Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органына берген сәттен басталатын [үш] жыл мерзім өткеннен кейін кез келген уақытта жасалуы мүмкін. Нәтижесінде арбитражға жүгіну Автоматты емес; [құзыретті органдар ] [үш]жазғы кезең аяқталғаннан кейін күтуді жалғастыруды жөн көруі мүмкін (мысалы, 2-тармаққа сәйкес істі шешуге [өзіне] көбірек уақыт беру үшін) немесе жай ғана бұл іспен айналыспау. Мемлекеттер белгілі бір жағдайларда мұндай сұрау салу берілуі мүмкін сәтке дейін ұзағырақ уақыт кезеңі талап етілетінін шектеусіз көздей алады.

71. 25-баптың 2-тармағына сәйкес құзыретті органдар конвенцияға сәйкес келмейтін салық салуды болдырмау мақсатында 1-тармаққа сәйкес қозғалған істі шешуге ұмтылуға тиіс. Осының салдарынан 5-тармақтың мақсаттары үшін іс құзыретті органдар арасында келіспеушіліктер туындайтын және құзыретті органдардың бірінің пікірі бойынша конвенцияға сәйкес келмейтін салық салудың бар екендігін көрсететін кем дегенде бір мәселе қалғанға дейін шешілген болып саналмауға тиіс. Осының салдарынан құзыретті органдардың бірі мұндай істің жабық екендігі және [басқа құзыретті орган] шешілмеген мәселелерді төрелік талқылауды талап ете алмайтындығы туралы біржақты шешім қабылдай алмайды; сол сияқты, екі құзыретті орган, егер шешілмеген мәселелер қалса, іс шешілді деп шешім қабылдай алмайды олар Конвенцияға сәйкес келмейтін салық салу орын алғаны туралы келісімге келеді. Егер, алайда, осы екі құзыретті орган екі мемлекет тарапынан салық салу Конвенцияға сәйкес келетіндігі туралы келісімге келсе, шешілмеген мәселелер жоқ және Конвенцияның ережелерінде қамтылмаған қосарланған салық салу болуы мүмкін болса да, іс шешілді деп саналуы мүмкін.

72. Төрелік процесс Конвенцияның ережелеріне сәйкес келмейтін салық салу іс жүзінде Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің немесе екеуінің де іс-әрекеттерінің салдары болды деп есептеген кезде ғана қол жетімді болады; төрелік қол жетімді емес, алайда мұндай салық салу ақыр соңында осындай іс-әрекеттердің салдары болды деп мәлімделген істер бойынша, тіпті егер соңғысы аталған істер құзыретті органдарға [...]

баптың 1-тармағына сәйкес берілуі мүмкін. Осы мақсатта салық салуды Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің немесе екеуінің де іс-әрекеттерінің салдары ретінде қарау керек, мысалы, салық төленгеннен, есептелгеннен немесе басқаша анықталғаннан кейін немесе тіпті салық төлеушіге оның табысының белгілі бір бөлігіне салық салу ниеті туралы салық органы ресми түрде хабарлаған жағдайларда.

73. Ағымдағы тұжырымда 5-тармақ осы баптың 1-тармағына сәйкес берілген өтінішке байланысты туындайтын шешілмеген мәселелерді төрелік талқылауды ғана көздейді. Осы тармақтың қолданылу аясын баптың 3-тармағына сәйкес өзара келісу жолымен шешілуге жататын істерді қамту жағына қарай кеңейтуге ниет білдірген мемлекеттер мұны шектеусіз жасай алады. Кейбір жағдайларда істі өзара келісу рәсімі арқылы шешу қажеттілігі 4-баптың 2 d тармақшасы сияқты Шарттың басқа да нақты ережелеріне байланысты туындауы мүмкін. Осы тармақшаға сәйкес құзыретті органдар белгілі бір жағдайларда екі Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатын адамның мәртебесі туралы мәселені өзара келісу арқылы реттеуге міндетті. 4-бапқа 20 түсініктеме тармағында көрсетілгендей, мұндай істер 25-бапта белгіленген рәсімге сәйкес шешілуі тиіс. Егер құзыретті органдар мұндай істер бойынша келісімге келе алмаса және бұл Конвенцияға сәйкес келмейтін салық салуға әкеп соқтырса (оған сәйкес Конвенцияның мақсаттары үшін тұлға тек бір мемлекеттің резиденті болуға тиіс), мұндай салық төлеушінің ісі 25-баптың 1-тармағына жатады, демек, 5-тармақ қолданылады.

74. Кейбір мемлекеттерде құзыретті органдар құзыретті органдарға ұсынылған іске байланысты туындаған нақты мәселе бойынша сот шешімінен ауытқу мүмкіндігіне ие болуы мүмкін. Мұндай мемлекеттер осы тармақтың екінші ұсынысын жіберіп алуы керек.

75. Істі осы тармақта көрсетілген [үш]жазғы кезеңнің басы болып табылатын басқа мемлекеттің құзыретті органына беруді істі 25-баптың 1-тармағына сәйкес бірінші мемлекеттің құзыретті органына ұсынған адам (мысалы, істі сол уақытта немесе одан кейінгі уақытта басқа мемлекеттің құзыретті органына беру) жүргізе алады немесе 2-тармаққа сәйкес екінші Мемлекеттің құзыретті органына жүгіне алатын бірінші мемлекеттің құзыретті органы, егер мұндай органның өзі осы істің қанағаттанарлық шешіміне келе алмаса. [Үш] жазғы кезеңнің басталуын айқындау мақсатында, егер мұндай құзыретті органға осы істің негізінде жатқан қарсылықтың болжамды негізділігі туралы шешім қабылдау үшін жеткілікті ақпарат берілсе, бұл іс басқа мемлекеттің құзыретті органына берілген болып есептеледі. 5 - тармақтың қолдану режимін анықтайтын өзара келісу (қосымшаны қараңыз) осы мақсат үшін әдетте қандай ақпарат жеткілікті екенін көрсетуі керек.

76. Бұл тармақта төрелік процесс пен ішкі құқықтық қорғау құралдарына құқықтар арасындағы қатынастар да қарастырылады. Төрелік процестің заңды күшін қамтамасыз ету үшін және бір-біріне қайшы келетін шешімдердің қаупін болдырмау үшін [тиісті]

егер [тиісті] мәселелер [...] кез келген мемлекетте ішкі сот процесі арқылы шешілген болса, төрелік процеске [рұқсат етілмеуі керек] бұл Уағдаласушы Мемлекеттердің бірінің кез келген соты немесе әкімшілік трибунал қазірдің өзінде осы мәселелерді реттейтін және осы адамға қатысты қолданылатын шешім). Бұл көптеген елдерде өзара келісу рәсіміне қатысты қабылданған тәсілге сәйкес келеді:

а) адам бір мезгілде өзара келісу рәсімін жүргізуді талап ете алмайды және құқықтық қорғаудың ішкі құралдарын пайдалана алмайды. Егер ішкі қорғау құралдары әлі де қол жетімді болса, құзыретті органдар әдетте салық төлеушіден осы қаражатты пайдалануды тоқтата тұруға келісуін талап етеді немесе егер салық төлеуші бұған келіспесе, бұл қаражат таусылғанша өзара келісу процедурасын кейінге қалдырады;

б) егер бірінші кезекте өзара келісу рәсімі қолданылса және өзара келісуге қол жеткізілсе, салық төлеушіге және осы іске тікелей әсер еткен басқа адамдарға келісуден бас тартуға және бұрын тоқтатылған ішкі құқықтық қорғау құралдарын пайдалануға мүмкіндік беріледі; және, керісінше, егер бұл адамдар келісу нәтижесін қолдануды қаласа, олар ішкі құқықтық қорғау құралдарын жүзеге асырудан бас тартуы керек. Шартта қамтылған мәселелерге қатысты;

с) егер бірінші кезекте құқықтық қорғаудың ішкі құралдары пайдаланылса және олар мемлекеттердің бірінде таусылып қалса, адам екінші Мемлекетте қосарланған салық салудан босату мақсатында өзара келісу рәсімін ғана пайдалана алады. Шынында да, қандай да бір нақты іс бойынша сот шешімін шығару фактісі бойынша көптеген елдер бұл шешімді өзара келісу рәсімі арқылы жоюға болмайды деп санайды және нәтижесінде басқа мемлекетте салықтық босатуды алу үшін өзара келісу рәсімін кейіннен қолдануды шектейді.

Арбитраждың қарауына берілген бір немесе бірнеше мәселелерді қамтитын өзара келісу рәсімі жағдайында да осындай жалпы қағидаттар қолданылуы керек. Егер елдердің бірі төрелік шешімге ден қою шараларымен шектелетіні алдын ала белгілі болса, мәселені төрелікке беру пайдалы болуы мүмкін. Алайда, егер ел өзара келісу процедурасы арқылы сот шешімінен ауытқу мүмкіндігіне ие болса, бұл болмайды (74-тармақты қараңыз) және бұл жағдайда 5-тармақ сәйкесінше түзетілуі мүмкін.

77. Екінші мәселе салық төлеуші осы қорғау құралдарын пайдаланбаған (немесе таусылмаған) кездегі қолданыстағы ішкі қорғау құралдары мен төрелік арасындағы байланысқа қатысты. Мұндай жағдайда өзара келісу рәсімінің базалық құрылымына барынша сәйкес келетін тәсіл төрелікті пайдалану кезінде бірдей жалпы қағидаттарды қолдану болады. Демек, құқықтық қорғау құралдарын пайдалану құзыретті органдар шеше алмайтын мәселелер бойынша төрелік талқылауды қолдана отырып, өзара келісу рәсімі аяқталғанға дейін тоқтатыла тұруы керек, содан кейін осы төрелік шешім негізінде алдын ала өзара келісуге қол жеткізіледі. Өзара келісу процедурасын қолданатын басқа істер сияқты, мұндай келісімнің нәтижесі салық төлеушіге ұсынылады, ол келісу нәтижесін қабылдауды таңдауы керек, бұл қалған ішкі құқықтық

қорғау құралдарынан бас тартуды талап етеді немесе осы құқықтық қорғау құралдарын одан әрі пайдалану үшін келісу нәтижесінен бас тартады.

78. Бұл тәсіл 5-тармақта көрсетілген төрелік процестің сипатына сәйкес келеді. Бұл процестің мақсаты құзыретті органдарға келісімге қол жеткізуге кедергі келтіретін шешілмеген мәселелер туралы қорытындыға келуге мүмкіндік беру болып табылады. Мұндай келісімге төрелік арқылы қол жеткізілгенде, өзара келісудің маңызды бөлігі өзгеріссіз қалады.

79. Кейбір жағдайларда бұл тәсіл тараптарға салық төлеуші қабылдамайтын өзара келісімге әкелетін төрелік процеске уақыт пен қаражат жұмсауға тура келетінін білдіреді. Іс жүзінде, тәжірибе көрсеткендей, салық төлеуші ішкі қорғау құралдарына жүгіну үшін өзара келісуден бас тартқан жағдайлар өте сирек кездеседі. Сонымен қатар, мұндай сирек жағдайларда ұлттық соттар немесе әкімшілік трибуналдар салық төлеушіге оның дел бойынша екі мемлекет үшін де міндетті болатын әкімшілік шешім ұсынылғанын ескереді деп күтуге болады.

80. Кейбір мемлекеттерде құзыретті органдар арасындағы шешілмеген мәселелер ішкі құқықтық қорғау құралдары қол жетімді болмаған жағдайда ғана төрелікке берілуі мүмкін. Төрелік тәсілді қолдану мақсатында бұл мемлекеттер адамнан төрелік өтуі мүмкін кезге дейін ішкі құқықтық қорғау құралдарын пайдалану құқығынан бас тартуды талап ететін балама тәсілді қарастыра алады. Бұған тармақтың екінші сөйлемін келесіге ауыстыру арқылы қол жеткізуге болады: "алайда бұл шешілмеген мәселелер, егер іс тікелей қозғалған кез келген адамның кез келген мемлекеттің ішкі заңнамасына сәйкес осы мәселелерді осы мемлекеттің соттарының немесе әкімшілік трибуналдарының шешіміне беруге құқығы бар болса немесе осы мәселе бойынша шешім қабылданса, төрелікке берілмейді мұндай сот немесе әкімшілік трибунал сұрақтар қойды". Салық төлеуші істің нәтижесіне қатысты ешқандай кепілдіксіз ішкі қорғау құралдарынан бас тартуға міндетті болатын жағдайды болдырмау үшін, мысалы, қосарланған салық салудан босатуға кепілдік беретін механизмді қамтитын тармақты өзгерту маңызды. Сонымен қатар, бұл жағдайда салық төлеуші ұлттық соттарда тыңдау құқығынан бас тартуға мәжбүр болатындықтан, бұл тармақ салық төлеушіге оның арбитраждық процеске қатысуы ішкі заңнамада болуы мүмкін талаптарға сәйкес келетіндігіне және мұндай бас тарту ішкі сотта мойындалатындығына жеткілікті құқықтық кепілдіктер беретіндей етіп өзгертілуі керек. қолданыстағы құқықтық жүйенің бөлігі ретінде (мысалы, кейбір елдерде мұндай бас тартудың заңды күші болмауы мүмкін, егер адамға төрелік процесс барысында ауызша айғақтар беру құқығына кепілдік берілмесе).

81. 5-тармақта [егер екі құзыретті орган да шешім оларға жеткізілгеннен кейін алты ай ішінде басқа шешімге келіспесе немесе] егер осы іске тікелей әсер еткен адам төрелік шешімді қолданысқа енгізетін өзара келісу нәтижесін мақұлдасаса, бұл шешім екі мемлекет үшін де міндетті болып табылады. Осылайша, осы іске тікелей әсер еткен

кез келген адамға салық салу төрелікке берілген мәселелер бойынша қабылданған шешімге сәйкес келуі тиіс, бұл ретте төрелік процесс барысында қабылданған шешімдер осы тұлғаларға ұсынылатын өзара келісімде көрсетіледі.

82. 76 b тармағында атап өтілгендей, жоғарыда, Егер өзара келісуге ішкі құқықтық қорғау құралдары таусылған сәтке дейін қол жеткізілсе, құзыретті органдар әдетте мұндай келісімді қолдану шарты ретінде зардап шеккен адамдар Келісімде қамтылған мәселелерге қатысты олар үшін әлі де қолжетімді ішкі құқықтық қорғау құралдарын пайдаланудан бас тартуын талап етеді. Мұндай бас тартусыз соттың кейінгі шешімі құзыретті органдардың келісімді қолдануына іс жүзінде кедергі келтіруі мүмкін. Осылайша, 5-тармақтың мақсаттары үшін, егер төрелік шешімді қолданысқа енгізетін өзара келісу нәтижесі ұсынылған адам ішкі құқықтық қорғау құралдарын пайдаланудан бас тартуға келіспесе, мұндай тұлға мұндай келісімді қабылдамаған болып есептелуге тиіс.

83. Төрелік шешім төреліктің қарауына берілген нақты мәселелерге қатысты ғана міндетті болып табылады. Құзыретті органдарға осы шешім негізінде басқа ұқсас істерді (соның ішінде сол адамдардың қатысуымен, бірақ басқа салық салынатын кезеңдерге қатысты істерді) шешуге ештеңе кедергі жасамаса да, олар мұны істеуге міндетті емес, сондықтан әрбір мемлекет осы басқа істерді шешу үшін басқа тәсіл қабылдауға құқылы.

5-тармақ құзыретті органдарға төрелік шешім оларға жеткізілгеннен кейін алты ай ішінде жасаған жағдайда, төрелік тәртіппен қабылданған шешімнен өзгеше шешімді келісуге мүмкіндік береді. Сондықтан, егер екі құзыретті орган да бұл шешім қолайлы емес деп санаса және егер олар басқа шешімді белгіленген мерзімде келісе алса, төрелік шешім міндетті емес. Төрелік шешімнен ерекшеленетін кейіннен өзара келісуге ЭЫДҰ үлгілік Конвенциясының 25-бабының 5-тармағына сәйкес жол берілмейді, бірақ ЕО Төрелік туралы Конвенциясының 12-бабына сәйкес жол беріледі.

85. Осы тармақтың соңғы ұсынысы өзара келісу арқылы реттеу үшін төрелік процесі қолдану тәсілін қалдырады. Кейбір аспектілер мақаланың мәтінінде, хаттамада немесе дипломатиялық ноталармен алмасу арқылы да қарастырылуы мүмкін. Мұндай келісімнің қандай нысаны болмасын, онда төрелік шешімнің екі мемлекет үшін де міндетті күші болады деген талапты ескере отырып, осы тармақты қолдану процесінде ұстануға тиіс құрылымдық және рәсімдік қағидалар болуға тиіс. Ең дұрысы, бұл келісім Конвенциямен бір мезгілде оған қол қойылып, осы тармақ күшіне енгеннен кейін бірден қолданыла бастайтындай етіп жасалуы керек. Сонымен қатар, келісімде шешілмеген мәселелерді төреліктің қарауына беру үшін орындалатын процедураның егжей-тегжейлі сипаттамасы болуы керек болғандықтан, бұл келісімді жариялау маңызды. Мұндай келісім нысанының үлгісі Қосымшада онда баяндалған рәсімдік қағидалар бойынша түсініктемелермен бірге келтіріледі.

19. 5-тармаққа сәйкес төрелік талқылауды сұрағаннан кейін кез келген уақытта және төрешілер құзыретті органдарға өз шешімін хабарлаған сәтке дейін құзыретті органдар төрелікке әкеп соққан шешілмеген қалған мәселелерді шешу туралы уағдаласа алады. Бұл жағдайда іс өзара келісу рәсімі шеңберінде шешілген ретінде қаралуға тиіс, бұл ретте төрелік шешім көзделмеген. Осыған қарамастан, құзыретті органдарға істі шешпестен төрелік процесті тоқтатуға рұқсат етілмейді. Әйтпесе, төрелік процестің құқықтық сенімділігіне қауіп төнеді (мысалы, 1-тармаққа сәйкес іс қозғаған адам бұл істің төреліктің қарауына берілуіне байланысты сотқа жүгінуден бас тартуы мүмкін).

А. өзара келісу процедурасына қатысты қосымша процедуралық мәселелер

20. 25-баптың 4-тармағының соңғы ұсынысы (А және В нұсқалары) құзыретті органдарға өзара келісу рәсімін жүргізу үшін екіжақты рәсімдерді әзірлеуге мүмкіндік береді. Келесі тармақтарда құзыретті органдар қабылдауы мүмкін рәсімдерге қатысты ұсыныстарды қоса алғанда, өзара келісу рәсімінің әртүрлі рәсімдік аспектілері қаралады. Бұл ұсыныстар толық емес және оларды әр елдің тәжірибесі мен ерекшеліктеріне қарай бейімдеу және толықтыру қажет.

*а) Реттеуді талап ететін өзара келісу рәсімінің аспектілері*

21. Тұтастай алғанда, өзара келісуге қол жеткізудің іс жүргізу тетіктері құзыретті органдар қарастыруы керек, сондай-ақ осы органдардың әкімшілік мүмкіндіктері мен ресурстарына сәйкес келетін көптеген әртүрлі мәселелерді шешуге жарамды болуы керек. Мұндай механизмдер қатаң құрылымдалмауы керек, керісінше, егжей-тегжейлі процессуалдық талаптар мен механизмдерді қамтамасыз ете отырып, оларға кедергі келтірмей, консультациялар жүргізуге және келісімге келуге ықпал ету үшін жеткілікті икемді болуы керек. Бірақ тіпті салыстырмалы түрде қарапайым процедуралық механизмдер салық төлеушілерге өзара келісу процедурасында олардың негізгі құқықтары мен міндеттерін түсінуге мүмкіндік беретін белгілі бір минималды ережелерді қамтуы керек. Мұндай минималды ережелер келесі мәселелерді қамтуы керек:

- Салық төлеуші өзінің салық шағымын қараудың нақты қай кезеңінде өзара келісу рәсіміне сәйкес құзыретті органның шаралар қабылдауын талап ете алады?

— Салық төлеуші құзыретті органға жүгіну үшін қандай да бір нысанды ұстануы керек пе?

— Салық төлеушінің құзыретті органға осындай өтінішіне мерзімдер бойынша қандай да бір шектеулер қолданылады ма?

— Егер салық төлеуші құзыретті органға жүгінсе, ол құзыретті органдардың байланысты шешімі болып табыла ма және құзыретті органдар қол жеткізуі тиіс ұсынылатын өзара келісу рәсімін жүргізу үшін шарт ретінде басқа әкімшілік немесе сот инстанцияларына жүгіну құқығынан бас тартуға тиіс пе?

— Егер бұл мүмкін болса, салық төлеуші өз ісін құзыретті органның қарауына қалай қатыса алады және салық төлеушінің ақпарат беруіне қандай талаптар қойылады ?

*b) Сұрау салушы тұлға тарапынан қажетті ынтымақтастық*

22. Өзара келісу рәсімінің сәтті аяқталуы негізінен сұрау салушы тұлға тарапынан толық ынтымақтастыққа байланысты болады. Бұл тұлға, атап айтқанда, іс негізделген фактілерді анықтауда құзыретті органдарға көмек көрсетуі керек. Осы мақсатта осы тұлға іске қатысты барлық фактілер мен оларды растайтын дәлелдерге қатысты ақпаратты толық және дәл ашуды қамтамасыз етуі тиіс. Атап айтқанда, операциялар екінші Уағдаласушы Мемлекетте жүзеге асырылған жағдайларда Сұрау салушы тұлға осы операциялардың талаптарын белгілейтін тиісті құжаттарды ұсынуға және осы операциялардың фактілері мен мән-жайлары туралы толық ақпарат беруге тиіс.

23. Құзыретті орган, атап айтқанда, сұрау салушы тұлғадан қысқа мерзімде мынадай құжаттарды ұсынуды талап ете алады:

- тиісті тұлғалардың кәсіпкерлік қызметінің сипаттамасын қамтуы тиіс істің жалпы мән-жайларының сипаттамасы, сондай-ақ акционерлік келісім, әріптестік туралы келісім, лицензиялық келісім немесе жоба бойынша келісім сияқты осы істің жалпы фонын қамтамасыз ететін келісімшарттар мен уағдаластықтардың сипаттамасы;

— Конвенцияның ережелеріне сәйкес келмейтін салық салуға әкеп соқтырған немесе әкеп соқтыратын жағдай туралы егжей-тегжейлі ақпарат, соның ішінде, мысалы , басқа Уағдаласушы Мемлекеттің салық әкімшілігі белгілі бір түрде сипаттаған мәмілелер немесе оқиғалар (мысалы, тауарлар мен қызметтерді төлеу немесе жеткізу) туралы мәліметтер, барлық тиісті құжаттармен, атап айтқанда екінші Уағдаласушы Мемлекеттің салық әкімшілігіне ұсынылды;

— кірістер мен салықтардың даулы сомалары (немесе оларды бағалау);

- қаралатын операцияларға немесе қызмет түрлеріне қатысатын тұлғаның ( тұлғалардың) сұраққа тиісті қаржылық есептілігі;

- осы іс қозғайтын тиісті салық жылдарының немесе кезеңдердің сипаттамасы (олар бір-бірінен ерекшеленетін әрбір мемлекетте);

- екінші Уағдаласушы Мемлекеттегі істің іс жүргізу мәртебесінің сипаттамасы, мысалы, салықтық тексеру туралы есеп жасалды ма, салықтық бағалау алынды ма, апелляциялық шағымдар берілді ме немесе сот талқылауы қозғалды ма; және

— қолданыстағы салық келісімінің тиісті ережелеріне сілтемелер және осы Ережелерге сәйкес келмейтін салық салудың орын алуы немесе орын алуы туралы талапты растайтын талдау (егер бар болса, екінші Уағдаласушы Мемлекеттің салық органдарына құқықтық сараптама ұсыну қажет).

24. Егер тиісті операциялар сұрау салушы тұлғаның қауымдастырылған кәсіпорындары болып табылмайтын үшінші тұлғаларға әсер етсе, жоғарыда келтірілген деректердің кейбірін алуда қосымша қиындықтар туындауы мүмкін. Сонымен қатар,



сұраныс берілген кезде белгілі бір ақпарат қол жетімді болмауы мүмкін. Дегенмен, бастапқы кезеңде ұсынылған ақпарат іс бағытталған құзыретті органға қарсылықтардың ақталғанын анықтауға мүмкіндік беру үшін жеткілікті болуы керек. Кез келген жағдайда, егер Сұрау салушы тұлға ақпараттың жеткіліксіздігін немесе жеткіліксіздігін ұсынса, құзыретті органның өзара келісу рәсімін бастауға мүмкіндігі болмайды.

25. 25-баптың 1-тармағына сәйкес өзара келісу рәсімі бір немесе басқа тұлға бір немесе екі мемлекеттің іс-әрекеттері осы немесе болашақта Конвенцияның ережелеріне сәйкес келмейтін салық салуға алып келеді деп есептеген жағдайларда ғана қолжетімді болады. Қосарланған салық салу салық төлеушінің Конвенцияның ережелеріне қайшы келетін қандай да бір салық салусыз процестік нормаларды сақтамауы (мысалы, шекті мерзімдердің аяқталуы) салдарынан туындайтын жағдайлар болуы мүмкін; мұндай жағдайларда өзара келісу рәсімі қолданылмайды.

*с) Түзетулер туралы ақпарат*

26. Құзыретті органдар кірісті бөлуге қатысты түзетулер және оны бір құзыретті органның басқа құзыретті органға ұсыну мерзімдері туралы ақпаратты қандай көлемде ұсыну керектігі туралы мәселені шешуі тиіс. Осылайша, ақпарат бір елдің салық басқармасы ұсынған немесе аяқтаған түзетулерге, тиісті кәсіпорындарға және түзетулердің жалпы сипатына қатысты болуы мүмкін.

27. Жалпы, құзыретті органдардың көпшілігі мұндай ақпаратты автоматты түрде беру қажет емес немесе қажет емес деп шешеді. Түзетуді жүргізетін елдің құзыретті органы ақпарат жинау және оны беру үшін қолайлы нысанға келтіру белгілі бір қиындықтар мен уақыттың айтарлықтай шығындарымен байланысты деп есептей алады. Сонымен қатар, басқа құзыретті орган әдеттегі тәртіпте бірінші құзыретті орган берген ақпаратты өңдеуді де ауыр деп санауы мүмкін. Сонымен қатар, әдетте, салық төлеуші корпорация сот проводится жүргізіліп жатқан басқа елдегі байланысты кәсіпорынды хабардар етеді деп күтуге болады, ал соңғысы өз кезегінде ақпаратты өзінің құзыретті органына жеткізе алады. Сондықтан, егер халықаралық аспектіні білдіруі мүмкін түзету мәселесін қарастыратын салық басқармасы салық төлеушіні барынша хабардар етсе, консультациялар жүйесі тиімдірек жұмыс істейді.

28. Кейбір құзыретті органдар басқа елдегі барлық түзетулер туралы тұрақты негізде ақпарат алғысы келмей, ауыр жағдайлар туралы немесе жекелеген жағдайларға қатысты қызметтің көлемі немесе сипаты бойынша елеулі жағдайлардың болуы туралы "алдын ала ескерту" алғысы келуі мүмкін; сол сияқты, олар өз салық төлеушілерінен немесе басқа құзыретті органнан алғысы келуі мүмкін мұндай ақпаратты беру. Мұндай жағдайларда ақпарат алу тәртібін әзірлеу керек. Кейбір құзыретті органдар бұл алдын ала ескерту жүйесін онша ауыр емес жағдайларға таратқысы келуі мүмкін, бұл мұндай жағдайлардың санын кеңейтеді.

*d) Ұсыныс немесе түпкілікті түзету енгізу сатысында құзыретті органның консультациясына жүгіну*

29. Осы баптың 1-тармағы Салық төлеуші тарапынан істі ұсынуға қатысты жалпы ережелерді қамтиды. Іс заңды негізде жіберілетін құзыретті орган алдымен оның өзі қанағаттанарлық шешімге келе ала ма деген мәселені зерделеуі керек. Егер ол мұны істей алмаса, ол қай кезеңде басқа мемлекеттің құзыретті органымен кеңесетінін анықтауы керек.

30. Көптеген құзыретті органдар, ең болмағанда, процесті түзету ұсынысы сатысында немесе тіпті түпкілікті түзету сатысында бастамауды жөн көреді. Түзету ұсынысы іс жүзінде ешнәрсемен аяқталмауы мүмкін, тіпті түпкілікті түзету корреляциялық түзету талабына әкелуі мүмкін немесе әкелмеуі мүмкін, ал егер нәтиже берсе, онда мұндай корреляциялық түзету еш қиындықсыз жасалуы мүмкін. Осының салдарынан көптеген құзыретті органдар консультациялар процесін қандай да бір сатыда корреляциялық түзету (немесе екінші елдегі салық салу үшін басқа салдар) орын алғанға дейін бастамау керек деп шешуі мүмкін.

31. Алайда, кейбір құзыретті органдар екі жақты процесті ертерек, мүмкін түзету ұсынысы сатысында бастауды жөн көруі мүмкін. Бұл бірінші елде бастапқы тіркелген позиция болмайтын кеңес беру процесін жеңілдетуі мүмкін. Мұндай жағдайда басқа құзыретті орган істі бірінші құзыретті органмен осындай ерте кезеңде талқылауға дайын болуы тиіс. Басқа құзыретті органдар бұл мәселені салық төлеушінің өзіне шешуге мүмкіндік бергісі келуі мүмкін және осылайша түзету ұсынысынан бастап кез келген кезеңде процесті бастауға дайын болуы мүмкін.

32. Қалай болғанда да, кем дегенде салық төлеушілерге өзара келісу рәсімін қашан бастауға болатындығы және қандай құзыретті органға жүгіну керектігі туралы хабарлау керек. Сонымен қатар, салық төлеушілерге сұрау салудың қандай формада болуы керектігі туралы хабарлау керек, дегенмен қарапайым форма қолайлы болуы мүмкін.

*e) Корреляциялық түзетулер*

i) Негізгі ереже

33. 9-баптың 2-тармағына негізделген корреляциялық түзету туралы ережені қамтитын тиімді шарт корреляциялық түзетуді орындау үшін ішкі заңнамада қамтылған кез келген процестік немесе өзге де кедергілерді назарға алмауды да көздеуге тиіс деп танылады. Осылайша, 25-баптың 2-тармағының соңғы ұсынысының талаптарына сәйкес корреляциялық түзету жүргізу үшін ескіру мерзімі және салықты анықтаудың түпкілікті сипаты сияқты ережелерді ескермеуге тура келеді. Егер қандай да бір нақты ел шарт ережелерінің қолданылуына байланысты ішкі заңнаманың осындай нормаларын ескермеуі мүмкін болмаса, бұл шартта көзделуге тиіс, дегенмен Шарттың қолданылуын қамтамасыз ету үшін осындай ерекше Ереженің қажеттілігін болдырмау үшін ішкі заңнамаға түзетулер енгізілуі мүмкін деп үміттенеміз.

ii) Құзыретті органның қарау тәртібі

34. 9-баптың 2-тармағында корреляциялық түзету әдісі белгіленбейді, өйткені бұл бастапқы түзетудің сипатына және оның туысқан кәсіпорынның кірісіне төленетін салық үшін салдарына байланысты. Осылайша, корреляциялық түзету әдісі бастапқы түзетуді материалдық-құқықтық реттеудің бір аспектісі болып табылады. 9-бапта белгіленген корреляциялық түзету туралы талап болған кезде осы кезең үшін өзара келісу рәсімі көзделуге тиіс. Сондықтан, егер корреляциялық түзету жүргізу талап етілетін Уағдаласушы Мемлекеттің салық органдары мұндай корреляциялық түзетуді өздері жүргізбесе, салық төлеушілерге өзара келісу рәсіміне бастамашылық жасау құқығы берілуге тиіс. Салық төлеуші бір Уағдаласушы Мемлекеттің құзыретті органына жүгінген кезде, бұл орган 25-баптың 2-тармағының бірінші бөлігінде көзделгендей, екінші Уағдаласушы Мемлекеттің құзыретті органымен консультацияларға жүгінбей, осы мәселе бойынша шешім шығаруға қабілетті болуға тиіс. Мысалы, бұл құзыретті орган, егер мұндай құзыретті орган осы Мемлекеттің ұлттық үкіметін білдірсе де, мемлекеттің әкімшілік бөлімшесі ұсынған түзетуден туындайтын ықтимал халықаралық салдары бар мәселені шеше алады. Әрине, шарт ішкі заңнаманың осы аспектісін қозғайды.

35. Ең аз қажетті іс жүргізу аспектісі ретінде құзыретті органдар салық төлеушінің өз мәселесін құзыретті органның қарау рәсіміне қандай шамада және қалай қатыса алатынын көрсетуі тиіс. Кейбір елдер салық төлеушінің ақылға қонымды шектерде қатысуына мүмкіндік бергісі келуі мүмкін. Басқа елдер салық төлеушіге ақпарат беруге және тіпті жеке келуге рұқсат бергісі келуі мүмкін; басқалары салық төлеушінің мәліметтерді ұсынуға қатысуын шектеуі мүмкін. Құзыретті органдар салық төлеушінің осы рәсімді қозғауы үшін шарт ретінде оларға мәселені шешу үшін қажетті тиісті ақпаратты беру туралы талап қояды деп болжанады. Сонымен қатар, кейбір құзыретті органдар тиісті жағдайларда салық төлеуші ұсынған мәліметтердің халықаралық бухгалтерлік есеп стандарттарына сәйкес мүмкіндігінше біркелкі және объективті болуын талап етуі мүмкін. Халықаралық есеп стандарттарын әзірлеуде жылдам ілгерілеу бар екенін және құзыретті органдардың жұмысы мұндай дамуға ықпал етуі керек екенін атап өткен жөн. Салық төлеушінің қатысуының тағы бір аспектісі өзара келісу рәсімін қозғайтын салық төлеушіге осы құзыретті органның шешімі туралы хабарлау талабы болуы керек.

36. Құзыретті органдар рәсімнің осы бөлігін жүзеге асыру басталғаннан кейін олардың консультациялары қалай өтетінін шешуі керек. Консультациялардың сипаты қаралатын істердің саны мен сипатына байланысты болады деп болжанады. Құзыретті органдар консультациялар рәсімінің икемділігін қамтамасыз етуі және тиісті сәтте осы нақты іс үшін неғұрлым қолайлы пайдалану үшін қарым-қатынастың барлық тәсілдерін көздеуі тиіс.

37. Телекоммуникация құралдарының көмегімен немесе жеке кездесулер кезінде бейресми консультациялар сияқты әртүрлі нұсқалар бар; екі елдің техникалық персоналының немесе аудиторларының кеңестері, осындай кеңестер барысында қол жеткізілген қорытындылар құзыретті органдармен қабылдануы немесе мақұлдануы тиіс; күрделі істерді немесе бірқатар істерді қарау үшін бірлескен комиссия тағайындау , құзыретті органдар өкілдерінің ресми жеке кеңестері және т. б. Құзыретті органдардың шешім қабылдауы үшін шекті мерзімдерді белгілеу қажет емес, өйткені істер күрделілігі бойынша әр түрлі болуы мүмкін. Осыған қарамастан, құзыретті органдар істерді уақтылы қарауға ықпал ететін және негізсіз кідірістерге жол бермейтін жұмыс принциптерін әзірлеуі керек.

38. Жоғарыда 9-тармақта келтірілген ЭЫДҰ-ның 25 және 42-тармақтарында атап өтілгендей, құзыретті органның қарау рәсімінің маңызды ең аз қажетті іс жүргізу аспектісі салық төлеушінің осы рәсімді қозғауының салдары болып табылады. Бұл процедураны қозғаған салық төлеуші құзыретті органдардың шешімімен байланысты болуы керек пе, ол ішкі әкімшілік немесе сот процедураларына жүгіну сияқты балама процедуралар құқығынан бас тартады деген мағынада? Егер құзыретті органдар өздерінің рәсімдерінің ерекше және орындалуы міндетті болуын қаласа, шарттың ережелері тиісті түрде жасалатындай етіп жасау қажет. Бұған салық төлеушінің осындай балама рәсімдерге жүгіну құқығынан бас тартуын талап ету арқылы 25-баптың 4-тармағында көзделген өкілеттіктердің жалпы делегациясына сәйкес қол жеткізуге болады деп болжанады. Алайда, бұл тармақ болған жағдайда да, кейбір елдер өздерінің ішкі заңнамасы неғұрлым нақты тұжырымдауды талап етеді деп санауы мүмкін, бұл құзыретті органның шешімін орындауға міндетті етеді, әсіресе шарттар шеңберіндегі қолданыстағы тәжірибені ескере отырып, мұндай рәсім шеңберінде қабылданған шешімді міндетті түрде бермеуге мүмкіндік береді. Кейбір құзыретті органдар, егер олар сотқа немесе басқа сатыға жүгінген дұрыс деп санаса, нәтижесін салық төлеуші қабылдамайтын келісімдерге қол жеткізуге күш жұмсағысы келмей, өз әрекеттеріне міндетті күш бергісі келуі мүмкін. Басқа құзыретті органдар қалыптасқан тәжірибені ұстануды және салық төлеушілерге міндеттемелер жүктемеуді жөн көруі мүмкін немесе ішкі заңнамаға сәйкес мұны істей алмауы мүмкін. Бұл мәселеде тәжірибеге сүйену пайдалы болар еді.

39. Құзыретті органның қарау рәсіміне байланысты негізгі мәселе құзыретті органдар өздерінің қарауына ұсынылған мәселе бойынша келісімге қол жеткізуге міндетті деп санауға тиіс. Шарт кем дегенде кеңес беруді талап етеді және экономикалық қосарланған салық салуды жою үшін шешім табуға күш салу міндеттемесін қарастырады. Бірақ консультациялар келісімге қол жеткізумен аяқталуы керек пе? Жалпы алғанда, келісімнің болмауы байланысты заңды тұлғаларды қосарланған салық салу Шартқа қайшы келуі мүмкін жағдайға душар етеді деп болжануда, мысалы, егер ел корреляциялық түзетуге қарсылық білдірсе, онда бастапқы

түзету "қолдың арақашықтығы" қағидасына сәйкес келмеді. Екінші жағынан, келісімге қол жеткізу корреляциялық түзету жасалатынын немесе бастапқы түзетуге, содан кейін корреляциялық түзетуге өзгеріс енгізілетінін немесе тіпті бастапқы түзетудің күшін жоюды білдіреді. Жалпы мәселе мынада: консультациялар процесінде құзыретті органдар "келісу туралы келісу" қажеттілігін басшылыққа алуы керек пе?

40. Іс жүзінде бұл сұрақ көрінуі мүмкін өткір емес. Көптеген құзыретті органдардың тәжірибесі көрсеткендей, олар әрдайым дерлік келісімге немесе шешімге келеді. Әрине, шешім көбінесе иссаға келуі мүмкін, бірақ компаға келу консультациялар мен келіссөздер процесінің маңызды аспектісі болып табылады. Сонымен, іс жүзінде құзыретті органдардың консультациялар рәсімі "келісу туралы келісу" қажеттілігінен туындауы керек деген шешім олар үшін түбегейлі жаңа нәрсе болмайды. Алайда, кейбір елдер бұл қағиданы ресми түрде бекітуді айтарлықтай заңды салдары болатын шара ретінде қарастыруы мүмкін, сондықтан бұл талапты қабылдағысы келмейді.

41. Кейбір елдерде келісімге қол жеткізу процесіне құзыретті органдарға өте күрделі мәселелер немесе тығырыққа тірелген жағдайда тәуелсіз сарапшыларға консультативтік қорытынды алу үшін немесе дауды шешуде өзге де көмек алу үшін ресми немесе бейресми түрде жүгінуге мүмкіндік беру ықпал етуі мүмкін деп танылады. Мұндай сарапшылардың ролін қазіргі уақытта немесе бұрын басқа салық әкімшіліктерімен байланысты және осы салада қажетті тәжірибесі бар адамдар атқара алады. Шын мәнінде, бұл сарапшылардың жеке қатысуы негізінен оң рөл атқарады. Мұндай сыртқы көмекке жүгіну құзыретті органдар "келісу туралы келіссөздер жүргізу" қажеттілігінен туындамаған жағдайларда да пайдалы болар еді, өйткені мәселеге жаңа көзқарас бере отырып, сыртқы көмек тығырыққа тірелуге ықпал етуі мүмкін.

41.1 Мұндай көмек мүмкіндігі Медиация сияқты дауларды шешудің қосымша әдістерін қолдануды қамтуы мүмкін. Мұндай процедураларды қолданғысы келетін елдер үшін құзыретті орган процесінің ерте немесе кеш кезеңінде Тараптар арасындағы дауларды шешу үшін қолдануға болатын бірнеше қосымша әдістер бар. Дауларды шешудің мұндай қосымша құралдары құзыретті орган процесінің реляциялық аспектілерін жеңілдетуден бастап, дауда қарастырылатын маңызды салық мәселелері бойынша түсінік немесе пікір беруге дейін болуы мүмкін. Мұндай әдістер қазіргі уақытта бірқатар елдердің ішкі заңнамасына сәйкес салық дауларын шешу үшін қолданылады. Алайда, бұл процедуралар процедуралардың мерзімі мен ұзақтығы, делдалды немесе басқа тағайындалған адамды таңдау механизмі мен критерийлері және құпия ақпаратпен жұмыс істеу сияқты мәселелерді ескере отырып қолданылуы керек.

*f) Құзыретті органдардың рәсімдік ережелері мен шешімдерін жариялау*

42. Құзыретті органдар консультациялар рәсімін өткізуге қатысты қабылдаған ережелерін жариялауға тиіс. Бұл ережелердің сипаттамасы мүмкіндігінше толық болуы

керек және кем дегенде жоғарыда айтылған қажетті процедуралық аспектілерді қамтуы керек.

43. Егер консультациялар процесінде құзыретті органдар үшін басшылық қағидатты әзірлеу ретінде негізді қарауға болатын маңызды салада материалдық-құқықтық сипаттағы мәселе шешілсе, құзыретті органдар осы қағиданы немесе шешімді өз елдерінде жариялау тәртібін көздеуі тиіс.

*g) Түзетулерді орындау тәртібі*

44. Құзыретті органдар әртүрлі қажетті түзетулерді орындау үшін қандай процедуралар қажет болуы мүмкін екенін қарастыруы керек. Мысалы:

i) Бірінші ел түзетуге жататын салықты төлеуді кейінге қалдыру туралы немесе, мысалы, екінші ел салған валюталық немесе басқа шектеулерге байланысты сол сәтте туысқан кәсіпорын тарапынан төлемге немесе шығыстарды өтеуге тыйым салынған болса, тіпті төлеуден бас тарту туралы мәселені қарастыруы мүмкін;

ii) Бірінші ел түзетуді орындауға және қайта бөлінген соманы төлеуге ықпал ететін шаралар туралы мәселені қарастыруы мүмкін. Осылайша, егер кіріс бас корпорацияға есептелсе және шетелдік еншілес компания көрсеткен қызмет негізінде салық салынса, шетелдік еншілес компания бас компанияның еліне қатысты болса, өзінің бухгалтерлік кітабында бас компанияның пайдасына шот аша алады және бас компания өз елінде екінші салық салынбайды оған тиесілі соманы ашуға немесе төлеуге. Мұндай төлемді еншілес компанияның елі дивиденд ретінде қарастырмауы керек;

iii) Екінші ел қайта бөлінген соманы түзету мен төлеуді жүзеге асыруға ықпал ететін шаралар туралы мәселені қарастыруы мүмкін. Бұл, атап айтқанда, түзетуге дейін мұндай соманы төлеуге заңды міндеттеме болмаса да, төленген төлемді шегерілетін бап ретінде тануды көздеуі мүмкін. Бұл шын мәнінде корреляциялық түзетудің бір аспектісі.

*h) Бір жақты процедуралар*

45. Жоғарыда айтылғандардың барлығы дерлік өзара келісу рәсімін жүзеге асыру мақсатында құзыретті органдар келісуі тиіс екіжақты рәсімдерге жатады. Сонымен қатар, құзыретті орган мұндай қатынастарды нақтылау үшін өзінің салық төлеушілерімен қарым-қатынасына қатысты белгілі бір біржақты ережелер мен процедураларды әзірлеуді орынды деп санауы мүмкін. Бұл біржақты ережелер істі құзыретті органның қарауына ұсыну нысаны сияқты мәселелерге қатысты болуы мүмкін; салық төлеушілерге осы кезеңде екіжақты рәсім консультацияларды қажет етпесе де, құзыретті органға ертерек жүгінуге рұқсат беру; егер құзыретті органға жүгінсе, құзыретті орган салық органдары мен салық төлеуші арасындағы қатынастарға қатысты жаңа ішкі мәселелерді (растайтын мәселелер деп аталады) қоя ма; және құзыретті органға көмектесетін ақпарат сұраулары. істерді қарау.

46. Құзыретті органның жұмысына қатысты біржақты ережелер басқа құзыретті органның келісімін талап етпейді, өйткені ережелер өз салық төлеушілерімен ішкі

қатынастармен шектеледі. Алайда, мұндай біржақты ережелер туралы шарттың екінші жағын білдіретін құзыретті органға хабарлау және егер олар туындаса, әртүрлі шарттарға қатысты осындай ережелердегі мүмкін болатын елеулі айырмашылықтарды жою орынды болар еді.

**В. ӨЗАРА КЕЛІСУ РӘСІМІ мен ҚСБК дауларДЫ шешу тетігі арасындағы өзара іс-қимыл**

47. Кейбір сирек жағдайларда елдер арасындағы салық шартында қамтылған салықтарға қатысты Қызметтер саудасы жөніндегі бас келісімнің (ҚСБК) XVII бабының ұлттық режим ережесін қолдану мәселелері жөніндегі даулар өзара келісу рәсімі де, ҚСБК дауларын реттеу тетігі де қандай да бір мәселені шешу үшін қолданылуы мүмкін екендігіне әкеп соғуы мүмкін. Бұл проблема, сондай-ақ ҚСБК шеңберінде оның күшіне ену сәтінде қолданыста болған салық шарттарына қатысты қабылданған шешім және одан кейінгі салық шарттарына қатысты ықтимал шешім елдер салық шарты бойынша келіссөздер жүргізу кезінде назарға алуы мүмкін ЭЫДҰ үлгілік Конвенциясының 25-бабына түсініктеменің келесі бөлігінде талқыланады:

88. 1995 жылғы 1 қаңтарда күшіне енген және барлық мүше елдер қол қойған Қызметтер саудасы туралы бас келісімді (ҚСБК) қолдану өзара келісу рәсіміне қатысты ерекше мәселелерді көтереді.

89. ҚСБК -нің XXII бабының 3-тармағы, егер даулы шара "олардың арасында жасалған және қосарланған салық салуды болдырмауға қатысты халықаралық шарттың қолданысына жататын болса", келісімнің ұлттық режим ережесін көздейтін XVII бабының қолданылуына қатысты келіспеушілікті Келісімнің XXII және XXIII баптарында көзделген дауларды шешу тетіктерінің көмегімен қарауға болмайтынын көздейді (мысалы, салық Конвенция). Егер шараның осындай халықаралық шарттың "қолданысына" жататындығына қатысты келіспеушілік туындаса, онда 3-тармақта дауға қатысушы мемлекеттердің кез келгені мәселені қызметтер саудасы жөніндегі кеңеске шығара алады және ол бұл дауды шешімі міндетті болып табылатын төреліктің қарауына береді делінген. Алайда, 3-тармаққа ескертпеде маңызды ерекшелік бар, егер дау Келісімнің "күшіне ену сәтінде бар" халықаралық шартқа қатысты болса, мәселе екі мемлекеттің келісімінсіз қызметтер саудасы жөніндегі Кеңестің қарауына шығарыла алмайды.

90. Осы тармаққа байланысты салық шарттарына байланысты екі нақты проблема туындайды.

91. Біріншіден, осы тармаққа Ескертпе ҚСБК күшіне енгенге дейін және одан кейін жасалған салық конвенцияларының әртүрлі режимін көздейді және бұл көбінесе дұрыс емес деп санауға болады, атап айтқанда, егер ҚСБК күшіне енген кезде қолданылатын конвенция кейіннен қайта қаралса немесе осы сәттен кейін сол кездегі қолданыстағы Конвенцияға қатысты хаттама жасалса.

92. Екіншіден, "қолданысқа енеді" деген сөздің өзі екіұшты, оған ҚСБК XXII бабының 3-тармағына төрелік рәсімді де, қолданыстағы конвенциялардың мағынасына қатысты келіспеушіліктерді шешу үшін оны қолдану аясынан алып тастайтын ескертпені де енгізу көрсетеді. салық конвенциясының бірде-бір ережесі қолданылмайтын салыққа қатысты шара осы конвенцияның күшіне енеді деп ел адал ниетпен айта алмайтыны анық көрінгенімен<sup>49</sup>, бұл өрнек салық конвенциясының барлық немесе тек кейбір ережелерінде қамтылған салықтарға қатысты барлық шараларға қолданыла ма, жоқ па белгісіз.

93. Уағдаласушы мемлекеттер екіжақты тәртіппен ҚСБК күшіне енгеннен кейін жасалған конвенцияларға ҚСБК XXII бабының 3-тармағына Ескертпе қолдануды тарату арқылы осы проблемаларды жоюды қалауы мүмкін. ҚСБК шеңберіндегі Уағдаласушы мемлекеттердің міндеттемелерін қандай да бір жолмен бұзбай толықтыратын мұндай екіжақты таратуды Конвенцияға мынадай ережені қосу арқылы енгізуге болады:

Уағдаласушы мемлекеттер көрсетілетін Қызметтер саудасы туралы бас келісімнің XXII бабы 3-тармағының (консультациясының) мақсаттарында осы тармаққа қарамастан, осы Конвенцияның қолданысына жататын шараға қатысты олардың арасында туындаған кез келген дау осы тармақта көзделгендей көрсетілетін қызметтер саудасы жөніндегі кеңестің қарауына осы тармақта көзделгендей, көрсетілетін қызметтер саудасы жөніндегі кеңестің қарауына екі Уағдаласушы мемлекеттің келісімі. Осы тармақты түсіндіруге қатысты кез келген келіспеушіліктер 25-баптың 3-тармағына сәйкес (өзара келісу рәсімі) немесе, егер осындай рәсімнің нәтижесінде келісімге қол жеткізілмесе, екі Уағдаласушы мемлекет келіскен кез келген басқа рәсімге сәйкес шешіледі.

94. Жоғарыда талқыланған мәселелерге ұқсас мәселелер саудаға немесе инвестицияларға қатысты басқа екіжақты немесе көпжақты келісімдерге қатысты туындауы мүмкін. Уағдаласушы мемлекеттер екіжақты келіссөздер барысында өз қалауы бойынша осындай келісімдерде көзделген дауларды шешу тетігінің көмегімен емес, өзара келісу рәсімі барысында өздері жасасқан салық конвенциясында қамтылатын салықтарға қатысты мәселелерді қарауды қамтамасыз ету үшін жоғарыда ұсынылған Ережеге түзетулер енгізе алады.

---

49

Халықаралық шарттарды адал негізде қолдану және түсіндіру міндеттемесі халықаралық шарттар құқығы туралы Вена Конвенциясының 26 және 31-баптарында тікелей көрсетілген; сондықтан ГАТС XXII бабының 3-тармағындағы алып тастау тек адал негізде туындаған дауларға қолданылады.

**25-БАПТЫҢ 5-ТАРМАҒЫНА ТҮСІНІКТЕМЕГЕ ҚОСЫМША (В НҮСҚАСЫ)**

Төрелік бойынша өзара келісу туралы үлгілік келісім



1. Комитет ЭЫДҰ үлгілік Конвенциясының 25-бабының 5-тармағына түсініктемеге қосымшаның төменде келтірілген тармақтары осы баптың В нұсқасының 5-тармағын қолдану үшін өзекті деп санайды. ЭЫДҰ үлгілік конвенциясына түсініктеменің бөлігі болып табылмайтын төртбұрышты жақшалармен белгіленген қосымша ескертулер осы тармақтың екі нұсқасы арасындағы айырмашылықтарды, сондай-ақ өзара келісу туралы үлгілік келісімнің өзінде енгізілген айырмашылықтарды көрсету үшін енгізіледі, олар бірінші кезекте мыналарға дейін азаяды:

— Төменде келтірілген өзара келісу туралы үлгілік келісім, егер қандай да бір нақты іс бойынша құзыретті органдар төрелік орган тәуелсіз шешім шығарады деген келісімге қол жеткізбесе, "соңғы ең жақсы ұсыныс" немесе "түпкілікті ұсыныс" (көбінесе "бейсбол арбитражы" деп аталады) деп аталатын тәсіл күшіне енеді. Мұндай жеңілдетілген арбитраж процесі арзанырақ. Шешілетін мәселелердің әрқайсысы бойынша құзыретті органдардың позициялары арасындағы таңдау осы мәселелердің әрқайсысы бойынша тәуелсіз қорытынды дайындауға және шығаруға қарағанда тезірек болады; сонымен қатар, мұндай таңдау үш төрешінің болуының негізгі ережесі болған жағдайда да бір ғана тәуелсіз төрешіні талап ете алады.

— Өзара келісу туралы үлгілік келісім, егер онда салықтардың белгілі бір сомасы (оны құзыретті органдар айқындауға тиіс) толық көрсетілмесе, істің төрелікке берілмейтінін де көздейді. Мұндай жағдайлар төрелікке егер құзыретті органдардың екеуі де осындай қадамның орындылығы туралы келіскен жағдайда ғана беріледі (мысалы, принципті мәселені шешу мақсатында). Алайда, салық төлеушілер құзыретті органдардан салықтардың аз мөлшерімен байланысты және принципті сипаттағы мәселелерді қамтымайтын істерді тікелей шешуді күтетіні анық.

— Өзінің бейтараптығына кепілдік беру үшін үлгілік келісім тағайындалған төрешілерге өздеріне белгілі болғандай, олардың тәуелсіздігі мен бейтараптығына қатысты негізделген күмән тудыруы мүмкін мән-жайлар жоқ екенін және олар кез келген осындай жағдайлар туралы дереу екі құзыретті органға жазбаша түрде хабарлайтынын мәлімдейтін мәлімдеме жазу талабын көздейді төрелік процесс барысында туындайтын мән-жайлар.

— Үлгілік өзара келісу туралы келісімде төрешілердің сыйақысын анықтауға арналған кейбір ережелер бар.

2. 25-бапқа Түсініктемеге қосымшаға енгізілген ЭЫДҰ тармақтарында 5-тармақта мынадай тұжырым бар:

1. Төменде құзыретті органдар осы баптың 5-тармағында көзделген төрелік процесті жүргізу мақсатында өзара келісу үшін негіз ретінде пайдалана алатын келісімнің үлгілік нысанының мысалы келтірілген. Төмендегі 2-43-тармақтарда осындай келісімнің әртүрлі ережелері қаралады, ал кейбір жағдайларда ұсынылған

балама нұсқалар көрсетіледі. Құзыретті органдар, әрине, екіжақты келісім жасасу кезінде осы үлгілік келісімнің кез келген ережелерін кедергісіз өзгерте, қоса немесе жоя алады.

25-баптың 5-тармағын қолдану бойынша өзара келісу туралы үлгілік келісім

[А мемлекетінің] және [В мемлекетінің] құзыретті органдары [күшіне енген күні] күшіне енген [Конвенцияның атауы] 25-бабының 5-тармағында көзделген төрелік процесті қолдану тәсілін өзара келісу туралы мынадай келісім жасасты. Құзыретті органдар осы келісімді ноталармен өзара алмасу арқылы өзгерте немесе толықтыра алады.

#### 1. Істі төрелікке ұсыну туралы өтініш

Конвенцияның 25-бабының 5-тармағына сәйкес өзара келісуді талап ететін іске байланысты туындаған шешілмеген мәселелерді төрелікке беруге арналған өтініш (Төрелік туралы өтініш) жазбаша нысанда берілуге және [бір құзыретті орган басқа құзыретті органға және осы істі Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органына ұсынған тұлғаға осы тармаққа сәйкес жіберілуге тиіс 1 бап 25]. Бұл өтініште осы істі сәйкестендіру үшін жеткілікті ақпарат болуы тиіс. Сондай-ақ, өтініш [осы істі қозғаған] немесе осы іс бойынша тікелей қозғалған адамдардың әрқайсысынан сол мәселелер бойынша сот немесе осы мемлекеттердің әкімшілік трибуналдары ешқандай шешім шығармағаны туралы жазбаша өтінішпен бірге жүруі керек [...].

[Егер өзара келісу рәсімін талап ететін іс шеңберінде қаралатын салықтардың сомасы, егер екі құзыретті орган мұны орынды деп таппаса (мысалы, қағидаттық мәселені шешу үшін), [сома екі жақты тәртіппен айқындалады] кем болған жағдайда, төрелік туралы өтінішті құзыретті орган жібере алмайды.]

#### 2. Істі төрелікке ұсыну мерзімі

Төрелік туралы өтініш бір Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органына 25-баптың 1-тармағына сәйкес ұсынылған іс екінші мемлекеттің құзыретті органына ұсынылған күннен бастап [үш] жыл өткен соң ғана берілуі мүмкін. Осы мақсатта іс басқа мемлекеттің құзыретті органына келесі ақпарат ұсынылған жағдайда ғана ұсынылған болып саналады: [қажетті ақпарат пен құжаттар келісімде көрсетілуі керек].

#### 3. Төрешілердің өкілеттіктері туралы Акт

Төрелік туралы өтінішті [басқа құзыретті орган] алғаннан кейін үш ай ішінде құзыретті органдар төрелік арқылы шешілетін мәселелерді келісуге және олар туралы [осы істі қозғаған] адамға жазбаша нысанда хабарлауға тиіс. Бұл іс бойынша "төрешілердің өкілеттіктері туралы актіні" білдіреді. Осы Келісімнің мынадай тармақтарына қарамастан құзыретті органдар төрешілердің өкілеттіктері туралы актіде нормаларға қосымша болып табылатын немесе осы тармақтарға енгізілген нормалардан ерекшеленетін процестік нормаларды көрсете алады және қажет деп танылатын өзге де мәселелерді реттей алады.

#### 4. Төрешілердің өкілеттіктері туралы актіні ұсынудың болмауы

Егер жоғарыда 3-тармақта көрсетілген мерзім ішінде [Төрешілердің өкілеттіктері туралы актіні құзыретті органдар келіспесе және осы істі қозғаған адамға жібермесе], әрбір құзыретті орган осы мерзім аяқталғаннан кейін бір ай ішінде басқа органға төрелік тәртіппен шешілетін мәселелердің тізімін жазбаша нысанда жібере алады. Осы мерзім ішінде осылайша жіберілген барлық тізімдер төрешілердің өкілеттіктері туралы алдын-ала Акт болып табылады. Барлық төрешілер тағайындалғаннан кейін бір ай ішінде, төмендегі 5-тармақта көзделгендей, төрешілер құзыретті органдарға және [осы істі қозғаған] адамға төрешілердің өкілеттіктері туралы алдын ала актінің қайта қаралған нұсқасын осылайша жіберілген көрсетілген тізімдер негізінде жіберуге тиіс. Аталған қайта қаралған нұсқаны екі құзыретті орган алғаннан кейін бір ай ішінде олар төрешілердің өкілеттіктері туралы актінің әртүрлі тармақтарын келісуге және оны төрешілер мен [осы істі қозғаған] адамға жазбаша түрде жіберуге мүмкіндік алады. Егер олар мұны көрсетілген мерзім ішінде жасаса, онда төрешілердің өкілеттіктері туралы басқа Акт осы іс бойынша төрешілердің өкілеттіктері туралы Акт жасайды. Егер төрешілердің өкілеттіктері туралы басқа ешбір Акт құзыретті органдар арасында келісілмесе және осы мерзім ішінде жазбаша түрде жіберілсе, онда төрешілер дайындаған төрешілердің өкілеттіктері туралы алдын ала актінің қайта қаралған нұсқасы осы іс бойынша төрешілердің өкілеттіктері туралы Акт жасайтын болады.

#### 5. Төрешілерді таңдау

Төрешілердің өкілеттіктері туралы актіні [осы істі қозғаған] адам алғаннан кейін үш ай ішінде немесе егер 4-тармақ қолданылса, Төрелік туралы өтінішті [басқа] құзыретті орган алғаннан кейін төрт ай ішінде әрбір құзыретті орган бір төрешіні тағайындайды. Соңғы тағайындалғаннан кейін екі ай ішінде осылайша

тағайындалған төрешілер төраға қызметін атқаратын үшінші төрешіні тағайындайды. Егер келісілген мерзім ішінде ешқандай тағайындау жүргізілмесе, әлі тағайындалмаған төреші(лер) тся [Біріккен Ұлттар Ұйымының салық мәселелері бойынша халықаралық ынтымақтастық жөніндегі сарапшылар комитетінің төрағасы немесе егер Төраға іске қатысатын екі мемлекеттің бірінің азаматы немесе резиденті, осы комитеттің ең жоғары өтілі бар мүшесі болып табылса, бұл мемлекеттердің азаматы немесе резиденті емес. Мұндай тағайындау [құзыретті органдардың кез келгенінен] тиісті өтінішті алғаннан кейін [бір ай] ішінде жасалуы тиіс. Осыған ұқсас рәсім, егер қандай да бір себептермен төрелік процесс басталғаннан кейін төрешіні ауыстыру қажеттілігі туындаса, қажетті өзгерістермен қолданылады. Егер төрешілердің өкілеттіктері туралы актіде өзгеше көзделмесе, барлық төрешілердің сыйақысы жеңілдетілген төрелік процесс шеңберінде былайша айқындалады:

— төрешілердің гонорарлары күнделікті тіркелген сома түрінде белгіленеді [сома екі жақты тәртіппен айқындалады] және құзыретті органдардың өзгертуіне жатады;

— бір іс бойынша әрбір төреші дайындықтың үш күнінен аспайтын, отырыстардың екі күні үшін (оның ішінде бейнеконференция арқылы) және отырыстарға қатысу үшін қажетті көшу күндері үшін сыйақы алады; егер, алайда, төрешілер істі тиісті түрде қарау үшін қосымша уақыт қажет деп санаса, төрешілер өтемақы ала алады қосымша уақыт;

— бұдан басқа, төрешілердің құзыретті органдар тарапынан алдын ала санкциямен негізделген шығыстарды өтеуге құқығы бар].

#### 6. Жеңілдетілген арбитраж процесі

[Егер құзыретті органдар төрешілердің өкілеттіктері туралы актіде өзгеше ескертпесе,] әрбір нақты іске мынадай қағидалар қолданылады [...]:

[a)] [Төрешілер тағайындалған сәттен бастап екі ай ішінде немесе егер 4-тармақ қолданылса, құзыретті органдар төрешілердің өкілеттіктері туралы басқа актіні келісе және жібере алатын мерзім аяқталғаннан кейін екі ай ішінде] әрбір құзыретті орган [төрешілерге] төрешілердің өкілеттіктері туралы актіде қамтылған сұрақтарға өз жауаптарын жазбаша нысанда ұсынады.

[b)] Құзыретті органдардан жауаптардың соңғысын алған сәттен бастап [үш] ай ішінде [төрешілер] осы мәселе бойынша құзыретті органдардан алынған екі жауаптың біріне сәйкес төрешілердің өкілеттіктері туралы актіге енгізілген әрбір мәселе бойынша шешім қабылдайды және осындай таңдаудың себептерін қысқаша түсіндіре отырып, құзыретті органдарды өз таңдауы туралы хабардар етеді. Мұндай шешім 19-тармаққа [төменде] сәйкес қолданылады.

#### 7. Төрешілердің критерийлерге сәйкестігі және оларды тағайындау

Уағдаласушы мемлекет үкіметінің лауазымды адамын қоса алғанда, егер бұл адам төрелік процесс нәтижесі болып табылатын істің алдыңғы кезеңдеріне тартылмаған болса, кез келген адам төреші ретінде тағайындалуы мүмкін. [Тағайындалғанға дейін төреші жазбаша мәлімдеме жасайды, онда ол өзінің білуі бойынша оның бейтараптығына немесе тәуелсіздігіне қатысты негізделген күмән тудыруы мүмкін мән-жайлар жоқ екенін және төрелік процесс барысында туындайтын кез келген осындай мән-жайлар туралы құзыретті органдарға дереу жазбаша түрде хабарлайтынын мәлімдейді.] Төреші мұндай тағайындауды растайтын хатқа төрешіні тағайындауға өкілеттігі бар адам немесе адамдар да, төрешінің өзі де қол қойған кезде тағайындалған болып саналады.

#### 8. Ақпаратты ашу және құпиялылық

Тек қана 25 және 26-баптардың ережелерін, сондай-ақ төрелікке әкеп соққан іске қатысты ақпараттың жария етілуі мен құпиялылығы бөлігінде Уағдаласушы мемлекеттердің ішкі заңнамасының нормаларын қолдану мақсатында әрбір төреші осы төрешіні тағайындаған құзыретті органның уәкілетті өкілі ретінде немесе егер бұл төрешіні құзыретті органның бір ғана өкілі, құзыретті органның өкілі тағайындамаса, тағайындалады. бастапқыда төрелікке алып келген іс қозғалған Уағдаласушы мемлекеттің органы. Осы келісімнің мақсаттары үшін, егер төрелікке әкеп соққан іс бастапқыда бір мезгілде екі құзыретті органға ұсынылса, "бастапқыда төрелікке әкеп соққан іс ұсынылған Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органы" 25-баптың 1-тармағында көрсетілген құзыретті органды білдіреді.

#### 9 Ақпаратты уақтылы емес ұсыну

[5-тармаққа] қарамастан, егер екі құзыретті орган 25-баптың 5-тармағында көзделген [үш]жазғы мерзім ішінде қандай да бір мәселені шешудің болмауы, негізінен, осы іске тікелей әсер еткен адамның тиісті ақпаратты уақтылы бере алмауына байланысты деп есептесе, құзыретті органдар төрешіні тағайындауды мұндай ақпаратты берудегі кідіріске сай мерзімге кейінге қалдыруы мүмкін.

## 10. Іс жүргізу және дәлелдеу ережелері

Осы Келісімге және төрешілердің өкілеттіктері туралы актіге сәйкес төрешілер төрешілердің өкілеттіктері туралы актіде баяндалған сұрақтарға жауап беру үшін қажетті деп санайтын осындай процестік және дәлелдемелік ережелерді қабылдайды. Олар төрелікке ұсынылған мәселелер бойынша шешім қабылдау үшін қажетті барлық ақпаратқа, соның ішінде құпия ақпаратқа қол жеткізе алады. Егер құзыретті органдар өзгеше уағдаласпаса, олардың біреуі төрелікке сұрау салғанға дейін құзыретті органдардың иелігінде болмаған кез келген ақпарат шешім қабылдау кезінде назарға алынбайды.

### [11. Тәуелсіз пікірге негізделген тәсіл

Егер құзыретті органдар төрешілердің өкілеттіктері туралы актіге тиісті ескертпені енгізсе, жеңілдетілген төрелік рәсімінің орнына "тәуелсіз пікірге" негізделген тәсіл қолданылады. Осы тәсілге сәйкес төрешілер өз шешімдерін қабылдайды және нақты іс бойынша келесі ережелер қолданылады:

а) Егер төрешілердің өкілеттіктері туралы актіде өзгеше көзделмесе, төрелік алқаның шешімі сілтемелер берілетін заңнамалық көздерді және осындай нәтижеге алып келген дәлелдерді көрсете отырып, жазбаша нысанда ұсынылады. Істі қозғаған адамның және екі құзыретті органның рұқсатымен төрелік комиссияның шешімі қатысушы тараптардың аттарын немесе олардың сәйкестігін аша алатын кез келген мәліметтерді айтпай-ақ, бұл шешімнің ресми прецеденттік мәні жоқ екенін түсініп, редакцияланған түрде жарияланады.

б) Төрелік шешім құзыретті органдар мен істі қозғаған адамның назарына төрелік төрағасы істі қарауды бастау үшін қажетті барлық ақпаратты алғаны туралы құзыретті органдарды және істі қозғаған адамды жазбаша нысанда хабардар ететін күннен бастап алты ай ішінде жеткізілуге тиіс. Осы тармақтың бірінші бөлігіне қарамастан, егер соңғы төреші тағайындалған күннен бастап екі ай ішінде кез келген уақытта төрелік төрағасы құзыретті органдардың бірінің келісімімен басқа құзыретті органды және істі қозғаған адамды істі қарауды бастау үшін қажетті барлық ақпаратты алмағаны туралы жазбаша нысанда хабардар етсе, содан кейін:

— егер төрелік төрағасы осы хабарлама жіберілген күннен кейін екі ай ішінде қажетті ақпаратты алса, төрелік шешім төраға осы ақпаратты алған күннен бастап алты ай ішінде құзыретті органдар мен іс қозғаған адамның назарына жеткізілуге тиіс және

— егер төрелік төрағасы осы хабарлама жіберілген күннен кейін екі ай ішінде қажетті ақпаратты алмаса, төрелік шешім, егер құзыретті органдар өзгеше уағдаласпаса, Төраға оны кеш алса да, осы ақпаратты есепке алмай қабылдануға және шешім құзыретті органдар мен істі қозғаған адамның назарына жеткізілуге тиіс. осындай хабарлама жіберілген күннен бастап сегіз ай ішінде.

с) Істі қозғаған адам тікелей немесе өз өкілдері арқылы мән-жайларға байланысты өз ұстанымын төрешілерге өзара келісу рәсімі барысында осындай адамның осыған құқығы бар шамада жазбаша нысанда баяндай алады.]

## 12. Материалдық-техникалық қамтамасыз ету мәселелері

Егер құзыретті органдар өзгеше келіспесе, онда бастапқыда төрелікке әкеп соққан іс ұсынылған құзыретті орган төрелік алқа отырыстарын материалдық-техникалық қамтамасыз етуге жауапты болады және төрелік процесті жүргізу үшін қажетті әкімшілік персоналды ұсынады. Осылайша берілген әкімшілік персонал осы процеске қатысты кез келген мәселеге қатысты төрелік төрағасына ғана есеп береді.

## 13. Шығындар

Егер құзыретті органдар өзгеше келіспесе:

а) әрбір құзыретті орган және [іс қозғаған] тұлға өзінің төрелік процеске қатысуына байланысты шығыстарды (көлік шығыстарын және оның пікірін дайындауға және баяндауға байланысты шығыстарды қоса алғанда) көтереді;

б) әрбір құзыретті орган тек осы құзыретті орган тағайындаған не осындай құзыретті органның төрешіні тағайындауға қабілетсіздігі салдарынан [басқа адам] тағайындаған төрешінің сыйақысы бойынша шығыстарды, оның ішінде осы төрешінің көлікке, байланысқа және хатшының қызметіне жұмсаған шығыстарын көтереді;

с) басқа төрешілердің сыйақысын және олардың төрелік процесті жүргізу үшін қажетті көлікке, байланысқа және хатшының қызметтеріне жұмсаған шығыстарын екі Уағдаласушы мемлекет бірдей жабады;

d) төрелік алқаның отырыстарына және төрелік процесті жүргізу үшін қажетті әкімшілік персоналға байланысты шығыстарды төрелікке әкеп соққан іс бастапқыда ұсынылған құзыретті орган жабады немесе егер ол екі мемлекетте де ұсынылған болса, тең бөлінеді; және

e) екі құзыретті органды да өз мойнына алуға келіскен шығындарға байланысты барлық басқа шығыстарды (аударым мен талқылауды жазуға арналған шығыстарды қоса алғанда) екі Уағдаласушы мемлекет бірдей жабады.

#### 14. Қолданылатын құқықтық принциптер

Төрешілер [Конвенцияның] қолданыстағы ережелеріне сәйкес және осы ережелер Уағдаласушы мемлекеттердің ішкі заңнамасының нормаларына сәйкес сақталған жағдайда төреліктің қарауына берілген мәселелер бойынша шешім қабылдауға тиіс. Шартты түсіндіру мәселелерін төрешілер халықаралық шарттар құқығы туралы Вена конвенциясының 31 және 33-баптарына енгізілген түсіндіру қағидаттары тұрғысынан шешеді. Төрешілер сондай-ақ құзыретті органдар төрешілердің өкілеттіктері туралы актіде тікелей көрсете алатын кез келген басқа дереккөздерді қарайды.

#### 15. Төрелік шешім

Бірнеше төреші тағайындалған кезде төрелік шешім төрешілердің қарапайым көпшілігімен айқындалады. [...]

##### [16]. Шешім туралы белгіленген мерзімде хабарламау

Егер шешім 6 [b)] немесе [11 b)] тармақтарында көзделген мерзім ішінде құзыретті органдардың назарына жеткізілмеген жағдайда, құзыретті органдар бұл мерзімді алты айдан аспайтын мерзімге ұзарту туралы уағдаласуы мүмкін немесе егер олар мұны көзделген мерзім аяқталған сәттен бастап бір ай ішінде жасамаса 6 [b)] немесе [11 b)] тармақтарында олар 5-тармаққа сәйкес жаңа төрешіні немесе төрешілерді тағайындайды [...].

##### [17]. Соңғы шешім

Төрелік шешім түпкілікті болып табылады, [егер екі құзыретті орган да төрелік шешім оларға жеткізілгеннен кейін алты ай ішінде өзге шешім туралы уағдаласпаса немесе егер бұл шешімді 25-баптың 5-тармағын немесе төрешілердің өкілеттіктері туралы актіге енгізілген кез келген іс жүргізу ережесін бұзуға байланысты Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің соты заңды күші жоқ деп танымаса немесе осы төрелік шешімге негізді әсер етуі мүмкін осы Келісімге. Егер шешім осы себептердің бірі бойынша талап қою күші жойылды деп танылса [немесе егер екі құзыретті орган да төрелік шешім оларға жеткізілгеннен кейін алты ай ішінде өзге шешім туралы уағдаласса], Төрелік туралы өтініш берілмеген болып есептеледі, ал төрелік процесс өткізілмеген болып есептеледі ("Жария ету және жариялау" 8-тармағын қоспағанда ақпараттың құпиялылығы және "Шығыстар" 13-тармағы).

##### [18]. Төрелік шешімді орындау

[Егер құзыретті органдардың екеуі де жоғарыдағы 17-тармақта көзделгендей өзге шешім туралы уағдаласпаса] құзыретті органдар төрелік шешімді төрелікке әкеп соққан іс бойынша өзара келісуге қол жеткізу арқылы оларға осы шешімді жеткізгеннен кейін алты ай ішінде жүзеге асырады.

##### [19]. Төрелік шешім шығарылмайтын жағдайлар

6, [11] және [16] - тармақтардың ережелеріне қарамастан, егер төрелік туралы өтініш берілгеннен кейін кез келген уақытта, бірақ төрешілер шешімді құзыретті органдар мен [іс қозғаған] адамның назарына жеткізгенге дейін құзыретті органдар төрешілерді және осы адамды барлық мәселелер бойынша шешім қабылдағаны туралы жазбаша нысанда хабардар етсе төрешілердің өкілеттіктері туралы актіде сипатталған шешілмеген мәселелер бойынша іс өзара келісу рәсімі шеңберінде реттелген болып есептеледі, бұл ретте ешқандай төрелік шешім шығарылмайды.

Бұл келісім осы ереже күшіне енгеннен кейін конвенцияның 25-Бабының

5-тармағына сәйкес төрелік туралы кез келген өтінішке қолданылады.

[Келісімге қол қойылған күн]

[Әрбір Уағдаласушы Мемлекеттің

құзыретті органның қолы]

Үлгілік келісімге жалпы тәсіл

2. Өзара келісу рәсіміне қосымша қолданылатын төрелік процесті құрылымдау үшін бірқатар тәсілдерді қолдануға болады. "тәуелсіз пікір" негізінде тәсіл деп атауға болатын бір тәсілдің шеңберінде төрешілерге қолданыстағы заңнама негізінде тараптардың фактілері мен дәлелдері ұсынылады, содан кейін төрешілер қолда бар фактілер мен қолданылатын құқықтық дереккөздерді жазбаша және дәлелді талдауға негізделген өздерінің тәуелсіз шешімдерін шығарады.

3. Сонымен қатар, "соңғы үздік ұсыныс" немесе "түпкілікті ұсыныс" деп аталатын тәсіл шеңберінде әрбір құзыретті орган төрелік алқаға қойылған мәселенің ұсынылған шешімін ұсынуға міндетті, ал төрелік алқа өзіне ұсынылған екі ұсыныстың бірін таңдауға тиіс. Осы екі позицияның арасында бірқатар айырмашылықтар бар. Мысалы, төрешілер тәуелсіз шешімге келе алады, бірақ жазбаша шешімді емес, тек өз қорытындыларын ұсынуға міндетті. Белгілі бір дәрежеде дұрыс әдісті таңдау шешілетін мәселенің түріне байланысты.

4. Жоғарыда келтірілген типтік келісім ["ең жақсы ұсыныс" немесе "соңғы ұсыныс" тәсіліне негізделген "жеңілдетілген" процестің] бастапқы нүктесі ретінде пайда болады, бұл көптеген істердің, әсіресе бірінші кезекте нақты мәселелермен байланысты, ең тиімді түрде шешілуі мүмкін екенін мойындайды [осылайша]. Ол сондай-ақ балама ["тәуелсіз пікірге" негізделген процесті] қарастырады. Осылайша, құзыретті органдар мұндай [процесті тәуелсіз пікір негізінде] әрбір жеке жағдайда қолдануға келісе алады. Құзыретті органдар, әрине, осы біріктірілген тәсілді қабылдай алады, яғни [тәуелсіз пікірге негізделген процесті] Жалпы қолданылатын процесс ретінде қабылдай алады және кейбір жағдайларда [жеңілдетілген процесті] балама нұсқа ретінде қолдана алады немесе тек екі тәсілдің бірімен шектеледі.

Төрелік туралы өтініш

5. Үлгі Келісімнің 1-тармағында төрелік туралы өтініш беру тәсілі көрсетілген. Мұндай өтініш жазбаша нысанда берілуге және [бір құзыретті орган басқа құзыретті органға және осы істі 25-баптың 1-тармағына сәйкес Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органына ұсынған тұлғаға] жіберілуге тиіс.

6. 25-баптың 5-тармағының ережелерін орындау фактісін анықтау үшін (осы бапқа түсініктеменің 76-тармағын қараңыз) өтініш Уағдаласушы мемлекеттердің кез келгенінде ұлттық соттар немесе әкімшілік трибуналдар осы мәселелер бойынша әзірге ешқандай шешім шығармағаны туралы өтініштермен сүйемелденуге тиіс.

7. Төрелік процесс өзара келісу рәсімінің жалғасы болып табылатындықтан және осы рәсім шеңберінде рұқсат етілмейтін істерді реттеуге арналғандықтан, [өзара келісу рәсіміне бастамашылық жасаған] адамнан төрелік талқылау барысында құзыретті органдар шеккен шығыстарды өтеуді талап ету орынсыз болып көрінеді. Салық төлеушілердің шешім шығару туралы өтініштерінен немесе кейде ақы алынатын алдын

ала уағдаластықтардың басқа түрлерінен айырмашылығы, Уағдаласушы мемлекеттер арасындағы дауларды шешуді қамтамасыз ету осы мемлекеттердің міндеті болып табылады, олар үшін олар әдетте шығыстарды көтеруге тиіс.

8. Бір Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органына ұсынылған өзара келісу рәсімін талап ететін іс екінші Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органына ұсынылған күннен бастап [үш] жыл өткенге дейін төрелік туралы өтініш беруге болмайды. Үлгілік келісімнің 2-тармағында осы мақсат үшін іс осы тармақта көрсетілген ақпарат ұсынылған жағдайда ғана осы басқа мемлекеттің құзыретті органына ұсынылған болып есептеледі. Осылайша, бұл тармақта қажетті ақпарат тізімі болуы керек; әдетте, бұл ақпарат өзара келісу рәсімін қолданысқа енгізу үшін қажетті ақпарат пен құжаттарға сәйкес келеді [өтініш берген адам тарапынан қажетті ынтымақтастық туралы мәселе бойынша жоғарыдағы 22-24-тармақтарды қараңыз].

Төрешілердің өкілеттіктері туралы Акт

9. Үлгілік келісімнің 3-тармағында төрешілер шешетін мәселелер баяндалған құжат болып табылатын "төрешілердің өкілеттіктері туралы актіге" сілтеме беріледі. Ол төрелік алқа шешуі тиіс мәселелердің іс жүргізу негізін белгілейді. Бұл құжатты құзыретті органдар шығаруы керек, олар осыған байланысты [өзара келісу рәсімін бастаған] адаммен кеңесуді қалауы мүмкін. Егер құзыретті органдар төрешілердің өкілеттіктері туралы актіні 3-тармақта көзделген мерзім ішінде келісе алмаса, рәсімнің одан әрі өтуіне кепілдік беру үшін белгілі бір тетік қажет. 4-тармақ осындай мүмкіндікті көздейді.

10. Төрешілердің өкілеттіктері туралы Акт, әдетте, белгілі бір мәселемен немесе сұрақтар жиынтығымен шектелсе де, құзыретті органдар істің сипатын және мәселелердің өзара байланысты сипатын ескере отырып, төрешілердің өкілеттіктері туралы актіні төрелікке бүкіл іс (белгілі бір нақты мәселелер ғана емес) берілетіндей етіп жасауға мүмкіндік алады.

11. Егер құзыретті органдар төрешілердің өкілеттіктері туралы актіде өзгеше көрсетпесе, үлгілік келісімде көзделген іс жүргізу қағидалары қолданылады. Осының салдарынан құзыретті органдардың осы ережелердің кез келгенінен бас тартуға немесе әрбір нақты жағдайда қосымша ережелерді ескертуге мүмкіндігі бар.

Жеңілдетілген процесс

12. Үлгілік келісімде көзделген әдеттегі процесс құқықтық немесе фактологиялық сипаттағы мәселелерді, сондай-ақ құқық пен фактінің аралас мәселелерін қарауға мүмкіндік береді. ["Соңғы ең жақсы ұсыныс" немесе "түпкілікті ұсыныс" деп аталатын төрелік нысанын қабылдайтын осы жеңілдетілген процеске сәйкес әрбір құзыретті орган төрешіге немесе төрешілерге осы құзыретті органның төрешілердің өкілеттіктері туралы актіге енгізілген сұрақтарға өз жауабын ұсынуға міндетті, ал төреші немесе төрешілер Құзыретті біреуінің жауабын таңдайды органдар. Құзыретті органдар, көптеген іс жүргізу нормаларына қатысты сияқты, белгілі бір іске қолданылатын

төрешілердің өкілеттіктері туралы акт арқылы жеңілдетілген процесті өзгерте немесе толықтыра алады.]

13. [Мұндай жеңілдетілген процесс нақты мәселелерді қарастыру үшін өте қолайлы], мысалы, тиісті Тараптардың кірістері мен салық шегерімдерінің мөлшерін анықтау. Мұндай жағдайлар трансферттік баға белгілеу фактілері бойынша істерде жиі кездеседі, мұнда шешілмеген мәселе "созылған қолдың қашықтығында" қағидатына сәйкес трансферттік бағаны немесе баға диапазонын анықтау болуы мүмкін (бірақ күрделі фактологиялық мәселелерге байланысты трансферттік баға белгілеу фактілері бойынша басқа да істер бар); сондай-ақ, ұқсас принципті қолдануға болатын жағдайлар бар, мысалы, тұрақты өкілдіктің болуын анықтау. Кейбір жағдайларда шешім құзыретті органдар тиісті құқықтық принциптерді қолдануы керек нақты орналасқан үй-жай туралы мәлімдеме болуы мүмкін [...].

13.1. Оңайлатылған процесс шеңберінде құзыретті органдар ұсынатын жауаптарда баламалы ұстанымдар көрсетілуі мүмкін. Мысалы, құзыретті орган тұрақты өкілдік жоқ деп мәлімдей алады, бірақ соған қарамастан, егер төрешілер тұрақты өкілдіктің болуын анықтаса, тұрақты өкілдікке жатқызылуы керек кіріс сомасын ұсына алады.

#### Төрешілерді сайлау

14. Үлгілік келісімнің 5-тармағы, егер нақты іс бойынша жасалған төрешілердің өкілеттіктері туралы актіде өзгеше көзделмесе (мысалы, [тек бір төрешіні көздеу] немесе әрбір құзыретті орган тағайындайтын біреуден артық төрешіні көздеу) төрешілерді сайлау рәсімінің сипаттамасын береді. Әдетте екі құзыретті орган бір төрешіні тағайындайды. Бұл тағайындаулар [өзара келісу рәсіміне бастамашы болған] адам төрешілердің өкілеттіктері туралы актіні алғаннан кейін үш ай ішінде жасалуы тиіс (құзыретті органдар төрешілердің өкілеттіктері туралы актіні белгіленген мерзім ішінде келісе алмайтын жағдайлар үшін басқа мерзім көзделген). Осылайша тағайындалған төрешілер төрағаны таңдайды, ол бастапқы тағайындаулардың соңғысы болған сәттен бастап екі ай ішінде тағайындалуы керек. Егер құзыретті органдар осы белгіленген мерзім ішінде төрешіні тағайындамаса немесе осылайша тағайындалған төрешілер белгіленген мерзім ішінде үшінші төрешіні тағайындамаса, бұл тармақ мұндай тағайындауды [Біріккен Ұлттар Ұйымының салық мәселелері бойынша халықаралық ынтымақтастық жөніндегі сарапшылар комитетінің төрағасы немесе егер Төраға салық мәселелеріне қатысатын екі төрешінің біреуінің азаматы немесе резиденті болып табылса] жүзеге асыратынын көздейді. осы комитеттің мүшесі, ең жоғары өтілі бар мемлекеттер ісінде, бұл мемлекеттердің азаматы немесе резиденті емес.] Құзыретті органдар, әрине, мұндай сирек жағдайларды шешудің басқа тәсілдерін қарастыра алады, бірақ кейбір тәуелсіз тағайындаушы органға төрешілерді таңдауда кез-келген тығырықтан шығудың жолын табуға мүмкіндік беру маңызды болып табылады.

15. Келісімде төрешінің қандай да бір нақты біліктілігін ескерудің қажеті жоқ, өйткені құзыретті органдардың мүддесі үшін функцияларды орындау үшін білікті және



лайықты адамдарды тарту, ал төрешілердің мүддесі үшін білікті төраға болу. Дегенмен, тағайындау процесін жеңілдету үшін тиісті тұлғалардың тізімін жасау мүмкіндігі болуы мүмкін және бұл тәртіпті [Біріккен Ұлттар Ұйымының салық мәселелері бойынша халықаралық ынтымақтастық жөніндегі сарапшылар комитеті] әзірлеуі мүмкін. Төрелік алқа төрағасының төрелік талқылау барысында туындауы мүмкін іс жүргізу, дәлелдеу және ұйымдастыру мәселелерінің түрлерімен жұмыс істеу тәжірибесі болуы, сондай-ақ салық мәселелерімен таныс болуы маңызды. Әрбір Уағдаласушы мемлекеттің өкілдерін төрешілер ретінде тағайындау орынды болуы мүмкін, өйткені олар осындай мәселелермен таныс болады. Осылайша, осы іске тікелей қатысы жоқ Үкіметтің лауазымды адамдарын алқаға тағайындау мүмкіндігі болуы тиіс. Төреші тағайындалғаннан кейін оның рөлі бейтарап және объективті негізде іс бойынша шешім қабылдауда екені анық болуы керек; ол енді оны тағайындаған елдің адвокаты ретінде әрекет етпейді.

16. Үлгілік келісімнің 9-тармағы, егер екі құзыретті орган [үш]жазғы мерзім ішінде өзара келісуге қол жеткізу мүмкіндігі негізінен осы іске тікелей әсер еткен адам тарапынан ынтымақтастықтың болмауына байланысты деп келіссе, төрешілерді тағайындау кейінге қалдырылуы мүмкін деп көздейді [өтініш берген тарапынан қажетті ынтымақтастық туралы мәселе бойынша жоғарыдағы 22-24-тармақтарды қараңыз тұлғалар]. Бұл жағдайда үлгілік келісімде көзделген тәсіл құзыретті органдарға төрешілерді тағайындауды оларға тиісті ақпаратты берудегі негізсіз кідіріске сәйкес келетін мерзімге кейінге қалдыруға мүмкіндік беру болып табылады. Егер бұл ақпарат төрелік туралы өтініш беру сәтінде берілмесе, ақпарат берудегі кідіріске сәйкес келетін мерзім осындай ақпарат түпкілікті берілгенге дейін есептелуді жалғастырады. Алайда, егер құзыретті органдарға нақты іс бойынша шешім қабылдау үшін қажетті ақпарат берілмесе, олардың иелігіндегі шектеулі ақпарат негізінде бұл істі шешуге ештеңе кедергі келтірмейді, осылайша төрелікке кез келген өтінішті болдырмайды. Сонымен қатар, Келісімде егер қосымша мерзім ішінде (мысалы, бір жыл) салық төлеуші құзыретті органдарға мәселені тиісті түрде бағалау үшін қажетті ақпаратты ұсынбаса, мұндай мәселе бұдан былай төрелікке берілмейді деп көзделуі мүмкін.

Ақпаратты ашу және құпиялылық

17. Төрешілерге төрелікке берілетін мәселелерді шешу үшін қажетті ақпаратқа толық қол жеткізуге рұқсат беру маңызды, бірақ сонымен бірге олар құзыретті органдардың өздеріне қатысты қолданылатын ақпаратқа қатысты құпиялылықтың қатаң талаптарына бағынуы керек. Үлгілік келісімнің 8-тармағына енгізілген осындай нәтижені қамтамасыз ету үшін ұсынылып отырған тәсіл төрешілерді құзыретті органдардың уәкілетті өкілдері ету болып табылады. Алайда, бұл Конвенцияның тиісті ережелерін (мысалы, 25 және 26-баптар) және Уағдаласушы мемлекеттердің ішкі заңнамасының ережелерін қолдану мақсатында ғана жасалады, олар, әдетте, құпиялылық бұзылған жағдайда қолданылатын санкцияларды қамтиды. Төрешіні

құзыретті органның уәкілетті өкілі ретінде тағайындау, әдетте, тағайындау туралы хатпен расталады, бірақ егер басқа тәртіпті қолдану ішкі заңнаманы талап етсе немесе төрешіні құзыретті орган тағайындамаса, мұны басқаша жасау қажет болуы мүмкін.

Іс жүргізу және дәлелдеу ережелері

18. Төрешілердің өкілеттіктері туралы келісімде немесе актіде айтылмаған төрелік процесті реттейтін дәлелді және басқа да іс жүргізу ережелерін белгілеудің ең оңай жолы төрешілерге мұндай ережелерді әрбір іс бойынша арнайы әзірлеуді тапсыруы болып табылады. Бұл ретте төрешілер осы мәселелердің көпшілігін реттейтін халықаралық сауда палатасының төрелік регламенті сияқты қолданыстағы төрелік рәсімдерге сілтеме жасауға құқылы. Іс жүргізу ережелерінде, әдетте, төрелік алқа өз шешімін негіздейтін фактологиялық материал өзара келісу рәсімі барысында қалыптастырылуы тиіс екендігі нақты көрсетілуі тиіс. Төрелік алқаның ерекше жағдайларында ғана істің бастапқы кезеңдерінде шешілмеген фактологиялық мәселелерге тергеу жүргізуге рұқсат етілуге тиіс.

19. Үлгі келісімнің 10-тармағы осы тәсілді ұстанады. Осылайша, егер келісімде немесе төрешілердің өкілеттіктері туралы актіде өзгеше көзделмесе, төрешілер төрелік отырыстардың күндері мен форматына қатысты шешімдерді қабылдайды. Сонымен қатар, төрешілер құпия ақпаратты қоса алғанда, төрелікке берілетін мәселелер бойынша шешімдер қабылдау үшін қажетті барлық ақпаратқа қол жеткізуі тиіс болса да, егер құзыретті органдар өзгеше уағдаласпаса, құзыретті органдардың иелігінде болмаған кез келген ақпаратты төрешілер назарға алмауы тиіс.

Ұйымдастыру мәселелері

21. Төрелік процестің нақты жұмыс істеуіне байланысты бірқатар ұйымдастырушылық мәселелерді шешу қажет. Оларға отырыстар өтетін орындар, процесс тілі және аударманы қамтамасыз ету, хаттама жүргізу, тіркеу сияқты техникалық мәліметтер және т. б.

22. Төрелік отырыстарды өткізу орны мен материалдық-техникалық қамтамасыз етуге келетін болсақ, ең қарапайым шешім бұл мәселені төрелікке алып келген іс бастапқыда ұсынылған құзыретті органның жауапкершілігіне қалдыру болып табылады. Бұл құзыретті орган төрелік процесті жүргізу үшін қажетті әкімшілік персоналды да қамтамасыз етуі керек. Бұл тәсіл үлгілік келісімнің 12-тармағында көрсетілген. Осы мақсаттар үшін құзыретті орган конференц-залдар мен оның қарамағындағы персоналды пайдаланатын болады деп болжанады. Осыған қарамастан, екі құзыретті органның басқаша келісуге құқығы бар (мысалы, құзыретті органдар мен төрешілердің қатысуымен басқа жерде тағы бір отырыс өткізу).

23. Төрелік процесті жүргізу үшін берілген әкімшілік персонал осы рәсімге қатысты кез келген мәселелер бойынша төрелік алқаның төрағасына ғана есеп береді деп болжанады.

24. Төрешілердің өкілеттіктері туралы актіде әдетте сот ісін жүргізу тілі, аударманы қамтамасыз ету қажеттілігі және аударма түрі көрсетілген. Соған қарамастан, отырыстарды аудару немесе хаттаманы жүргізу қажеттілігі талқылау басталғаннан кейін ғана туындауы мүмкін. Бұл жағдайда құзыретті органдардың тиісті келісімге келуге құқығы бар. Мұндай келісім болмаған жағдайда төрешілер бір құзыретті органның өтініші бойынша және үлгілік келісімнің 10-тармағына сәйкес осындай аударым немесе хаттама жүргізу туралы шешім қабылдай алады, алайда бұл жағдайда тиісті шығыстарды осы қызметтерді сұратушы тарап көтеруі тиіс ("Шығыстар" бөлімінде, төменде қараңыз).

25. Басқа практикалық аспектілер (мысалы, құжаттарды хабарлау және тіркеу) дәл осылай шешілуі керек. Демек, кез — келген осындай мәселе құзыретті органдар арасындағы келісім бойынша шешілуі керек (ең дұрысы, төрешілердің өкілеттіктері туралы актіге енгізілуі керек), ал мұндай келісім болмаған жағдайда-төрешілердің шешімі бойынша.

#### Шығындар

26. Арбитраждық процеске байланысты әр түрлі шығындар туындауы мүмкін және бұл шығындарды кім көтеруі керек екендігі анық болуы керек. Осы мәселелерді қамтитын үлгілік келісімнің 13-тармағы, егер құзыретті орган немесе іске тартылған тұлға нақты шығыстардың сомасын бақылауға қабілетті болса, бұл шығыстар осы тарапқа жатқызылуы тиіс және басқа шығыстар екі құзыретті орган арасында тең бөлінуі тиіс деген қағидатқа негізделеді.

27. Осылайша, әрбір құзыретті орган, сондай-ақ [өзара келісу рәсімін бастаған] адам төрелік талқылауға қатысқаны үшін ақы төлеуі керек деп қарастыру қисынды. Бұл отырыстарда өкілдік ету және позициялар мен дәлелдерді жазбаша және ауызша түрде дайындау және ұсыну шығындарын қамтуы керек.

28. Төрелік процестің негізгі шығындарының бірі төрешілерге төленетін алымдар болуы мүмкін. Әрбір құзыретті орган тек осы құзыретті орган тағайындаған (не осындай құзыретті органның төрешіні тағайындауға қабілетсіздігі салдарынан [басқа адам] тағайындаған) төрешінің сыйақысы бойынша шығыстарды, оның ішінде осы төрешінің көлікке, байланысқа және хатшының қызметіне жұмсаған шығыстарын көтереді.

29. Басқа төрешілердің алымдары мен олардың көлік, байланыс және хатшының қызметтері үшін шығындарын құзыретті органдар бірдей өтейді. Құзыретті органдар, әдетте, бұл шығындарды төрешілерді тағайындау кезінде көтеруге келіседі және бұл, әдетте, тағайындау туралы хатпен расталады. Роялти білікті мамандарды тартуды қамтамасыз ету үшін жеткілікті жоғары болуы керек. Мүмкіндіктердің бірі Еуропалық Одақтың Төрелік туралы Конвенциясының мінез-құлық кодексінде көрсетілгенге ұқсас роялти құрылымын пайдалану болуы мүмкін.

30. Төрелік процесті жүргізу үшін қажетті әкімшілік персоналға арналған шығыстарды қоса алғанда, төрелік алқаның отырыстарына байланысты шығыстарды, егер осы құзыретті орган осындай отырыстарды ұйымдастыруға және әкімшілік персоналды беруге міндетті болған жағдайда, төрелікке әкеп соққан іс бастапқыда ұсынылған құзыретті орган жабуға тиіс (үлгілік келісімнің 12-тармағын қараңыз). Көп жағдайда бұл құзыретті орган конференц-залдар мен оның карамағындағы қызметкерлерді пайдаланады және шығындардың бір бөлігін басқа құзыретті органға жатқызуға тырысу орынсыз болар еді. "Отырыстарға байланысты шығындар" сілтемесіне қатысушылар шеккен жол жүру және тұру шығындары кірмейтіні анық; олар жоғарыда қарастырылады.

31. Басқа шығындар (салық төлеушілердің процеске қатысуына байланысты шығыстарды есепке алмағанда), егер мұндай органдар тиісті шығындарды өз мойнына алуға келіссе, екі құзыретті орган арасында тең бөлінуге тиіс. Бұған екі құзыретті орган ұсынуға келіскен аударымдар мен хаттамаларды жүргізуге байланысты шығындар кіреді. Мұндай келісім болмаған жағдайда, осы нақты шығындарды сұраған тарап олар үшін төлеуі керек.

32. Үлгілік келісімнің 13-тармағында көрсетілгендей, құзыретті органдар [нақты іс бойынша] шығындардың басқа бөлінуін келісе алады. Мұндай келісім төрешілердің өкілеттіктері туралы актіге енгізілуі немесе кейіннен қол жеткізілуі мүмкін (мысалы, күтпеген шығындар туындаған кезде). [Құзыретті органдар сондай-ақ үлгілік келісімде, әсіресе екі Уағдаласушы мемлекеттің даму деңгейінде елеулі айырмашылықтар орын алған жағдайларда, төрелік рәсімге шығындарды бөлудің әртүрлі әдістері туралы уағдаласа алады.]

#### Қолданылатын құқықтық принциптер

33. Құзыретті органдар келісімге қол жеткізуде қиындықтарға тап болатын мәселелерді зерделеу оларға, әдетте, 9-баптың және 7-баптың 2-тармағының негізінде жатқан Шартты түсіндіру немесе "созылған қолдың қашықтығында" қағидатын қолдану мәселелері жататынын көрсетеді. Үлгілік келісімнің 14-тармағында көзделгендей, Шартты түсіндіру мәселелерін халықаралық шарттар құқығы туралы Вена конвенциясының 31 және 33-баптарына енгізілген түсіндіру қағидаттары тұрғысынан төрешілер шешеді. Халықаралық шарттар құқығы туралы Вена конвенциясының 32-бабы қосымша түсіндіру құралдарын кеңінен қолдануға мүмкіндік беретіндіктен, төрешілер іс жүзінде Шарттың ережелерін түсіндіру үшін тиісті көздерді анықтауда айтарлықтай еркіндікке ие.

34. Көптеген жағдайларда салық конвенциясының ережелерін қолдану ішкі заңнама мәселелеріне байланысты (мысалы, 6-баптың 2-тармағындағы жылжымайтын мүлікті анықтау, ең алдымен, ішкі құқықтағы осы терминнің мағынасына байланысты). Жалпы ереже бойынша төрешілерден тек ішкі құқықтық мәселелер бойынша ұйғарым шығаруды сұрау орынсыз болып көрінеді және бұл төрешілердің өкілеттіктері туралы

актіге енгізілетін шешімді талап ететін мәселелерді сипаттау кезінде ескерілуі керек. [Алайда, ішкі заңнама мәселесі салық конвенциясының ережелерін қолдануға тікелей әсер еткенде, төрешілер бұл мәселе бойынша шешім қабылдай алады.]

35. Бұдан басқа, құзыретті органдар салық шартының қандай да бір ережесін түсіндіру немесе қолдану қандай да бір нақты құжатқа (мысалы, өзара түсіністік туралы меморандумға және шарт күшіне енгеннен кейін жасалған өзара келісімге) байланысты болатындығы туралы уағдаласатын, бірақ мұндай құжатты түсіндіруде әртүрлі болуы мүмкін жағдайлар болуы мүмкін. Бұл жағдайда құзыретті органдар төрешілердің өкілеттіктері туралы актіде осы құжатқа тікелей сілтеме жасағысы келуі мүмкін.

#### Төрелік шешім

36. Үлгілік келісімнің 15-тармағында бірнеше төреші тағайындалған кезде төрелік шешім төрешілердің қарапайым көпшілігімен айқындалатындығы көзделеді.

38. Төрешілердің төрелік шешім шығаруға мүмкіндігі жоқ немесе қарсы болуы мүмкін ерекше жағдайларды шешу үшін [16] тармақ, егер шешім белгіленген мерзім ішінде хабарланбаса, құзыретті органдар төрелік шешім шығару мерзімін ұзарту туралы келісе алады немесе егер олар мұндай келісімге бір ай ішінде қол жеткізе алмаса, істі қарау үшін жаңа төрешіні тағайындау. Жаңа төрешілер тағайындалған жағдайда, төрелік процесс бастапқы төрешілер тағайындалған сәтке қайтарылуы және жаңа төрешілермен жалғастырылуы тиіс.

#### Тәуелсіз пікірге негізделген тәсіл

3. Үлгілік келісімнің 11-тармағында көзделген баламалы тәуелсіз пікірге негізделген тәсілге сәйкес өзара келісу рәсіміне бастамашы болған адам тікелей не өз өкілдері арқылы өзара келісу рәсімі кезінде мұны істей алатын шамада төрешілерге жазбаша өтініштер бере алады. Төрешілердің келісімімен бұл адам төрешілер отырысы кезінде ауызша баяндама жасай алады.

4. Егер құзыретті органдар нақты іс бойынша тәуелсіз пікірге негізделген тәсілді ұстануға келіссе, сондай-ақ егер төрешілердің өкілеттіктері туралы Актіде өзгеше көзделмесе, төрелік алқаның шешімі онда сілтемелері бар құқықтық дереккөздерді және осындай нәтижеге әкелген дәлелдерді көрсете отырып, жазбаша нысанда ұсынылады. Төрешілердің өз шешімін оған әкелген дәлелді баяндау арқылы сүйемелдеуі маңызды. Барлық мүдделі қатысушылардың шешім қабылдауын қамтамасыз ету үшін шешімге қол жеткізілген әдісті көрсету маңызды.

5. Үлгілік келісімнің 11 b тармағына сәйкес төрелік шешім құзыретті органдардың және өзара келісу рәсіміне бастамашы болған адамның назарына төрелік төрағасы құзыретті органдарға және өзара келісу рәсіміне бастамашы болған адамға қарауды бастау үшін қажетті барлық ақпаратты алғаны туралы жазбаша нысанда хабардар ететін күннен бастап алты ай ішінде жеткізілуге тиіс істер. Алайда, соңғы төреші тағайындалған күннен бастап екі ай ішінде кез келген уақытта төрелік төрағасы

құзыретті органдардың бірінің келісімімен басқа құзыретті органға және өзара келісу рәсіміне бастамашы болған адамға істі қарауды бастау үшін қажетті барлық ақпаратты алмағаны туралы жазбаша нысанда хабарлай алады. Мұндай жағдайда төрағаның атына қажетті ақпаратты жіберу үшін қосымша екі ай беріледі. Егер төраға осы мерзім ішінде қажетті ақпаратты алмаса, төрелік шешім осы ақпаратты есепке алмай қабылдануы тиіс (егер құзыретті органдар өзгеше уағдаласпаса). Екінші жағынан, егер Төраға қажетті ақпаратты екі ай мерзім ішінде алса, төрелік шешім төраға осы ақпаратты алған күннен бастап алты ай ішінде хабарлануы тиіс.

6. Содан кейін ЭЫДҰ-ның өзара келісу туралы үлгілік келісімге түсініктемесі келесідей жалғасады:

#### Шешімді жариялау

39. Өзара келісу рәсімі шеңберінде [және жеңілдетілген төрелік процесс шеңберінде ] қол жеткізілген жекелеген істер бойынша шешімдер, әдетте, жария етілмейді. Алайда, дәлелді арбитраждық шешімдер [тәуелсіз пікірге негізделген тәсіл шеңберінде ұсынылған] жағдайда, шешімдерді жариялау осы процеске қосымша ашықтық береді. Сонымен қатар, мұндай шешім ешқандай мағынада ресми прецедент болмаса да, бұл материалдың ашық қолжетімділікте болуы кейінгі дауларды болдырмау үшін басқа істерді қарауға әсер етуі мүмкін және сол мәселеге біркелкі көзқарасқа әкелуі мүмкін.

40. Осылайша, үлгі Келісімнің [11] тармағы [тәуелсіз пікірге негізделген тәсіл шеңберінде ұсынылған] шешімді жариялау мүмкіндігін қарастырады. Алайда, шешім екі құзыретті орган мен [өзара келісу рәсімін бастаған] адам келіскен жағдайда ғана жариялануы керек. Бұдан басқа, құзыретті органдардың назарына жеткізілген ақпараттың құпиялылығын сақтау мақсатында жарияланым тараптардың аттарын да, оларды сәйкестендіруге көмектесетін кез келген басқа элементті де ашпайтын нысанда жасалуы тиіс.

#### Шешімді орындау

41. Төрелік процесс шеңберінде құзыретті органдар шеше алмаған мәселелер бойынша міндетті күші бар шешім шығарылғаннан кейін, бұл құзыретті органдар осы шешімді көрсететін және осы іске тікелей әсер еткен адамдардың назарына жеткізілетін өзара келісу туралы келісім жасасуға кірісуге тиіс. [Екі құзыретті орган да шешім қабылданғаннан кейін алты ай ішінде басқа шешім туралы келісе алады.] Одан әрі кідірістерді болдырмау үшін, шығарылған шешімді қамтитын өзара келісу туралы келісім аяқталған және қабылданған шешім туралы хабарлама алынған күннен бастап алты ай ішінде салық төлеушіге ұсынылуы керек деп болжанады. Бұл үлгі келісімнің [18] тармағында көзделген.

42. 25-баптың 2-тармағы құзыретті органдар қол жеткізілген келісімді өзінің ішкі заңнамасындағы мерзімнің кез келген шектелуіне қарамастан жүзеге асыруға міндетті екенін көздейді. Баптың 5-тармағында сондай-ақ төрелік шешімнің екі Уағдаласушы мемлекет үшін де [егер олар өзге шешім бойынша келісімге келе алмаса] міндетті күші

бар екендігі көзделеді. Осының салдарынан келісімге сәйкес салық сомасын айқындауға немесе өзара келісу туралы келісім жасасу арқылы төрелік шешімді жүзеге асыруға қабілетсіздік [егер өзге шешім келісілмеген болса] конвенцияға сәйкес келмейтін салық салуға келеді және осылайша салық салу бұзылған адамға ішкі құқықтық қорғау құралдары арқылы немесе жаңа шешім беру арқылы сот қорғауын іздеуге мүмкіндік береді осы баптың 1-тармағына сәйкес өтініштер.

43. Үлгілік келісімнің [19] - тармағы құзыретті органдар төрелік шешім шығарылғанға дейін төрелікке алып келген шешілмеген мәселелерді шеше алатын жағдайды реттейді. Төрелік процесс өзара келісудің әдеттегі рәсімі шеңберінде шешілмейтін мәселелерді шешудің айрықша тетігі болғандықтан, егер құзыретті органдар осы мәселелерді өз бетінше шеше алса, осы айрықша тетіктің қолданылуын тоқтатқан жөн. Құзыретті органдар бұл мәселелерді төрелік шешім шығарылғанға дейін [және одан кейін алты ай ішінде қосымша мерзім ішінде] шешу туралы уағдаласа алады.

## 26-бап АҚПАРАТ АЛМАСУ

### А. жалпы Қарастырулар

1. 26-бапта шарттық ережелерді тиісінше қолдануды жеңілдету үшін де, Уағдаласушы мемлекеттерге ішкі салық заңнамасының орындалуын қамтамасыз етуде көмек көрсету үшін де ақпарат алмасу ерікті түрде кең сипатта болуы мүмкін нормалар баяндалады. Осылайша, осы мақалаға сәйкес ақпарат алмасу міндеттемесі кеңінен түсіндірілуі керек және бұл міндеттеменің шектеулері оларда қарастырылғаннан гөрі кеңірек салаға ұқсастық бойынша экстраполяцияланбауы керек. Атап айтқанда, осы бап Уағдаласушы мемлекеттерден ақпаратпен тиімді алмасуды көтермелеуді талап ететіндігін негізге алған жөн.

1.1. Әлемдік экономикада елдер арасындағы салық мәселелеріндегі ынтымақтастық барған сайын маңызды бола түсуде, ал бұрын елдерге тән басқа елдердің салық заңнамасына қызығушылық танытпау іс жүзінде жойылды. 26-бап Уағдаласушы мемлекеттер арасында ақпаратпен тиімді алмасу үшін негіз қалайды, ал 27-бап ақпарат жинауға көмек көрсетуді көздейді. Салық салу мақсатында ақпарат алмасу 26-баппен реттеледі (27-бапқа түсініктеменің 5-тармағын қараңыз). Сол сияқты, өзара келісу рәсімі 25-бапта көзделген, алайда өзара келісу рәсімін жүргізу мақсатында ақпарат алмасу 26-бапта реттеледі. Көптеген дамушы елдердің пікірінше, 26-бап тек трансшекаралық салықтан жалтару және салық салудан бас тарту жағдайларын шектеу тұрғысынан ғана емес, сонымен қатар мұндай жалтару мен күтім арқылы жүзеге асырылатын капиталдың ұшуын шектеу үшін де өте маңызды.

1.2. 26-баптың тұжырымдары негізінен ЭЫДҰ үлгілік Конвенциясының ұқсас бабының мәтінімен сәйкес келеді. Сондықтан ЭЫДҰ-ның осы бапқа берген түсініктемесі тұтастай алғанда Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгілік конвенциясының 26-бабын түсіндіру үшін өзекті болып табылады. Сонымен қатар, 26-бап ЭЫДҰ Үлгілік

конвенциясының ұқсас ережесіне қарағанда қолдану аясы кеңірек деп ойлағанын түсіну керек.

1.3. 26-бап Уағдаласушы мемлекеттерге өзара міндеттемелер жүктесе де, бұл дамыған елдің дамыған елдің мүмкіндіктерімен салыстыруға болатын әкімшілік мүмкіндіктері жоқ деген негізде дамыған елдің дамушы елге ақпарат беруден бас тартуына жол бермейді. Өзара қарым-қатынас бір бапты қолдану нәтижелері емес, шарттың жалпы нәтижелері негізінде анықталуы керек.

2. 26-баптың 1-тармағының мәтінінен ақпарат алмасу 1-баптың (қамтылатын тұлғалар) немесе 2-баптың (қамтылатын салықтар) нысанасымен шектелмейтіні көрінеді. Осылайша, берілетін ақпарат Уағдаласушы мемлекеттердің ешқайсысында резидент болып табылмайтын адамдарға және 2-бапта аталмаған салықтарды есептеуге және жинауға немесе мәжбүрлеп өндіріп алуға қатысты болуы мүмкін. Кейбір елдер конституциялық себептерге немесе басқа да себептерге байланысты 1-тармақтың қолданылу аясының барлық салықтарға таралуына қарсылық білдіруі мүмкін. Бұл алаңдаушылық төмендегі В бөлімінде қарастырылады.

3. 2005 жылы ЭЫДҰ үлгілік конвенциясына енгізілген өзгерістерге ұқсас 26-баптың 1-тармағы үш бөлек тармаққа бөлінді: қазіргі редакциядағы 1, 2 және 6-тармақтар. Бұл тармақтарды өзгерту нақтырақ болу үшін жасалды және ешқандай материалдық-құқықтық маңызы жоқ.

4. 2011 жылы 26-баптың мәтініне жекелеген тармақтарды түсіндіру, баптың шеңберін кеңейту және ақпарат алмасу міндеттемесінен алып қою санын шектеу мақсатында елеулі өзгерістер енгізілді. Кейбір жағдайларда бұл өзгерістерді енгізудің мақсаты мәтіннің мәнін өзгерту емес, тек мақаланы дұрыс түсіндіруге қатысты күмәнді жою болды. Мысалы, 1 - тармақтағы "қажет болып келеді" тұжырымдамасы бұрын қолданылған тұжырымдамаға енгізілген мағынаны түсіндіру үшін "пайдалы болуы мүмкін" деген тұжырымдамаға ауыстырылды. Керісінше, 2-бапта айтылмаған салықтарға ақпарат алмасуды тарату мақсатында осы тармақтың тұжырымдамасын өзгерту саналы түрде айтарлықтай өзгерістерге ұшырады. Маңызды өзгерістердің тағы бір мысалы-4-тармақты қосу, ол ішкі пайыздық салық талаптарын жояды.

4.1. 26-бап пен түсініктеме 2014 жылы соңғы оқиғаларды есепке алу және баптың кейбір ережелерін түсіндіруді егжей-тегжейлі қарастыру үшін одан әрі өзгертілді. 2012 жылы ЭЫДҰ үлгілік Конвенциясының 26-бабы жаңартылғаннан кейін, баптың 2-тармағы құзыретті органдарға алынған ақпаратты басқа мақсаттар үшін пайдалануға рұқсат беру үшін өзгертілді, егер мұндай пайдалануға екі мемлекеттің де заңдары рұқсат етсе және өнім беруші мемлекеттің құзыретті органы мұндай пайдалануға рұқсат берсе. Бұл бұрын түсініктеменің 13.3-тармағына қосымша ереже ретінде енгізілген.

4.2. Сонымен қатар, түсініктеме, басқалармен қатар, "пайдалы болуы мүмкін" стандартты сөз тіркесін түсіндіру үшін және "кездейсоқ сипаттағы сұраулар" ("fishing



expeditions") терминіне өрнектің мағынасын анықтаудағы элемент ретінде тікелей сілтеме жасау үшін кеңейтілді. Соңғы термин ЭЫДҰ үлгілік Конвенциясының 2005 жылы қайта қарау шеңберінде 26-бабына түсініктемелерде енгізілді және содан бері оны түсіндіруге қатысты көптеген даулар тудырды. ЭЫДҰ үлгілік Конвенциясының 26-бабына 2012 жылғы жаңарту терминді түсіндіру бойынша қосымша нұсқаулар берді. Бұл түсініктемеге "кездейсоқ сипаттағы сұраулар" ("fishing expeditions") терминінің енгізілуі айтарлықтай өзгеріс ретінде қарастырылмаған, керісінше "пайдалы болуы мүмкін" стандартты сөз тіркесі түсіндірмесін одан әрі нақтылауға арналған. Соңғы стандартты және "кездейсоқ сипаттағы сұраулар" ("fishing expeditions") терминін түсіндіру мыналарды қосу арқылы жасалды: жалпы түсініктемелер (7.2-тармақты қараңыз), тексерілген немесе тексерілген салық төлеушіні сәйкестендіруге қатысты тіл (7.3-тармақты қараңыз), салық төлеушілер тобына қатысты сұрауларға қатысты тіл (7.4-тармақты қараңыз) және жаңа мысалдар(10.2(e), 10.2(g), 10.2(h), 10.2(j) және 10.3 тармақтарын қараңыз). Топтық сұрауларға келетін болсақ, көптеген елдер әрқашан 26-бапты осындай сұрауларды қамтитын деп түсіндірді. Алайда, кейбір елдер үшін бұл жаңа түсіндірме болды. Түсініктеме барысында басқа түсініктемелер қосылды.

4.3. Кейбір жағдайларда 26-бапқа енгізілген өзгерістің материалдық-құқықтық немесе түсіндіру сипаты бар-жоғы туралы мәселе уағдаласушы мемлекеттерде бұрын қалыптасқан практикаға байланысты шешіледі. Мысалы, кейбір жағдайларда, атап айтқанда, мемлекетті банк құпиясын қорғау туралы заңдарға ақпарат алмасудан бас тартуға негіз ретінде сілтеме жасау мүмкіндігінен айыратын 5-тармақты қосу 3-тармақта баяндалған ақпарат алмасуға шектеулердің мағынасын жай ғана түсіндіре алады. Басқа жағдайларда, бұл тармақтың мазмұнын түбегейлі өзгертуі мүмкін. Бұл өзгерістің сипаты ішінара уағдаласушы мемлекеттерде қалыптасқан нақты тәжірибеге байланысты. ЭЫДҰ түсініктемесінде баяндалған ұстаным 5-тармақ негізінен мүше мемлекеттер жасасқан шарттардың ережелеріне қатысты түсіндірме сипатында болады. Бұл мәселе 2011 жылы 26-бапқа өзгерістер енгізілгенге дейін жасалған шарттарды түсіндіру кезінде ерекше маңызды болуы мүмкін.

4.4 26-бапты тұжырымдаудың ЭЫДҰ Үлгілік конвенциясының ұқсас ережесінен бір айырмашылығы мынада: 26-бапта 1-тармақта мынадай сөйлем бар: "Атап айтқанда, Уағдаласушы мемлекетке осындай салықтардан кетуді немесе жалтаруды болғызбау үшін пайдалы болатын ақпарат алмасу жүзеге асырылады". "Уағдаласушы мемлекетке салық салудан немесе жалтарудан аулақ болу үшін пайдалы болар еді" деген тұжырым 2011 жылы қосылды. Комитет мүшелері, әсіресе дамушы елдер қатарынан, бұл өзгерісті енгізуді пайдалы деп тапты, өйткені ол 26-баптың мәтінінде түсініктемеде нақты айтылған және бұрынғы редакциядағы 1-тармақтың соңғы сөйлемінің тұжырымынан туындайтын, қазір өзгертілген және 6-тармаққа көшірілген сәтті түсіндіреді. 26-баптың мәтінінде ақпарат алмасу мақсаттарын баяндау Уағдаласушы мемлекеттерге осы бапты тиісінше түсіндіруге көмектесуге тиіс.

4.5 Салықтан жалтару заңсыз болса да, салық салудан аулақ болу заңды болса да, екеуі де үкіметтің салық түсімдерін алмауының бірдей нәтижесіне әкеледі және анықтама бойынша Үкімет өзінің Салық кодекстерін қабылдау кезінде қол жеткізуге тырысатын мақсатқа қайшы келеді. Сондықтан салық салуды болдырмауға қарсы күресте өзара көмек салық мәселелеріндегі өзара іс-қимылдың маңызды аспектісі болып табылады. Сонымен қатар, агрессивті салық салудан аулақ болудың кейбір нысандары салықтан жалтаруға ұқсас, сондықтан Уағдаласушы мемлекет өзі сұраған ақпараттың салық төлеуден жалтаруға немесе салық салудан аулақ болуға қатысы бар-жоғын оны алғаннан кейін ғана сенімді түрде бағалай алады. Салық салудан бас тарту туралы ақпарат өзінің салық кодекстеріндегі ықтимал оқшылықтарды жоюға тырысатын Уағдаласушы мемлекет үшін өте пайдалы болуы мүмкін.

5. "Ақпарат алмасу" термині кеңінен түсінілуі тиіс және құжаттамамен алмасуды және нақты салық төлеушілермен байланысты емес ақпаратпен алмасуды және ақпаратты Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің ақпарат осы уақытта басқа Уағдаласушы мемлекетке берілетініне қарамастан беруін қамтуы тиіс.

5.1. Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органынан нақты сұрау салуды алған жағдайда, екінші Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органы мүмкіндігінше жазбаша куәлік айғақтары және өңделмеген түпнұсқа құжаттардың (кітаптарды, қағаздарды, ведомостарды, жазбаларды, есептілікті немесе хаттарды қоса алғанда) куәландырылған көшірмелері нысанында 26-бапқа сәйкес ақпарат беруге тиіс. 3-тармаққа сәйкес Сұрау салынатын мемлекет, мысалы, сұрау салуда айтылған нысан заңдарға немесе әкімшілік практикаға сәйкес белгісіз немесе рұқсат етілмеген болса, сұрау салуда айқындалған нақты нысанда ақпарат беруден бас тартуы мүмкін. Сұралған нысанда ақпарат беруден бас тарту ақпарат беру міндеттемесіне әсер етпейді.

5.2. Уағдаласушы мемлекеттер ақпарат алмасудың уақтылығы мен сапасын арттыру үшін электрондық немесе басқа байланыс құралдары мен ақпараттық технологияларды, оның ішінде тиісті қорғау жүйелерін пайдалануға тілек білдіруі мүмкін. Мәселен, уағдаласушы мемлекеттер, егер бұл ақпаратпен тиімді алмасу үшін қажет болса, сұратылған ақпаратты электрондық нысанда беруге міндеттеме ала алады. Өз заңнамасына сәйкес деректерді қорғау туралы заңдарды сақтауға міндетті уағдаласушы мемлекеттер өздерінің екіжақты шарттарына берілетін дербес деректерді қорғауды реттейтін ережелерді енгізуді қалауы мүмкін. Деректерді қорғау мәселесі жеке тұлғаның құқықтары мен негізгі бостандықтарына, атап айтқанда жеке деректерді автоматты түрде өңдеуге қатысты жеке ақпараттың құпиясына қатысты. Ешқандай жағдайда Уағдаласушы тарап ішкі заңнама оған сұратылған нысанда ақпарат беруге мүмкіндік бермейтіндігіне байланысты ғана ақпарат алмасуды жүзеге асыру міндеттемесінен босатылмайды.

5.3. Ақпарат алмасу барлық салық мәселелерін жауапкерлер мен куәгерлердің сот процестеріндегі құқықтарын реттейтін жалпы ережелер мен ережелерге нұқсан

келтірмей қамтиды. Салық қылмыстарына қатысты мәселелер бойынша ақпарат алмасу өзара құқықтық көмек туралы екіжақты немесе көпжақты шарттар негізінде де құрылуы мүмкін (олар салық қылмыстарына қатысты шамада).

5.4. 26-баптың 6-тармағында "құзыретті органдар консультациялар барысында 1-тармақтың негізінде ақпарат алмасу жүзеге асырылатын мәселелерге қатысты тиісті тәсілдер мен әдістерді әзірлейді" деп көзделеді. Бұл тұжырым құзыретті органдарға ақпарат алмасуды кем дегенде үш жолмен жүзеге асыруға мүмкіндік береді: нақты сұрауларға жауап ретінде алмасу, автоматты алмасу және басқа да алмасу түрлері, соның ішінде стихиялық ақпарат алмасу.

5.5. Біріккен Ұлттар Ұйымының үлгілік конвенциясында Конвенция күшіне енгенге дейін жүзеге асырылған ақпарат алмасуға 26-баптың ережелерін қолдануға ешнәрсе кедергі келтірмейді, егер аталған ақпаратты алуға көмек Конвенция күшіне енгеннен және осы баптың ережелерін қолдану басталғаннан кейін де көрсетіле берсе. Сонымен бірге, Уағдаласушы мемлекеттер баптың ережелері көрсетілген ақпаратқа қандай шамада қолданылатыны туралы, атап айтқанда, Конвенцияның ережелері белгілі бір сәттен бастап есептелетін немесе жиналатын салықтарға қатысты қолданылуы тиіс жағдайларда түсіндірме беру пайдалы деп санауы мүмкін.

6. Сарапшылар комитеті ақпарат алмасудың тиісті әдістерін қолдану процедураларын реттейтін бірнеше нұсқауларды ұсынды (төмендегі 30-тармақты қараңыз). Бұл нұсқаулықтар құзыретті органдардың қарамағындағы баламалы механизмдерге шолу түрінде берілген. Осы шолуды дайындау кезінде оны толық ету немесе Уағдаласушы мемлекеттер үшін қандай да бір міндетті рәсімдерді әзірлеу мақсаты қойылмаған. Іс жүзінде шолу ақпаратпен тиімді алмасу процедураларын әзірлеу кезінде құзыретті органдар зерттей алатын ұсынылған нұсқалардың тізімі болып табылады.

## В. 26-БАПТЫҢ ТАРМАҚТАРЫНА ТҮСІНІКТЕМЕлер

### 1-Тармақ

7. 1-тармақтың бірінші сөйлемінде Уағдаласушы Мемлекеттердің ақпарат алмасуды жүзеге асырудың жалпы міндеті баяндалады. Онда (3-тармақта баяндалған шектеулерді ескере отырып) құзыретті органдардың Конвенция ережелерін тиісінше іске асыру үшін немесе осы заңнама негізінде салық салу Конвенцияға қайшы келмейтін шамада Уағдаласушы Тараптардың ішкі салық заңнамасын қолдану немесе орындауды қамтамасыз ету үшін "болжамды пайдалы" ақпаратпен алмасатыны көзделеді.

7.1 2011 жылы 26-бапқа өзгертулер енгізілгенге дейін "пайдалы" деген сөздің орнына "қажет" сөзі қолданылған. ЭЫДҰ Комитеті мен түсініктеме авторларының пікірінше, бұл терминдер ұқсас немесе тіпті бірдей мағынаға ие. Басқаша айтқанда, "қажетті" ақпарат "Негізгі" ақпарат емес, "тиісті және пайдалы" деп түсініледі. Қалай

болғанда да, тұжырымдаманы таңдауға қарамастан, сұрау салушы мемлекет осы ақпаратты беру міндеттемесінің туындауы үшін сұралған ақпаратқа өзінің қажеттілігін көрсетуге міндетті емес.

7.2 "Болжамды пайдалы болып табылады" стандартты өрнегі салық мәселелері бойынша барынша кең ақпарат алмасуды қамтамасыз етуге және сонымен бірге Уағдаласушы Мемлекеттердің "кездейсоқ сипаттағы сұрауларға" ("fishing expeditions") қатысуға немесе нақты салық төлеуші туралы ақпарат сұрауға құқығы, оны алу екіталай осы салық төлеушінің салық істері жоқ екенін түсіндіруге арналған. Сұраныс бойынша ақпарат алмасу контекстінде стандартты өрнек сұраныс берілген кезде сұралған ақпараттың өзекті болуының ақылға қонымды ықтималдығын талап етеді; берілген ақпараттың шынымен өзекті болып табылатындығы маңызды емес. Осылайша, жүргізілген тергеу үшін ақпараттың маңыздылығын біржақты бағалау оны алғаннан кейін ғана жүргізілуі мүмкін жағдайларда сұрау салудан бас тартуға болмайды. Құзыретті органдар сұрау салынатын мемлекетке сұрау салудың мазмұны, оны алуға әкеп соққан мән-жайлар немесе Сұрау салынатын ақпараттың болжамды өзектілігі анық болмаған жағдайларда консультациялар жүргізуі тиіс. Алайда, сұрау салушы Мемлекет Сұрау салынатын ақпараттың болжамды өзектілігі туралы түсініктеме бергеннен кейін, Сұрау салынатын Мемлекет сұрау салудан бас тарта алмайды немесе Сұрау салынатын ақпаратты беруден бас тарта алмайды, өйткені ол ақпараттың негізгі тергеуге немесе сараптамаға қатысы жоқ деп санайды. Сұрау салынатын ақпараттың бір бөлігі болжамды түрде өзекті болып табылатындығына күмән келтіретін фактілер туралы сұрау салынатын мемлекетке белгілі болған кезде құзыретті органдар кеңес алуы тиіс және Сұрау салынатын Мемлекет Сұрау салушы мемлекеттен осы фактілер тұрғысынан болжамды маңыздылығын түсіндіруді сұрай алады. Сонымен бірге, 1-тармақ сұрау салынатын мемлекетті "кездейсоқ сипаттағы сұрау салулар" ("fishing expeditions"), яғни ашық тергеумен айқын байланысы жоқ алыпсатарлық сұрау салулар болып табылатын сұрау салуларға жауап ретінде ақпарат беруге міндеттемейді.

7.3 Ақпарат алу туралы сұрау "кездейсоқ сипаттағы сұрау" ("fishing expeditions") болып табылмайды, себебі ол тексеру немесе тергеу жүргізіліп жатқан салық төлеушінің атын немесе мекен-жайын (немесе екі мекен-жайын) көрсетпейді. Бұл атаулар басқаша жазылған немесе имен мен мекен-жайлар туралы ақпарат басқа форматта ұсынылған жағдайларда да қолданылады. Алайда, сұрау салушы Мемлекет тексеру немесе тергеу жүргізіліп жатқан салық төлеушінің атын немесе мекен-жайын (немесе екі мекен-жайын) көрсетпеген жағдайда, Сұрау салушы мемлекет салық төлеушіні сәйкестендіру үшін жеткілікті басқа ақпаратты қамтуы тиіс. Сол сияқты, 1-тармақ міндетті түрде Ақпаратқа иелік ететін адамның атын және/немесе мекен-жайын қамтуды талап етпейді. Шын мәнінде, мұндай адамға қатысты сұрау салу қаншалықты нақты болуы керек деген сұрақ, әдетте, 26-баптың 3(a) және 3(b) тармақтарының қолданылу аясына жатады.

7.4 Стандартты "пайдалы" өрнек бір салық төлеушіге (аталған немесе басқаша) және бірнеше салық төлеушілерге (аталған немесе басқаша) қатысты істерде де сақталуы мүмкін. Егер Уағдаласушы мемлекет өзінің заңнамасына сәйкес салық төлеушілердің белгілі бір тобына қатысты тергеу жүргізсе, тергеуге байланысты кез келген сұрау салу әдетте оның ішкі салық заңнамасын "әкімшілендіруге немесе орындауды қамтамасыз етуге" қызмет етеді және осылайша, егер ол "болжамды пайдалы" стандартты өрнекке жауап берсе, 1-тармақтың талаптарына сәйкес келеді. Алайда, сұрау жеке анықталмаған салық төлеушілер тобына қатысты болған жағдайда, сұрау салудың коммерциялық емес екенін дәлелдеу қиынырақ болады, өйткені сұрау салушы мемлекет белгілі бір салық төлеушінің істерін ағымдағы тергеуді көрсете алмайды, бұл көп жағдайда сұрау кездейсоқ немесе алыпсатарлық деген пікірді 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 оларға қатысты ақпарат сұралатын топтың салық төлеушілерінің ақпараты сұралатын топтағы салық төлеушілер заңнаманың талаптарын сақтамады деп пайымдауға негіз бар себептерді ұсынуы қажет. Сонымен қатар, сұралған ақпарат топтың салық төлеушілерінің заңнаманы сақтауын анықтауға көмектесетінін дәлелдеу қажет. Төмендегі 10.2-тармақтың (h) мысалында көрсетілгендей, топтық сұрау жағдайында үшінші тарап, әдетте, қажет болмаса да, топқа кіретін салық төлеушілердің сақтамауына белсенді түрде ықпал етті, бұл жағдайда мұндай жағдай сұрауда да сипатталуы керек. Төмендегі 10.3-тармақтың (a) мысалында көрсетілгендей, бейрезиденттерге қаржылық қызмет көрсетуді және бейрезиденттердің міндеттемелерді сақтамау мүмкіндігі туралы айтуды сипаттайтын топтық сұрау. Сонымен қатар, төмендегі 10.3-тармақтың (a) мысалында көрсетілгендей, бейрезиденттерге қаржылық қызмет көрсетуді сипаттайтын және резидент емес клиенттердің талаптарды сақтамау мүмкіндігі туралы айтылатын топтың сұранысы болжамды пайдалылық стандартына сәйкес келмейді.

7.5 Уағдаласушы Мемлекеттер баптың қолданылу аясына сәйкес келетін, демек, ақпаратпен тиімді алмасуды талап ететін болжамды пайдалы стандарттың баламалы тұжырымымен келісе алады. Мысалы, олар "пайдалы" деген сөздерді "қажет", "пайдалы" немесе "пайдалы болуы мүмкін" деген сөздермен алмастыра алады, егер бұл терминдер тиімді ақпарат алмасуды қажет етеді деп түсінілсе. ЭЫДҰ-да қабылданған тәжірибеге сәйкес келу үшін Комитет "пайдалы" терминін қабылдауға шешім қабылдады, дегенмен кейбір Комитет мүшелері "пайдалы болуы мүмкін" терминін оның мағынасы айқынырақ деген негізде таңдады.

7.6 1-тармақта көзделген ақпарат нақты салық төлеушілер туралы ақпаратпен шектелмейді. Құзыретті органдар салықтық әкімшілендіруге және заңнаманың сақталуын жақсартуға байланысты басқа құпия ақпаратпен алмасуы мүмкін; мысалы, Олар тәуекелдерді талдау әдістері немесе салықтан жалтару немесе оларды төлеуден

жалтару схемалары туралы ақпарат бере алады. Олар сондай-ақ кейбір халықаралық бухгалтерлік фирмалар насихаттайтындар сияқты агрессивті немесе теріс пайдаланылған салық төлеуден жалтару схемалары туралы алынған ақпаратпен алмасуы мүмкін. Сонымен қатар, құзыретті органдар басқаларына емес, бүкіл экономикалық секторға (мысалы, мұнай, балық аулау немесе фармацевтика өнеркәсібі, банк секторы және т.б.) қатысты ақпарат алмасуы мүмкін. және т.б.), нақты салық төлеушілерге емес.

8. Ақпарат алмасу жөніндегі міндеттеменің көлемі 1 немесе 2-баптармен шектелмейді. Яғни, бұл міндеттеме Конвенцияны тиісті түрде қолдануға немесе 2-бапта аталған ішкі салықтарды әкімшілендіруге немесе олардың сақталуын қамтамасыз етуге қатысты ақпаратқа ғана емес, сонымен қатар барлық басқа ішкі салықтарға, соның ішінде субұлттық салықтарға да қолданылады. Осыған байланысты Біріккен Ұлттар Ұйымының үлгілік конвенциясы мен ЭЫДҰ үлгілік конвенциясы бірдей.

8.1 Комитеттің кейбір мүшелері барлық салықтарға, әсіресе субұлттық салықтарға қатысты ақпарат алмасу ауыр болуы мүмкін немесе конституциялық және саяси мәселелер тудыруы мүмкін деп алаңдаушылық білдірді. Олар ақпарат беру міндеттемесін Конвенцияда қамтылған салықтармен, сондай-ақ қосылған құн салығы (ҚҚС) сияқты бір немесе екі маңызды салықтармен шектеуді ұсынды. Бұл нәтижеге қол жеткізу үшін 1 тармақты келесі тұжырыммен ауыстыруға болады 1 тармақ:

1. Уағдаласушы Мемлекеттердің құзыретті органдары осы Конвенцияның ережелерін орындау үшін немесе Конвенцияда қамтылатын салықтарға қатысты Уағдаласушы Мемлекеттердің ішкі заңнамасын әкімшілендіру немесе орындау үшін пайдалы болуы мүмкін осындай ақпаратпен алмасады және оларға сәйкес салық салу Конвенцияға қайшы келмейтін шамада Уағдаласушы Мемлекеттің [нақты салықтарын көрсету]. олар бойынша салық салу Конвенцияға қайшы келмейтін шамада.

8.2 Сұрау салынатын ақпаратты беру жөніндегі міндеттеме өзіне қатысты ақпарат сұратылып отырған тұлға Уағдаласушы Мемлекеттердің бірінің резиденті болып табылатынына немесе Уағдаласушы мемлекеттердің бірінде экономикалық қызметпен айналысатынына қарамастан қолданылады. Мысалы, Уағдаласушы мемлекет қандай да бір үшінші Мемлекеттің резиденті болып табылатын жеке тұлғаның банктік салымдары туралы ақпаратты сұрата алады.

9. 1-тармаққа сәйкес жүктелген міндеттеме тиімді ақпарат алмасу болып табылады. Уағдаласушы Мемлекет 1-тармақ бойынша өз міндеттемелерін орындаудан негізсіз уақытша кідірістер, негізсіз немесе ауыр рәсімдік кедергілер белгілеу немесе өзге жағдайда 1-тармақ бойынша алмасуға жататын белгілі бір ақпаратты алуға кедергі келтіретін шараларды әдейі қабылдау жолымен жалтаруға болмайды.

10. Төмендегі 10.1, 10.2 және 10.3-тармақтарда келтірілген мысалдар нақты жағдайларда Конвенцияның 26 - бабы 1-тармағының қолданылуын көрнекі түрде көрсетуге арналған. Бұл мысалдардың кейбірі ЭЫДҰ-ның 26-бапқа берген

түсініктемесінің 6, 7, 8 және 8.1-тармақтарында келтірілген мысалдардан алынған, бірақ олармен бірдей емес. Төмендегі 10.1 және 10.2-тармақтарда келтірілген барлық мысалдарда Сұрау салынатын мемлекет (ақпарат сұратылған Уағдаласушы мемлекет) Конвенцияның 26-бабының 1-тармағына сәйкес Сұрау салынатын ақпаратты беруге міндетті. Төмендегі 10.3-тармақта келтірілген мысалдарда және Сұрау салушы мемлекет (ақпарат сұратылған Уағдаласушы Мемлекет) ешқандай қосымша ақпарат бермеген жағдайда, Сұрау салынатын мемлекет ақпарат беру туралы сұрау салуға жауап ретінде ақпарат беруге міндетті емес. Мысалдар тек иллюстрация мақсатында келтірілген. Оларды 26 - баптың жалпы мақсаты аясында қарастыру керек-ақпарат алмасу саласын шектемеу, бірақ "ең кең көлемде" ақпарат алмасуға мүмкіндік беру.

10.1 А мемлекеті мен Б мемлекеті арасындағы Конвенцияны қолдану (ақпарат беру қажет):

[мәтін алынып тасталды].

10.2 Ішкі заңнаманы қолдану (ақпарат ұсынылуы тиіс):

[мәтін алынып тасталды]

(d) А мемлекетінің резидентінің в мемлекетінде банктік шоты бар және осы шоттағы кіріс Б мемлекетінің ішкі заңнамасына сәйкес салық салудан босатылады. А мемлекеті б мемлекетінен осы шот бойынша алынған пайыздық кіріс сомасы туралы ақпарат сұрай алады;

(e) А мемлекетінің салық органдары х мырзаның істеріне салықтық тергеу жүргізеді . осы тергеу негізінде салық органдары Х мырзаның в мемлекетінде в банкінде бір немесе бірнеше декларацияланбаған банктік шоттары бар деп сенуге негіз бар. Алайда, А мемлекеті анықтаудан аулақ болғысы келетіндіктен, банктік шоттар өз иесінің туыстарының атына ашылуы мүмкін деп санайды. Сондықтан А мемлекеті өзінің иесі Х мырза болып табылатын в банкіндегі барлық шоттар туралы, сондай-ақ оның жұбайы Е мен оның балалары К және L атына ашылған барлық шоттар туралы ақпарат сұрайды ;

(f) Қаржылық делдал өзінің шот иелерінің ақшасын А мемлекетіне инвестициялайды, ол үшін дивидендтер мен пайыздар алады. А мемлекеті қаржы делдалынан шот иелерінің есебін жүргізуді талап етеді, бірақ бұл деректерді өзінің ішкі заңнамасын орындау кезінде әдеттегідей сұрамайды. В мемлекеті қаржы делдалының шот иелерінің кейбір иелері оның резиденттері болып табылады және оның ішкі заңнамасына сәйкес салық салынады деп күдіктенеді. В мемлекеті А мемлекетінен қаржы делдалынан анықталған салық төлеушілер туралы ақпарат алуды сұрай алады;

(g) А мемлекеті белгілі бір жылы оның аумағында жасалған барлық шетелдік несие карталары операциялары туралы ақпарат алды. А мемлекеті бұл деректерді өңдеп, тергеуді бастады, оның барысында операциялардың жиілігі мен сипаты, сондай-ақ жыл бойына пайдалану түрі карта иелері А мемлекетінің салық резиденттері болып табылатындығын көрсететін барлық несие карталарының нөмірлері анықталды. А

мемлекеті бұл атауларды өзінің ішкі салық салу процедурасы шеңберінде қол жетімді қарапайым ақпарат көздерін қолдана отырып ала алмайды, өйткені тиісті ақпарат оның құзырындағы адамдарға тиесілі немесе бақыланбайды. Несие карталарының нөмірлері мұндай карталардың эмитенті в мемлекетіндегі В Банкі екенін көрсетеді, ашық сұрау салу немесе тергеу негізінде А мемлекеті в мемлекетіне тергеу барысында анықталған нақты карталарды ұстаушылардың және осы карталарға қол қоюға құқығы бар кез келген басқа адамның атын, мекенжайын және туған күнін хабарлауды сұрайтын ақпарат беру туралы сұрау жібереді. А мемлекеті несие карталарының тиісті жеке нөмірлерін ұсынады және одан әрі сұралған ақпараттың оны тергеу үшін және жалпы алғанда оның салық заңнамасын басқару және орындау үшін болжамды маңыздылығын көрсету үшін жоғарыда аталған ақпаратты ұсынады.

(h) Қаржылық қызмет көрсететін В компаниясы В мемлекетінде ашық. А мемлекетінің салық органдары в қаржылық өнімді А мемлекетінің резиденттеріне, бұл өнім А мемлекетінің өнім шеңберінде жинақталған табыс салығын төлеу жөніндегі міндеттемелерін жояды деген жалған ақпаратты пайдалана отырып сататынын анықтады. Өнім Инвестициялар жүзеге асырылатын В компаниясында шот ашуды талап етеді. А мемлекетінің салық органдары салық төлеушілерге ескерту жасады, онда олар барлық салық төлеушілерге осы өнім туралы ескертті және оның болжамды салық әсерін бермейтінін және өнім арқылы алынған кірістер есептілікте көрсетілуі керек екенін түсіндірді. Дегенмен, в компаниясы бұл өнімді өзінің веб-сайтында жарнамалауды жалғастыруда және А мемлекетінде бұл 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 өнімге инвестиция салған өз резиденттерінің жеке басы туралы ақпарат алудың барлық ішкі тәсілдерін сарқып алды. А мемлекеті мемлекеттің құзыретті органынан (i) В В және (ii) шоты осы қаржы өніміне инвестицияланған А мемлекетінің барлық резиденттері туралы ақпарат сұратады. Сұрау салуда А мемлекеті жоғарыда көрсетілген ақпаратты, оның ішінде қаржы өнімі және ол бойынша тергеу мәртебесі туралы мәліметтерді ұсынады.

(i) А мемлекетінің резидент корпорациясының В және С мемлекеттерінде орналасқан компаниялары бар. В мемлекеті А мемлекетінен А мемлекетінде орналасқан компанияның кірістері мен шығыстары туралы ақпарат беруді талап ете алады. А мемлекетінің ішкі заңнамасы бас компанияны өзінің шетелдік еншілес компанияларының операцияларының есебін жүргізуге міндеттейді.

(j) А компаниясы, А мемлекетінің резиденті, биржада тізімделмеген шетелдік В компаниясына, В мемлекетінің резидентіне тиесілі. А мемлекетінің салық органдары А компаниясының Х, Y және Z менеджерлері В компаниясына тікелей немесе жанама иелік етеді деп күдіктенеді, егер солай болса, В компаниясының А компаниясынан



алған дивидендтеріне А елінің бақыланатын шетелдік компаниялар туралы ережелеріне сәйкес резидент акционерлер ретінде олардың қолында салық салынады. Күдік А компаниясының бұрынғы қызметкері А мемлекетінің салық органдарына берген ақпаратқа негізделген, оларға айып тағылған кезде А компаниясының үш менеджері В компаниясына қатысу үлесінің болуын жоққа шығарады. Енді А Мемлекеті мемлекеттен в компаниясының Х, Y және Z акционерлері болып табылатындығы туралы ақпарат сұрайды. Сонымен қатар, мұндай жағдайларда меншік құқығы көбінесе , мысалы, алдыңғы компаниялар мен номиналды акционерлер арқылы жүзеге асырылатындығын ескере отырып, А мемлекеті В мемлекетінен В компаниясындағы меншіктің жанама үлесі Х, Y және Z-ге ие екендігі туралы ақпарат сұрайды, егер в мемлекеті Х, Y немесе Z-ге иелік ететіндігін анықтай алмаса осындай жанама үлеспен тергеуді жалғастыру үшін акционер (акционерлер) туралы ақпарат сұралады.<sup>50</sup>

10.3 Ішкі заңнаманы орындау (Сұрау салушы мемлекет ешқандай қосымша ақпарат бермеген жағдайда, Сұрау салынатын мемлекет ақпарат бермеуге тиіс):

(а) А мемлекеті өз резиденттеріне әлемдік табысы негізінде салық салады. А мемлекетінің құзыретті органы В мемлекетінің құзыретті органынан В мемлекетіндегі В банкінде шоты бар, В банкіндегі шотта қол қою құқығы немесе өз мүддесі бар А мемлекеті резиденттерінің аттарын, туған күнін және орнын, шоттардағы қалдықтарды (осындай шоттардағы кез келген қаржы активтері туралы ақпаратты қоса алғанда) беруін сұрайды. Сұрауда В банкі шетелдік шот иелерінің үлкен тобымен танымал екендігі көрсетілген, бірақ қосымша ақпарат жоқ. (b) В компаниясы-бұл мемлекетте құрылған компания А мемлекеті А мемлекетінің резиденттері болып табылатын В компаниясының барлық акционерлерінің аттарын және осындай акционерлерге төленген барлық дивидендтік төлемдер туралы ақпаратты сұрайды. Сұрау салушы А мемлекеті В компаниясының А мемлекетінде айтарлықтай коммерциялық қызмет атқаратынын, сондықтан А мемлекетінің резидент акционерлері болуы мүмкін екенін көрсетеді, сонымен қатар сұрау салуда салық төлеушілер көбінесе шетелдік көздерден түсетін кірістер мен активтер туралы ақпаратты ашпайтыны белгілі. табыс немесе актив көздері.

## 2-тармақ

11. Уағдаласушы Мемлекет басқа Уағдаласушы Мемлекетке, егер оның бұл ақпарат уәкілетті емес тұлғаларға ашылмайтынына сенімділігі болмаса, құпия қаржылық ақпарат береді деп күтуге болмайды. 2-тармақтың 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 хатқа қолданылады. Сонымен қатар, сұрау салынатын Мемлекет Сұрау салынатын мемлекеттің күш-жігерін ренжітпей, сұрау салынатын ақпаратты

Сұрау салынатын мемлекетке алуы немесе беруі үшін қажетті құзыретті органның хатында қамтылған ақпараттың (бірақ хаттың өзі емес) ең азын аша алады деген сөз. Алайда, егер Сұрау салынатын Мемлекеттің ішкі заңнамасына сәйкес сот талқылаулары немесе т.б. құзыретті органның хатының өзін ашуды талап етсе, сұрау салынатын Мемлекеттің құзыретті органы, егер Сұрау салушы Мемлекет өзгеше ескертпесе, мұндай хатты аша алады. Ақпаратпен тиімді алмасу үшін қажетті құпиялылық кепілдігін қамтамасыз ету үшін 2-тармақ Конвенцияның ережелеріне сәйкес берілген ақпарат қабылдаушы мемлекетте осы мемлекеттің ішкі заңнамасына сәйкес алынған ақпарат сияқты құпия ретінде қаралатынын көздейді. Осы Мемлекетте осындай құпиялылықты 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 сақтамайтынын айқындайтын жағдайларда Сұрау салынатын Мемлекет Сұрау салушы мемлекет тиісті түрде ұсынғанға дейін осы бапқа сәйкес көмек көрсетуді тоқтата тұруы мүмкін. сұрау салушы мемлекет осы бапқа сәйкес көмек көрсетуді тоқтата тұра алады сұрау салушы мемлекет оған тиісті кепілдіктер бергенге дейін, бұл міндеттер шынымен де орындалады. Қажет болған жағдайда құзыретті органдар арнайы уағдаластықтар немесе өзара түсіністік туралы меморандумдар жасасуы мүмкін қажет болған жағдайда құзыретті органдар осы бапқа сәйкес алмасатын ақпараттың құпиялылығына қатысты арнайы уағдаластықтар немесе өзара түсіністік туралы меморандумдар жасасуы мүмкін.

---

<sup>50</sup>В мемлекеті акционер туралы ақпараттың бір бөлігі жақын болашақта орынды болып табылатындығына күмән келтіретін фактілер туралы білген жағдайда, құзыретті органдар консультациялар жүргізуі тиіс және В мемлекеті А мемлекетінен 7.2-тармақта талқыланғандай, осы фактілер тұрғысынан жақын болашақта өзектілігін нақтылауды сұрай алады.

12. Әрине, 26-бапқа сәйкес алынған ақпарат, егер жария етуге тыйым абсолютті болса, Сұрау салушы мемлекет (ақпарат сұрататын Уағдаласушы мемлекет) үшін пайдасыз немесе пайдасыз болар еді. 2-тармақта 26-бапқа сәйкес алынған ақпарат бағалауға немесе жинауға, мәжбүрлеп орындауға немесе қатысты сот қудалауына қатысатын адамдарға және органдарға немесе 1-тармақта аталған салықтарға қатысты апелляцияларды қарауға жария етілуі мүмкін екендігі көзделеді. Сонымен қатар, ақпарат салық төлеушіге, оның сенімді адамына немесе азаматтық немесе қылмыстық процестегі куәгерлерге де берілуі мүмкін дегенді білдіреді.

12.1 12-тармақта көрсетілгендей, алынған ақпарат аталған адамдар мен органдарға берілуі мүмкін және осы баптың 2-тармағының соңғы ұсынысы негізінде олар жария түрде өткізілетін сот отырыстарында немесе салық төлеушінің атын

ашатын шешімдерде ашылуы мүмкін. Егер ақпарат ашық сот отырысында немесе сот шешімінде қолданылса және осылайша көпшілікке жария етілсе, онда ол сот материалдарынан немесе шешімдерден басқа мақсаттарға, тіпті мүмкін дәлел ретінде келтірілуі мүмкін. Алайда, бұл ақпаратты көпшілікке жария ету 2-тармақта аталған адамдар мен органдар сұрау салу бойынша алынған қосымша ақпаратты бере алады дегенді білдірмейді.

12.2 Егер Уағдаласушы Мемлекеттердің біреуі немесе екеуі де 26-бапқа сәйкес алынған ақпаратты соттар жария еткеніне немесе ақпарат жария етілгеннен кейін ақпаратты басқа мақсаттарда пайдалануға қарсы болғанына қарсылық білдірсе, олар бұл қарсылықты өз Конвенциясында тікелей көрсетуі тиіс.

13. Жалпы, Уағдаласушы Мемлекет алған ақпарат 1-тармақта көрсетілген мақсаттарда ғана пайдаланылуы мүмкін. Егер ақпарат алушы мемлекет үшін осы тармақта көрсетілгеннен басқа мақсаттарда құнды болып көрінсе, бұл мемлекет ақпаратты өнім беруші мемлекеттің құзыретті органының рұқсатынсыз осындай басқа мақсаттарда пайдалана алмайды. Мұндай рұқсатты негізсіз қабылдамау керек.

13.1 Кейбір жағдайларда Уағдаласушы мемлекет салық төлеушіні салық төлеуден жалтарғаны үшін, сондай-ақ сол фактілер жиынтығынан туындайтын ақшаны жылыстату сияқты қосымша қылмыс үшін қудалауы мүмкін. Мұндай жағдайларда қабылдаушы мемлекет берілген ақпаратты екі мақсатта да пайдаланғысы келуі мүмкін.

13.2 Сол сияқты, Уағдаласушы Мемлекет алған ақпарат, егер Уағдаласушы мемлекеттер арасындағы екіжақты шартта мұндай ашуға рұқсат беретін тікелей ереже болмаса, үшінші елге жария етілмейді.

13.3 Салық салу мақсаттары үшін алмасылатын Ақпарат 26-баптың 2-тармағының бірінші және екінші сөйлемдерінде көрсетілгендерге қосымша қабылдаушы мемлекет үшін құнды болуы мүмкін. Осылайша, 2-тармақтың соңғы ұсынысы Уағдаласушы мемлекеттерге екі шарт сақталған кезде салық салу мақсаттары үшін алынған ақпаратпен алмасуға мүмкіндік береді: Біріншіден, ақпарат екі мемлекеттің заңнамасына сәйкес басқа мақсаттар үшін пайдаланылуы мүмкін, екіншіден, ұсынушы мемлекеттің құзыретті органы мұндай пайдалануға рұқсат береді. Бұл қабылдаушы мемлекеттің салық органдарына белгілі бір басым мәселелер бойынша (мысалы, ақшаны жылыстатуға, сыбайлас жемқорлыққа, терроризмді қаржыландыруға қарсы күрес үшін) осы Мемлекеттің басқа құқық қорғау органдарымен және сот органдарымен салықтық ақпарат алмасуға мүмкіндік береді. Алушы мемлекет ақпаратты қосымша мақсатта (яғни салық салуға байланысты емес мақсаттар үшін) пайдаланғысы келгенде, алушы мемлекет беруші Мемлекетке ақпаратты пайдаланғысы келетін басқа мақсатты көрсетуі керек және алушы мемлекет ақпаратты өзінің заңнамасына сәйкес осындай басқа мақсатта пайдалана алатынын растауы керек. Ұсынушы мемлекет, басқалармен қатар, уағдаласушы мемлекеттер арасындағы басқа құқық қорғау және сот органдары арасындағы өзара көмекке

қатысты халықаралық келісімдерді немесе басқа да уағдаластықтарды назарға ала отырып, мұны істей алатын жағдайда, ұсынушы мемлекеттің құзыретті органы, әдетте, егер ақпарат басқа мақсаттарда пайдаланылуы мүмкін болса, мұндай пайдалануға рұқсат беруі тиіс ұсынушы мемлекеттегі ұқсас мақсаттар. 2-тармақтың соңғы ұсынысына сәйкес ақпарат алатын құқық қорғау органдары мен сот органдары бұл ақпаратты 2-тармақтың қағидаттарына сәйкес құпия деп қарауға тиіс.

13.4 Уағдаласушы Мемлекеттер 2-тармақтың соңғы сөйлемінде белгіленген ортақ мақсатқа басқа тәсілдермен қол жеткізгісі келетіні белгілі және 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, сондай-ақ осы ақпаратты Уағдаласушы мемлекеттер арасында қолданылып жүрген салықтық ақпаратпен алмасуға мүмкіндік беретін өзара құқықтық көмек туралы шарттың ережелерімен рұқсат етілген басқа мақсаттарда пайдалану үшін бере алады.

14. 2005 жылы енгізілген түзетулермен ЭЫДҰ үлгілік конвенциясына 26-бапқа сәйкес алынған ақпаратты осындай ақпаратты алуға рұқсат етілген тұлғаларды қадағалау жүктелген тұлғалармен алмасуға мүмкіндік беретін ереже енгізілген. Бұл ереже Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясының 2-тармағына да енгізілген.

14.1 Ақпаратты ашу осы органдарға олардың қадағалау функцияларын орындау үшін қажетті ақпаратпен шектелуі керек. Мұндай қадағалау органдарына Уағдаласушы мемлекет үкіметінің жалпы әкімшілігі шеңберінде салықтық әкімшілендіруді және құқық қорғау органдарын қадағалауды жүзеге асыратын органдар жатады. Мұндай ақпарат алмасуға қадағалау қызметін жүзеге асыратын адамдарға құпиялылық туралы талаптар, ең болмағанда салық әкімшілігі мен құқық қорғау органдарының қызметкерлеріне қатысты қатаң талаптар қойылған жағдайда ғана рұқсат етіледі. Құзыретті органдар осы тармақтың мәні бойынша қадағалау органының құрамына қандай органдар кіретіні туралы уағдаласқысы келуі мүмкін.

### *3-тармақ*

15. 26-баптың 3-тармағында 1-тармаққа сәйкес Сұрау салынатын мемлекеттің міндеттемелерін шектейтін ережелер қамтылады. Алайда, 3-тармақта көзделген шектеулер 4 және 5-тармақтардағы ережелермен ауыстырылуы мүмкін. 4 және 5-тармақтардың ережелерімен бірге қаралатын 3-тармақтың ережелері Уағдаласушы мемлекеттер арасында тиімді ақпарат алмасуға кедергі келтіретіндей түсіндірілмеуге тиіс. Бұдан басқа, Уағдаласушы Мемлекет Конвенция жасасқанға дейін екінші Уағдаласушы Мемлекетке өзінің заңнамасы мен әкімшілік практикасының кез келген нақты ережелері туралы хабарлауға тиіс, оның пікірінше, оған 1-тармақта өзгеше түрде жүктелген міндеттемелерден аулақ болуға құқық береді.

16. 3(а) тармақ 4 және 5-тармақтарда көзделген шектеулерді ескере отырып, Уағдаласушы Мемлекет екінші Уағдаласушы мемлекеттің қарамағына ақпарат беру

кезінде өзінің ішкі заңнамасы мен әкімшілік практикасының шеңберінен шығуға міндетті емес екендігі туралы Түсіндірмені қамтиды. Мысалы, егер Сұрау салынатын мемлекетке оның заңдарына немесе әкімшілік практикасына сәйкес соттың рұқсатынсыз салық төлеушіден жеке құжаттарды алуға тыйым салынса, сұрау салынатын мемлекет өзінің заңнамасына немесе әкімшілік практикасына сәйкес соттың санкциясынсыз осындай қамауға алуы мүмкін болса да, Сұрау салушы мемлекеттің атынан соттың рұқсатынсыз мұндай алып қоюды жүргізуге міндетті емес. Бұл ереженің мақсаты Уағдаласушы Мемлекеттің 26-бап бойынша міндеттемелері мен оның ішкі заңнама бойынша міндеттемелері арасындағы байқаусызда қайшылықтардың алдын алу болып табылады.

16.1 Салық органдары алған ақпараттың құпия сақталуын талап ететін ішкі ережелер 3(a) тармаққа сәйкес ақпарат алмасу үшін кедергі жасаушы ретінде түсіндірілмеуге тиіс, өйткені сұрау салушы Мемлекеттің салық органдары 2-тармаққа сәйкес осы бапқа сәйкес алынған ақпаратқа қатысты құпияны сақтауға міндетті.

16.2 1-тармақ сұрау салынатын мемлекетте салыстырмалы салық болмаса да, Сұрау салынатын мемлекетті сұрау салушы мемлекеттің барлық салықтарына қатысты ақпарат беруге міндеттейді. 3(a) - тармақ салықтарға қатысты ақпаратты беру міндеттемесін алып тастамайды. Мысалы, сұрау салынатын Мемлекет Сұрау салушы мемлекетке қосылған құн салығын төлеуді қамтамасыз ету үшін пайдалы ақпарат беру жөніндегі өз міндеттемесін орындаудан жалтара алмайды, себебі сұрау салынатын мемлекетте қосылған құн салығы жоқ. Әрине, сұрау салынатын мемлекет, егер ол 3(b) - тармақтың мағынасы бойынша өзінің әдеттегі әкімшілік рәсімдеріне сәйкес бұл ақпаратты ала алмаса, мұндай ақпаратты беру жөніндегі міндеттемені орындаудан жалтаруы мүмкін.

16.3 3(a) тармағының мақсаты-мұндай тұзақтарды жасаудан гөрі абайсыздарға арналған тұзақтарды болдырмау. Өзінің заңдарына немесе әкімшілік практикасына (өзінің субұлттық үкіметтерінің заңдары мен әкімшілік практикасын қоса алғанда) байланысты екінші Уағдаласушы мемлекеттің атынан белгілі бір ақпарат түрлерін алуға міндетті емес деп есептейтін Уағдаласушы мемлекет өзінің ұстанымын 26-бапты қамтитын Конвенция күшіне енгенге дейін жазбаша нысанда баяндауға тиіс. Ол сондай-ақ осы позицияның тиімді ақпарат алмасуды қамтамасыз ету қабілетіне ықтимал әсері туралы ақпаратты ашуы керек. Мысалы, егер Уағдаласушы мемлекет оның заңдарының бірі оған екінші Уағдаласушы Мемлекетке өзінің резидент компанияларының немесе басқа заңды тұлғаларының меншік иелері туралы ақпарат беруге мүмкіндік бермейді деп есептесе, ол Конвенция бойынша келіссөздер барысында осы ұстаным туралы жазбаша хабарлама жіберуге тиіс. өзара көмекке қатысты өз міндеттемелері туралы заң. Нақты істің фактілері мен мән-жайларына

байланысты жария етпеу Уағдаласушы Мемлекетті 1-тармақ бойынша өз міндеттемелерін орындаудан жалтару үшін 3(а) - тармаққа сілтеме жасау құқығынан айыруы мүмкін.

16.4 3(а) тармағы бар Конвенция күшіне енгеннен кейін өз заңдарын немесе әкімшілік практикасын өзгертетін Уағдаласушы мемлекет бұл өзгеріс туралы екінші Уағдаласушы Мемлекетке уақтылы хабарлауға тиіс. Істің фактілері мен мән-жайларына байланысты мұндай өзгеріс Конвенцияның Елеулі бұзылуын білдіруі мүмкін. Қалай болғанда да, мұндай өзгеріс туралы уақтылы хабарлама бермеу Уағдаласушы Мемлекетті 1-тармақтан туындайтын өз міндеттемелерін болдырмау үшін 3(а) - тармаққа сілтеме жасау құқығынан айыруы мүмкін.

16.5 Қазіргі уақытта 3(а) тармақта көзделген шектеудің қолданылу аясын кеңейтуді қалайтын Уағдаласушы мемлекет бұл тармақты былайша өзгерте алады:

(а) осы Уағдаласушы Мемлекеттің немесе басқа Уағдаласушы Мемлекеттің заңдары мен әкімшілік практикасына қайшы келетін әкімшілік шараларды қабылдау, егер бұл Уағдаласушы мемлекет өзінің заңдарының немесе әкімшілік практикасының нақты ережелері ақпараттың тиімді алмасуына кедергі екенін білсе де және ашпаса да келтіруі мүмкін.

17. Кейбір елдердің заңнамасы бұл ақпаратты басқа елге бергенге дейін ақпарат беруші және/немесе Сұрау салынатын салық төлеушіге хабарлауды талап етеді. Мұндай хабарлама рәсімдер ұлттық заңмен берілген құқықтардың маңызды аспектілері болуы мүмкін. Кейбір жағдайларда хабарлама қателіктердің алдын алуға ықпал етуі керек (мысалы, қате сәйкестендіру жағдайында) және ақпарат алмасуды жеңілдетуі керек (хабарлама алған салық төлеушілерге сұрау салушы Мемлекеттің салық органдарымен ерікті түрде ынтымақтасуға мүмкіндік береді). Алайда, хабарлама рәсімдері сұрау салудың нақты жағдайларында салық төлеуден жалтарудың алдын алу бойынша Сұрау салушы мемлекеттің күш-жігерін нөлге дейін азайтатындай түрде қолданыла алмайды. Яғни, олар ақпараттың тиімді алмасуына кедергі жасамауы немесе оны негізсіз кешіктірмеуі керек. Мысалы, хабарлама рәсімдері алдын-ала ескертуден алып тастауға мүмкіндік беруі керек, егер ақпарат сұрау салу өте шұғыл болса немесе хабарлама сұрау салушы мемлекет жүргізетін тергеудің сәтті болу мүмкіндігін бұзуы мүмкін болса.

17.1 Өзінің ішкі заңнамасына сәйкес ақпарат берген адамға және/немесе салық төлеушіге ақпарат алмасу ұсынылатыны туралы хабарлауға міндетті Уағдаласушы мемлекет бұл туралы өзінің халықаралық келісімін әріптестеріне жазбаша нысанда олардың бұл талабы бар екенін және өзара көмекке қатысты міндеттемелері үшін қандай салдарлар бар екенін хабардар етуге тиіс. Мұндай ақпарат Конвенция жасалғанға дейін және одан кейін тиісті ережелер өзгерген кезде басқа Уағдаласушы

Мемлекетке берілуге тиіс. Нақты істің фактілері мен мән-жайларына байланысты жария етпеу Уағдаласушы Мемлекетті 1-тармақ бойынша өз міндеттемелерін орындаудан жалтару үшін 3(а) - тармаққа сілтеме жасау құқығынан айыруы мүмкін.

18. Әдетте, сұрау салынатын Мемлекет Сұрау салушы мемлекеттің атынан сұрау салушы мемлекеттің заңдарымен немесе әкімшілік практикасымен жол берілмейтін әкімшілік шаралар қабылдауға міндетті емес. Бұл ереженің мақсаты-сұрау салушы Мемлекетке сұрау салушы мемлекетке өз Үкіметі қойған шектеулерді болдырмау үшін Сұрау салынатын Мемлекеттің әкімшілік шараларын қолдануға жол бермеу.

18.1 Әр түрлі елдерде ақпарат алудың және ұсынудың әр түрлі тетіктері болады. Егер Сұрау салушы Мемлекеттің өзі сұрау салушы Мемлекеттен заңды сұрау салуды алған болса, осы айырмашылықтар сұрау салушы Мемлекеттің ақпарат алуға және беруге заңды өкілеттігін айтарлықтай шектейтін жағдайларды қоспағанда, Сұрау салынатын мемлекет заңдар мен әкімшілік практикадағы айырмашылықтарды ақпарат беру туралы сұрау салуды қабылдамау үшін негіз ретінде пайдалана алмайды. сұралған мемлекет. Айта кету керек, егер Уағдаласушы Мемлекет 5-тармаққа сәйкес әдетте оның ішкі заңнамасында немесе практикасында көзделмеген шараларды қолданса, мысалы, банктік ақпаратқа қол жеткізу және оны алмасу үшін, бұл мемлекет тең дәрежеде екінші Уағдаласушы мемлекеттен осындай ақпаратты сұратуға құқылы.<sup>51</sup>

18.2 18-тармақта көрсетілген жалпы ереже тек бір елдің құқықтық жүйесі немесе әкімшілік тәжірибесі белгілі бір процедураны қарастырған кезде қолданылмайды. Мысалы, өзі берген әкімшілік қаулы немесе алдын ала баға белгілеу туралы келісім (АРА) туралы ақпарат сұралатын Уағдаласушы Мемлекет 1-тармаққа сәйкес осындай ақпаратты беру жөніндегі өзінің міндеттемесін болдырмау үшін Сұрау салушы Мемлекетте АРА шешімінің немесе режимінің жоқтығына сілтеме жасай алмайды.

19. Көптеген елдер өздерінің ішкі заңнамаларына сәйкес, мұндай адам өзін-өзі сөйлеуден қорғауды талап ете алатын дәрежеде кез-келген адамнан ақпарат ала алмайтынын мойындайды. Осылайша, сұрау салынатын мемлекет, егер оның өзін-өзі келісу ережелері оған бұл ақпаратты алуға мүмкіндік бермесе немесе Сұрау салушы мемлекеттің өзін-өзі келісу ережелері оған осындай жағдайларда мұндай ақпаратты алуға мүмкіндік бермесе, ақпарат беруден бас тарта алады. Алайда іс жүзінде ақпарат беру туралы көптеген сұрауларға байланысты өзіне қарсы куәлік бермеу артықшылығы іс жүзінде қолданылмайды. Өзіне қарсы куәлік бермеу артықшылығы жеке болып табылады және оны өзіне қылмыстық қудалау қаупі жоқ адам бере алмайды. Ақпараттық сұраулардың басым көпшілігінде мақсат тергеу жүргізіліп жатқан адамнан емес, банктер, делдалдар немесе келісімшарттың басқа тараптары сияқты үшінші тұлғалардан ақпарат алу болып табылады. Сонымен қатар, өзіне қарсы куәлік бермеу артықшылығы, әдетте, физикалық емес адамдарға қолданылмайды.

<sup>51</sup>Ескерту: ЭЫДҰ түсініктемесіндегі тиісті тұжырым (ЭЫДҰ түсініктемесінің 15-тармағын қараңыз) мынадай қосымша сөйлемді қамтиды: "бұл 3-тармақтың а) және б) тармақшаларының негізінде жатқан өзара қарым-қатынас қағидатына толық сәйкес келеді". Кіші комитет мүшелерінің бірі бұл ұсынысты БҰҰ түсініктемелеріне қосуды ұсынды. Бұл ұсыныс соңында қосылмады, өйткені ол 3-тармақ Уағдаласушы Мемлекеттердің әрқайсысынан 26-бапқа сәйкес өзара пайда табуды талап етеді деп түсіндірілуі мүмкін. Мұндай түсіндіру БҰҰ моделінің өзара қарым-қатынасқа деген кең көзқарасына сәйкес келмейді. "Егер Уағдаласушы мемлекет өзінің ішкі заңнамасында немесе практикасында әдетте көзделмеген шараларды, мысалы, банктік ақпаратқа қол жеткізу және оны алмасу үшін 5-тармаққа сәйкес қолданса, бұл мемлекеттің екінші Уағдаласушы Мемлекеттен Ұқсас ақпаратты сұратуға тең құқығы бар" деген түсініктеменің өзі, БҰҰ моделінің осы контекстінде пайдалы және өзекті болып табылады, өйткені бұл ЭЫДҰ моделінің контекстінде орын алады, БҰҰ моделінің өзара түсіністікке неғұрлым кең көзқарасына сәйкес тиісті Уағдаласушы мемлекет те екінші Уағдаласушы Мемлекеттен ақпарат сұратуға тең құқылы болады.

20. 3 (b) - тармақ сұрау салынатын мемлекетке сұрау салынатын ақпаратты кәдімгі әкімшілік қызмет барысында ала алмаған кезде немесе басқа Уағдаласушы мемлекет бұл ақпаратты әдеттегі әкімшілік қызмет барысында ала алмаған кезде 1-тармақта өзгеше белгіленетін міндеттемеден аулақ болуға мүмкіндік береді. Бұл ереженің мақсаты-сұрау салушы Мемлекеттің сұралған мемлекетке негізсіз ауыртпалық түсіруіне жол бермеу.

20.1 Ақпарат, егер ол салық органдарының қарамағында болса немесе салық төлеуші немесе басқа адамдар жүргізетін арнайы тергеулерді немесе коммерциялық шоттарды арнайы тексеруді қамтуы мүмкін салықты анықтаудың әдеттегі процедурасы аясында алынуы мүмкін болса, әдеттегі әкімшілендіру кезінде қол жетімді болып саналады. Мысалы, егер Сұрау салынатын мемлекет өзінің аудиторлық саясаты шеңберінде салық төлеушілер байланысты компаниялармен мәмілелерде пайдаланатын трансферттік бағалардың орындылығы туралы ақпарат алса, онда салық органдары сұрау салушы мемлекеттің атынан өздерінің салық төлеушілері және олармен байланысты компаниялар туралы Ұқсас ақпаратты ала алады деп есептеледі. Бұл жағдайда, әрине, салық органдарының ақпаратпен тиімді алмасуға ықпал ету үшін қажетті өкілеттіктері мен ресурстары бар деп болжанады. Мысалы, Уағдаласушы Мемлекет нақты салық төлеушінің салық істерін тергеп-тексеруге байланысты ақпарат сұратады және сұрау салуда ақпарат сұрау салуда көрсетілген және екінші Уағдаласушы Мемлекетте құрылған бірнеше қызмет көрсетушілердің бірінде болуы мүмкін екенін көрсетеді делік. Бұл жағдайда Сұрау салынатын Мемлекет сұрау салуда көрсетілген қызметтерді жеткізушілердің бірінде осындай ақпарат бар шамада осындай ақпаратты ала және бере алады деп күтілуде. Сұрау салуға жауап беру кезінде Сұрау



салынатын мемлекет "барынша кең ауқымда" ақпарат алмасуды қамтамасыз етуден тұратын 26-баптың жалпы мақсатын басшылыққа алуы тиіс және Сұрау салынатын мемлекет үшін әкімшілік ақпаратқа байланысты Сұрау салынатын ақпараттың маңыздылығын ескеруі мүмкін сұрау салуға жауап беру кезінде Сұрау салынатын мемлекет 26-баптың жалпы мақсатын басшылыққа алуы тиіс, ол ақпарат алмасуды қамтамасыз етуден тұрады "ең кең ауқымда", және Сұрау салынатын Мемлекеттің әкімшілік шығындарына байланысты Сұрау салынатын мемлекет үшін Сұрау салынатын ақпараттың маңыздылығын ескеруі мүмкін.

20.2 Егер Уағдаласушы Мемлекеттер өзгеше уағдаласпаса, Уағдаласушы Мемлекет сұратқан ақпаратты, егер бұл мемлекет басқа Уағдаласушы Мемлекетке керісінше хабардар етпесе, осындай жағдайда осы мемлекет алуы мүмкін екендігіне негізделу керек.

20.3 Дамыған және дамушы елдер арасында конвенция жасасу кезінде дамыған ел дамушы елдерге қарағанда үлкен әкімшілік әлеуетке ие болады деп жиі болжанады. Әкімшілік мүмкіндіктердегі мұндай айырмашылық 3(b) тармаққа сәйкес Уағдаласушы мемлекеттердің ешқайсысы 1-тармаққа сәйкес ақпарат беру жөніндегі міндеттемені орындаудан жалтаруға негіз болып табылмайды. Яғни, 3-тармақ Уағдаласушы мемлекеттердің әрқайсысының 26-бапқа сәйкес өзара пайда алуын талап етпейді. Конвенцияны өз еркімен қабылдай отырып, Уағдаласушы Мемлекеттер тұтастай қаралатын конвенция олардың әрқайсысына өзара тиімділікті қамтамасыз етеді деген қорытындыға келген сияқты. Мақалалардың әрқайсысы немесе әр мақаланың әр тармағы өзара тиімділікті қамтамасыз етеді деп болжаудың қажеті жоқ. Керісінше, Уағдаласушы мемлекет үшін басқа бапта көзделген пайданы алу үшін бір бапта көзделген қандай да бір пайдадан бас тарту әдеттегідей іс болып табылады.

20.4 3(a) және 3(b) тармақтар пайда алуда өзара қарым-қатынасты тікелей көздемесе де, ЭЫДҰ-ның 26-бапқа берген түсініктемесінде өзара қарым-қатынас туралы талап 3(a) және 3(b) тармақтарының тұжырымдамаларынан шығарылуы мүмкін деген ұстаным баяндалған, оның соңғысы, атап айтқанда, Уағдаласушы Мемлекеттің міндеттемесін шектейді осы екінші Уағдаласушы Мемлекеттің әдеттегі әкімшілік қызметі барысында қолжетімді ақпаратты ұсыну. Шын мәнінде, ЭЫДҰ-ның түсініктемесінде "қолжетімді" термині басқа Уағдаласушы Мемлекеттің осындай ақпаратты алу үшін нақты әкімшілік мүмкіндіктері бар екенін білдіреді деп түсіндіріледі. Баламалы интерпретация-бұл "қол жетімді" салық әкімшілігінің осы өкілеттіктерді пайдалануға мүмкіндігі бар-жоғына қарамастан ақпарат алуға құқығы бар екенін білдіреді. Елдер, егер Уағдаласушы Мемлекеттердің бірінің салық төлеушілер туралы ақпарат алу мүмкіндігі айтарлықтай аз болса да, Уағдаласушы Мемлекеттердің ақпарат алмасуға міндетті екенін өз шарттарында нақты көрсетуді қалауы мүмкін. Осы нәтижеге қол жеткізу үшін олар келесі мазмұндағы (b) тармаққа түзетулер енгізе алады:

(b) осы Уағдаласушы Мемлекеттің әдеттегі әкімшілік қызметі барысында алынбайтын немесе осы Уағдаласушы Мемлекеттің немесе басқа Уағдаласушы Мемлекеттің заңнамасына сәйкес қолжетімсіз ақпаратты ұсыну.

20.5 3(A) және (b) тармақтар сұрау салынатын мемлекетке 4 немесе 5-тармақтар қолданылатын сұрау салуды қабылдамауға мүмкіндік бермейді. 5-тармақ, мысалы, сұрау салынатын Мемлекеттің ақпарат ала алмауы сұрау салынатын ақпараттың банктің немесе басқа қаржы мекемесінің иелігінде болуымен нақты байланысты болған жағдайларда қолданылады. Осылайша, 5-тармақты қолдану салық органдарының банктерде және басқа қаржы институттарында сақталатын ақпаратқа қатысты ақпарат жинау жөніндегі өкілеттіктеріне банктер немесе басқа қаржы институттары болып табылмайтын тұлғалар сақтайтын ақпаратқа қатысты әдетте қолданылатын талаптардан өзгеше талаптар қойылатын жағдайларды қамтиды. Бұл, мысалы, салық органдары банктерде және басқа қаржы институттарында сақталатын ақпаратқа қатысты ақпарат жинау бойынша өз өкілеттіктерін тек тергеудегі салық төлеуші туралы нақты ақпарат болған жағдайда ғана жүзеге асыра алатын жағдайда болуы мүмкін. Бұл, мысалы, банктерде және басқа қаржы институттарында сақталған ақпаратқа қатысты ақпарат жинау шараларын қолдану, сұралған ақпараттың оны пайдалану үшін талап етілетін ықтималдық дәрежесіне қарағанда, сұралған ақпаратқа иелік ететін адамда болу ықтималдығы жоғары болған жағдайда да орын алуы мүмкін банктер немесе қаржы мекемелері болып табылмайтын тұлғалардың иелігінде деп есептелетін ақпаратқа қатысты ақпарат жинау жөніндегі шаралар туралы.

21. Әдетте, сұрау салынатын Мемлекет 3(c) тармағына сәйкес адвокат, адвокат немесе осындай ретінде әрекет ететін басқа заңды өкіл мен оның клиенті арасындағы құпия хат-хабар болып табылатын ақпаратты ашудан бас тарта алады, бұл хат-хабар ішкі хат-хабарға сәйкес жария етуден қорғалған шамада заңнамамен.

21.1 Қорғалған құпия хабарламалардың қолданылу аясы қатаң анықталуы керек. Мұндай қорғау мұндай құжаттарды немесе жазбаларды заңмен талап етілетін жария етуден қорғау мақсатында адвокатқа, істер жөніндегі адвокатқа немесе өзге де заңды өкілге берілетін құжаттарға немесе жазбаларға қолданылмайды. Сонымен қатар, директор немесе компанияның жеке иесі сияқты адамның жеке басы туралы ақпарат жария етілмейді. Ішкі заңнамаға сәйкес ұсынылатын қорғау көлемі әртүрлі мемлекеттердегі хабарламалардың құпиялылығы әртүрлі болуы мүмкін және 3(c) - тармақта көзделген қорғау ақпараттың тиімді алмасуына кедергі келтіретіндей кең таралмайды.

21.2 Сұрау салынатын Мемлекеттің ішкі заңнамасының ережелеріне қарамастан, бұл мемлекет адвокаттар, адвокаттар немесе басқа танылған заңды өкілдер мен олардың клиенттері арасында мұндай өкілдер басқа сапада емес, адвокаттар, адвокаттар немесе басқа да танылған заңды өкілдер ретінде әрекет еткен жағдайда және шамада ғана сұрау салынатын хабарламалар беруден бас тарта алады, мысалы.

номиналды акционерлер, қамқоршылар, құрылтайшылар, компания директорлары немесе бухгалтерлер ретінде, немесе сенімхат негізінде компанияны оның іскерлік істерінде ұсыну. Нақтырақ айтсақ, хабарлама заңгерлік кеңес алу немесе ұсыну мақсатында немесе қолданыстағы немесе жоспарланған сот процестерінде пайдалану үшін адал ниетпен дайындалуы керек еді.

21.3 Сұрау салынатын мемлекет, егер бұл тұлғалар өз клиенттерімен бірге салық төлеуден жалтару жоспарына қатысқан болса, адвокаттар, адвокаттар немесе басқа да танылған заңды өкілдер мен олардың клиенттері арасындағы байланыстар туралы ақпаратты ашудан ешбір жағдайда бас тарта алмайды.

21.4 Ақпараттың адвокат, адвокат немесе басқа заңды өкіл мен оның клиенті арасындағы құпия хат алмасу ретінде қорғалатындығы туралы шағым тек соған сәйкес қаралуы керек. заңнамаға сәйкес шағым туындайтын Уағдаласушы Мемлекет. Осылайша, сұрау салынатын мемлекеттің соттары талап арыздарды сұрау салушы Мемлекеттің заңдары негізінде қарауға тиіс деп болжанбайды.

22. 3 (с) тармағы, егер бұл ақпаратты ашу қандай да бір сауда, кәсіпкерлік, өнеркәсіптік, коммерциялық немесе кәсіптік құпияны немесе сауда процесін ашуы мүмкін болса, Сұрау салынатын мемлекетке ақпарат беруден бас тартуға мүмкіндік береді. Осы ережеге сілтеме жасамас бұрын, Уағдаласушы мемлекет салық төлеушінің мүдделері оның қолданылуын шынымен ақтай ма, жоқ па, соны мұқият өлшеуі керек. Осы тармақта айтылған құпияларды тым кең мағынада түсінуге болмайды. Бұл ережені кеңінен түсіндіру көптеген жағдайларда 26-баптың мақсатына сәйкес келмейді, өйткені бұл осы мақалада қарастырылған ақпарат алмасуды тиімсіз етеді.

22.1 Коммерциялық құпия немесе өндірістік процесс, әдетте, айтарлықтай экономикалық маңызы бар және іс жүзінде қолданылуы мүмкін және рұқсатсыз пайдалану елеулі зиян келтіруі мүмкін (мысалы, елеулі қаржылық қиындықтар) ақпаратты білдіреді. Құпиялылық режимінен шығарудың мақсаты-салық төлеушілерге бәсекелестеріне немесе әлеуетті бәсекелестеріне құнды құпия ақпаратты ашу арқылы ақпарат алмасу кезінде әділетсіз ауыртпалықты болдырмау және сол арқылы осы ақпараттың коммерциялық құнын айтарлықтай төмендету. Бір кездері айтарлықтай коммерциялық құндылыққа ие болған құпия ақпарат, егер бұл ақпарат ақпарат сұралған кезде маңызды коммерциялық құндылыққа ие болмаса, ашылуы мүмкін. Ақпарат 3(с)-тармақтың мағынасы бойынша құпия емес, өйткені оны ашу салық төлеушіні немесе үшінші тарапты ыңғайсыз жағдайға қалдырады немесе салық төлеушіге қосымша салық төлеуге немесе нашар жарнамадан кірісін жоғалтуға әкелуі мүмкін. Уағдаласушы мемлекет тиісті салық төлеуші ақпарат алмасуға сәйкес келмейтін қолайсыз салдарлардан зардап шегуі мүмкін деп болжауға негізді негіздер жоқ деп есептеген кезде Сұрау салынатын ақпаратты беру туралы шешім қабылдай алады.

22.2 Егер Сұрау салынатын мемлекет 2-тармақта баяндалған құпиялылық талаптарына байланысты жұртшылыққа немесе бәсекелестерге жария ету тәуекелінің екіталай екенін анықтаса, құпия ақпарат Сұрау салушы мемлекетке ашылуы мүмкін. Қорғалған құпия ақпаратты қамтитындықтан, толық жабудан қорғалған құжат, егер бұл құпия ақпарат жойылса, жабылуы мүмкін.

22.3 Қаржылық ақпарат, оның ішінде кітаптар мен жазбалар коммерциялық, іскерлік немесе басқа құпияны білдірмейді. Алайда, кейбір шектеулі жағдайларда қаржылық ақпаратты ашу коммерциялық, іскерлік немесе басқа құпияны ашуға әкелуі мүмкін. Мысалы, белгілі бір сатып алу жазбалары туралы ақпаратты сұрау, егер мұндай ақпаратты ашу өнімді өндіруде қолданылатын патенттелген формуланы ашса, мұндай проблеманы тудыруы мүмкін. Мұндай ақпаратты қорғау үшінші тұлғалардың иелігіндегі ақпаратқа да таралуы мүмкін. Мысалы, банк қаралып жатқан патенттік өтінімді сақтауы мүмкін немесе құпия сауда процесі немесе формула несие өтінімінде немесе банктің иелігіндегі келісімшартта сипатталуы мүмкін. Мұндай жағдайларда құжаттардан сауда, кәсіпкерлік немесе өзге де құпия туралы мәліметтер алынып тасталуы тиіс, ал қалған қаржылық ақпарат тиісті алмасуға жатады.

23. 3(с) - тармақ мемлекеттің өмірлік маңызды мүдделерін қозғайтын ақпаратқа қатысты шектеуді көздейді. Осы шектеулерге сәйкес Уағдаласушы Мемлекеттер ашуы мемлекеттік саясатқа қайшы келетін ақпаратты ұсынуға міндетті емес (*ordre public*). Бұл шектеу тек төтенше жағдайларда қолданылуы керек. Мысалы, егер Сұрау салушы мемлекеттегі салықтық тергеу саяси, нәсілдік немесе діни қудалауға негізделген болса, мұндай жағдай туындауы мүмкін. Шектеу ақпарат мемлекеттік құпия болған кезде де қолданылуы мүмкін. Мысалы, құпия қызметтерде құпия ақпарат болған кезде ақпаратты ашу туралы талап жоқ, оны ашу сұралған мемлекеттің өмірлік мүдделеріне қайшы келеді. Осылайша, мемлекеттік саясат мәселелері (*ordre public*) келісімшарт бойынша серіктестер арасында ақпарат алмасу аясында сирек кездеседі.

24. Жоғарыда талқыланғандай, 3-тармақ сұрау салынатын мемлекетке белгілі бір жағдайларда ақпарат беруден бас тарту құқығын бере алады. Алайда, осы тармақта көзделген шектеулерге сілтеме жасау талап етілмейді. Егер Сұрау салынатын Мемлекет 3-тармақта көзделген өз құқығын пайдаланудан және Сұрау салынатын ақпаратты беруден бас тартса, ақпарат алмасу 26-баптың шеңберінде қалады. Демек, ақпаратқа 2-тармақта көрсетілген құпиялылық ережелері қолданылады. Бұдан басқа, зардап шеккен салық төлеушінің немесе басқа үшінші тараптың сұрау салынатын Мемлекеттің салық органдары оларға ұлттық заңнамамен жүктелген құпияны сақтау жөніндегі міндеттемелерді сақтамады деп айтуға негіз жоқ.

25. 26-бап Ақпарат алмасу жөніндегі міндеттеменің туындауы үшін Уағдаласушы Мемлекеттердің ешқайсысында қылмыстық қызметтің болуын талап етпейді. Дегенмен, кейбір халықаралық шарттар мұндай қылмыстық әрекеттің болуын талап етеді. Мұндай шарттарда сұрау салушы мемлекетте қылмыстық жауаптылықтың болуы

ақпарат алмасу жөніндегі міндеттеменің туындауы үшін жеткілікті болып табылатынын көздеу маңызды болуы мүмкін. Сақтық шарасы ретінде қылмыстық істер бойынша ақпарат алмасуды шектемейтін кейбір мемлекеттер өздерінің шарттарында оларды қылмыс жасағаны үшін өзара кінәлі деп тану міндетті емес екенін нақты көрсеткісі келуі мүмкін. Халықаралық шартқа актіні өзара қылмыс деп тану туралы талаптарды енгізу мүмкіндігін болдырмау үшін келесі тармақты 6-тармақ ретінде қосуға болады, ал қазіргі 6-тармақтың нөмірленуі 7-тармаққа өзгертілуі мүмкін:

6. Ақпарат алмасу міндеттемесі тергеудегі адамның қылмыстық әрекетке күдіктенгеніне немесе күдіктенбегеніне қарамастан 1-тармаққа сәйкес туындайды. Ешбір жағдайда осы баптың ережелері, егер мұндай мінез-құлық осы Уағдаласушы мемлекетте орын алса, тергеліп жатқан іс-әрекет осы Уағдаласушы Мемлекеттің заңнамасы бойынша қылмыс болып табылмайтын негізде ғана Уағдаласушы Мемлекетке ақпарат беруден бас тартуға мүмкіндік беретін ретінде түсіндірілмеуге тиіс.

#### 4-тармақ

26. 4-тармақ 2011 жылы Біріккен Ұлттар Ұйымының үлгі конвенциясына қосылды. Ол ЭЫДҰ Үлгілік конвенциясының ұқсас ережесінен тікелей алынған. Нәтижесінде ЭЫДҰ-ның 4-тармаққа түсініктемесі 26-баптың 4-тармағын түсіндіру кезінде толығымен қолданылады. ЭЫДҰ түсініктемесінде көрсетілген ұстаным осы тармақты қосу 26-бапты түсіндіруге көмектесуге арналған және 26-баптың алдыңғы редакциясында айтылған міндеттемелердің айтарлықтай өзгеруіне әкелмейді.

26.1 4-тармаққа сәйкес, Сұрау салынатын мемлекет, егер бұл шаралар тек қана екінші Уағдаласушы Мемлекетке ақпарат беру үшін қолданылса да және Сұрау салынатын Уағдаласушы Мемлекетте ақпарат әлі де жинала ма немесе ішкі салық салу мақсаттары үшін пайдаланыла ма, жоқ па, сұрау салынатын ақпаратты алу үшін ақпарат жинау жөніндегі өз шараларын пайдалануға тиіс. Мәселен, мысалы, Сұрау салынатын Уағдаласушы Мемлекеттің сұрау салу кезінде ішкі салық салу мақсаттары үшін қандай да бір тұлғадан ақпарат алу қабілетіне кез келген шектеулер (мысалы, сұрау салынатын Мемлекеттің ішкі заңнамасына сәйкес ескіру мерзімінің өтуіне немесе аудиттің алдын ала аяқталуына байланысты) оның сұрау салу кезінде ақпарат жинау жөніндегі өзінің шараларын пайдалану мүмкіндігін шектемеуге тиіс. ақпарат алмасу мақсаттары. "Ақпарат жинау шаралары" термині Уағдаласушы Мемлекетке сұратылған ақпаратты алуға және беруге мүмкіндік беретін заңдар мен әкімшілік немесе сот рәсімдерін білдіреді. Яғни, сұрау салынатын Мемлекеттің 1-тармаққа сәйкес ақпарат беру міндеттемесі қолданылуы үшін Сұрау салынатын ақпаратты алуға ішкі салықтық мүдделілігі болуы міндетті емес. 4-тармақ сұрау салынған Уағдаласушы Мемлекетті сұрау салынған ақпаратты алуға тырысқан, бірақ ішкі жазбаларды сақтау мерзімі өткеннен кейін ақпарат бұдан былай жоқ екенін анықтаған жағдайларда ақпарат беруге міндеттемейді. Алайда, егер сұралған ақпарат осындай сақтау

мерзімінің аяқталуына қарамастан әлі де қолжетімді болса, сұрау салынған мемлекет қолда бар ақпаратпен алмасудан бас тарта алмайды. Уағдаласушы Мемлекеттер бес немесе одан да көп жыл бойы сенімді бухгалтерлік жазбалардың сақталуын қамтамасыз етуге тиіс.

26.2 4-тармақтың екінші сөйлемінде көрсетілгендей, осы тармақпен жүктелген міндеттеме, әдетте, 3-тармақтағы шектеулерге жатады. Алайда, сұрау салынатын мемлекетке ішкі салық пайыздары туралы талапты қамтитын ішкі заңнамаға немесе тәжірибеге байланысты ақпарат беру міндеттемесін орындаудан жалтаруға мүмкіндік бермейтін ерекшелік қолданылады. Осылайша, сұрау салынатын мемлекет өзінің ішкі заңнамасы немесе тәжірибесі оған тек өзінің салық мақсаттары үшін мүдделі ақпаратты беруге мүмкіндік береді деген негізде ақпарат беру міндеттемесінен құтыла алмайды.

26.3 Көптеген елдер үшін 4-тармақ пен олардың ішкі заңнамасының үйлесімі ұлттық салық органдарының бұл ақпаратқа қызығушылығы болмаса да, сұралған ақпаратты алу үшін олардың ақпарат жинау шараларын пайдалану үшін жеткілікті негіз береді. 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 өзінің құзыретті органының өзінің ішкі заңнамасына сәйкес ақпарат алмасу үшін ақпарат алу үшін жеткілікті өкілеттіктерге ие болуын қамтамасыз ету үшін заңнамалық, нормашығармашылық немесе әкімшілік шараларды қоса алғанда, қажетті шараларды қабылдайды. мұндай ақпарат өзінің салық мақсаттары үшін қажет.

#### *5-тармақ*

27. 5-тармақ 2011 жылы Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясына қосылды. Ол ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының ұқсас ережесінен тікелей алынған. Нәтижесінде ЭЫДҰ ның 5 тармаққа түсініктемесі баптың 5 тармағын түсіндіру кезінде толығымен қолданылады

26. Құпиялылық шектеулері туралы төмендегі талқылау негізінен ЭЫДҰ-ның түсініктемесіне негізделген. ЭЫДҰ түсініктемесінде көрсетілген ұстаным осы тармақты қосу 26-бапты түсіндіруге көмектесуге арналған және 26-баптың алдыңғы редакциясында айтылған міндеттемелердің айтарлықтай өзгеруіне әкелмейді.

27.1 1-тармақ Уағдаласушы Мемлекетке ақпараттың барлық түрлерімен алмасу бойынша оң міндеттеме жүктейді. 5-тармақ 3-тармақта баяндалған шектеулерді банктердің, басқа қаржы институттарының, номиналды ұстаушылардың, агенттер мен сенімді тұлғалардың иелігіндегі ақпаратпен, сондай-ақ меншік иелері туралы ақпаратпен алмасуды болдырмау үшін пайдалануға болмайтындығына кепілдік беруге арналған.

27.2 5-тармақта сұрау салынатын Мемлекет Сұрау салынатын ақпарат банкте немесе басқа қаржы мекемесінде сақталғандықтан ғана сұрау салушы Мемлекетке ақпарат беруден бас тартпауға тиіс делінген. Осылайша, 5-тармақ 3-тармақтың күшін жояды, әйтпесе 3-тармақ сұрау салынатын Уағдаласушы Мемлекетке банк құпиясы туралы ішкі заңнама негізінде ақпарат беруден бас тартуға мүмкіндік береді. Банктерде немесе басқа қаржы институттарында сақталған ақпаратқа қол жеткізу сот немесе әкімшілік процесс шеңберінде тікелей немесе жанама түрде жүзеге асырылуы мүмкін. Жанама қол жеткізу процедурасы банктік ақпаратқа қол жеткізуге кедергі келтіретіндей ауыр және уақытты қажет етпеуі керек.

27.3 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 сенім білдірілген адам иеленетін барлық ақпарат сенім білдірілген адамда болғандықтан ғана "кәсіби құпия" ретінде қаралатын заң қолданылса, мұндай мемлекет мұндай заңды сенім білдірілген адам иеленетін ақпаратты басқа Уағдаласушы Мемлекетке беруден бас тарту үшін негіз ретінде пайдалана алмайды. Адам өзі айналысатын бизнес немесе ол басқаратын ақша немесе мүлік оның меншігі болып табылмаса немесе өз пайдасына арналмаса, бірақ басқа адамның мүддесі үшін пайдаланылса және сенім білдірілген адам осы басқа адаммен қарым-қатынаста болған кезде "сенім білдіруші" ретінде әрекет етеді. сенімділікті білдіреді және талап етеді бір жағынан сенімділік екінші жағынан адалдық. Сенімгер-бұл сенімгер ретінде әрекет ететін адамның типтік мысалы. "Агенттік" термині өте кең және корпоративтік қызметтерді ұсынудың барлық түрлерін қамтиды (мысалы, компания құру агенттері, сенім компаниялары, тіркелген агенттер, заңгерлер).

27.4 5-тармақта Уағдаласушы Мемлекет ақпаратты беруден бас тартпауы тиіс, себебі сұрау салынатын ақпарат компаниялар мен әріптестіктерді, қорларды немесе осыған ұқсас ұйымдық құрылымдарды қамтитын тұлғадағы меншік үлесіне жатады. Ұлттық заңнама немесе тәжірибе меншік иелері туралы ақпаратты коммерциялық немесе басқа құпия ретінде қарастыруы мүмкін болғандықтан ғана ақпарат беру туралы өтініштерден бас тартуға болмайды.

27.5 5-тармақ сұрау салынатын Мемлекеттің банктің, қаржы мекемесінің, агенттік немесе сенімгерлік сапада әрекет ететін адамның иелігіндегі ақпаратты беруден бас тарту немесе меншік мүдделеріне қатысты ақпаратты беруден бас тарту үшін 3-тармаққа сілтеме жасау мүмкіндігін шектесе де, бұл тармақ 3-тармақта көзделген барлық қорғауды жоймайды. Сұрау салынатын мемлекет, егер бұл бас тарту сұрау салынатын ақпарат иесінің банк, қаржы институты, агент, сенім білдірілген тұлға немесе номиналды ұстаушы ретіндегі мәртебесіне байланысты емес елеулі себептерге негізделсе немесе ақпарат меншіктің мүдделеріне қатысты болса, мұндай ақпаратты беруден бас тартуды жалғастыра алады.

27.6 5-тармақ сұрау салынатын мемлекетке 3(b) - тармаққа сәйкес адвокат, адвокат немесе басқа танылған заңды өкіл мен оның клиенті арасындағы құпия хат алмасуды құрайтын ақпаратты беруден бас тартуға міндетті түрде кедергі келтірмейді, тіпті егер бұл адам агенттік ретінде әрекет етсе де. Алайда, 3(b) - тармаққа сәйкес қорғауды талап ету үшін Сұрау салынатын мемлекет адвокат, адвокат немесе басқа заңды өкіл және оның клиенті арасындағы байланыс осы тармақтың барлық талаптарына сәйкес келетінін, соның ішінде қарым-қатынас ішкі заңнамаға сәйкес жария етуден қорғалғанын, қорғаудан бас тартуы мүмкін екенін көрсетуі керек. болуы шағымдану сот тәртібімен. заңды өкілдің агент, сенімді тұлға немесе номиналды меншік иесі ретіндегі мәртебесіне ешқандай даулы құжаттар жария етілмеу үшін заңды өкілге берілмегендігіне және жария етпеу ақпараттың тиімді алмасуына кедергі келтірмейтіндігіне қатысы жоқ.

27.7 Клиент пен адвокат, адвокат немесе заңды деп танылған басқа өкіл арасындағы құпия хабарламаларға берілетін қорғауды тікелей көрсеткісі келетін Уағдаласушы Мемлекеттер мұны 5-тармақтың соңына келесі мәтінді қосу арқылы жасай алады:

Жоғарыда келтірілген ұсыныста ешнәрсе Уағдаласушы Мемлекетке клиент пен адвокат, адвокат немесе басқа да заңды өкіл арасындағы құпия байланыстарды аша алатын ақпаратты алудан немесе беруден бас тартуға кедергі келтірмейді, егер мұндай байланыстар 3 (b) - тармаққа сәйкес жария етуден қорғалған болса және осы тармаққа сәйкес қорғау туралы талап болмаса агент, сенімді тұлға немесе номиналды өкіл ретінде заңды өкіл мәртебесіне қатысты іс.

28. Келесі мысалдар 5 тармақтың қолданылуын көрсетеді:

(a) X компаниясы Y еншілес компаниясының акцияларының көпшілігіне иелік етеді және екі компания да A мемлекетінің заңнамасына сәйкес тіркелген. Осы қарау барысында Y компаниясына тікелей және жанама иелік ету мәселесі өзекті болады, ал B мемлекеті A мемлекетіне у компаниясына иелік ету тізбегіндегі кез-келген адамның иелері туралы ақпарат беру туралы сұрау жібереді, A мемлекеті өз жауабында мемлекетке компания ретінде меншік туралы ақпарат беруі керек X және Y компаниялары.

(b) A мемлекетінде салық салынатын жеке тұлғаның B мемлекетінде банктік шоты бар, A мемлекеті жеке тұлғаның табыс салығы туралы декларациясын зерттейді және B мемлекетінде банктік шоттағы барлық кірістер және B банкінде сақталған активтер туралы ақпарат туралы депозиттердің бар-жоғын анықтау үшін сұрау жібереді. салық салынбайтын табылған табыс. B мемлекеті A мемлекетіне сұратылған банктік ақпаратты ұсынуға тиіс. (c) A мемлекетіндегі A банкі өзінің кейбір салымшыларымен жасырын жазбаша келісімдер жасасады деп күдіктенеді, олар банкке осы салымшылар алған пайыздарды байланыссыз оффшорлық банкке төлеуге нұсқау береді. B мемлекеті A мемлекетінен оған осы құпия келісім хаттардың көшірмелерін беруді сұрайды. Банк келісім хаттары адвокат пен клиенттің құпиялылық туралы Заңына сәйкес жария



етуден қорғалған заңды құжаттар болып табылады деп мәлімдейді. А мемлекеті сұратылған құжаттарды ұсынуға тиіс.

#### 6-тармақ

29. 6-тармақтың тұжырымдамасы 2011 жылы оған түзетулер енгізілгенге дейін Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясының 1-тармағының соңғы ұсынысынан кейбір өзгерістермен алынды. 6-тармақ құзыретті органдарға ақпаратпен тиімді алмасу рәсімдерін белгілеу жөніндегі өкілеттіктерді нақты береді. ЭЫДҰ үлгілік конвенциясында 6-тармақ немесе оның баламасы жоқ. ЭЫДҰ-ның түсініктемесінде көрсетілген ұстаным-бұл өкілеттіктер 26-бапта көрсетілген.

29.1 Осы баптың алдыңғы тармақтарына сәйкес ақпарат алмасуды жүзеге асыру үшін 6-тармақта Уағдаласушы Мемлекеттердің құзыретті органдары, әдетте, электрондық нысанда әдеттегі алмасуларды қоса алғанда, ақпарат алмасу рәсімдерін белгілеу үшін бірлесіп жұмыс істейтін болады деп көзделеді. 6-тармақ олардан белгілі бір ақпарат алмасу қажеттілігі туындағанға дейін мұндай шараларды алдын ала қабылдауды талап етпесе де, бұл тиімді ақпарат алмасуды қамтамасыз ету үшін өте ұсынылады.

29.2 Кейбір мемлекеттер өздерінің халықаралық шарттарында құзыретті органдар сұраныс бойынша ақпарат алмасып қана қоймай, ақпаратпен Автоматты және стихиялық алмасу үшін шаралар қабылдауға міндетті екенін нақты көрсеткісі келуі мүмкін. Бұл елдер 6-тармақтың соңында келесі тұжырымды қосқысы келуі мүмкін:

Ақпарат беру туралы нақты сұраныстарды қанағаттандырудан басқа, құзыретті органдар тұрақты және өздігінен ақпарат алмасуы керек. Олар үнемі ұсынылатын ақпарат немесе құжаттар түрлерін мезгіл-мезгіл келісіп отыруы керек.

29.3 Комитеттің кейбір мүшелері дамыған елден дамушы елге ақпарат сұрау олардың салық әкімшіліктерінің ақпарат алу және беру мүмкіндіктерінің айырмашылығына байланысты дамушы елдегі салық департаменті үшін шамадан тыс жүктеме тудыруы мүмкін деп алаңдаушылық білдірді. Бұл мәселені сұрау салушы Мемлекетке ақпарат беру туралы сұрау салуға байланысты елеулі төтенше шығындар үшін жауапкершілік жүктеу арқылы шешуге болады. Бұл тұрғыда сұралған ақпаратты алу үшін төтенше шығындар маңызды ма деген сұрақ абсолютті сомаға емес, ақпарат беруді сұрайтын Салық департаментінің жалпы бюджетіне қатысты шығындарға байланысты анықталуы мүмкін. Мысалы, шағын абсолютті шығындар ресурстары өте шектеулі салық департаменті үшін айтарлықтай болуы мүмкін, ал үлкен абсолютті шығындар жақсы қаржыландырылған департамент үшін маңызды болмауы мүмкін.

29.4 Дамушы елдер айтарлықтай шығындарға ұшырауы мүмкін деп алаңдайтын елдер 6-тармақтың соңында келесі тұжырымды қамтуы мүмкін:

Ақпарат беруге байланысты төтенше шығыстарды ақпаратты сұрататын Уағдаласушы Тарап көтереді. Уағдаласушы Тараптардың құзыретті органдары, егер

нақты сұрау салуға байланысты ақпарат беруге арналған шығыстар төтенше болады деп күтілсе, бір-бірімен алдын ала кеңесуге тиіс.

29.5. Елдер ақпарат беру мерзімдерін келісе отырып, осы бапқа сәйкес ақпарат алмасудың жеделдігі мен уақтылығын арттыруды қалауы мүмкін. Елдер мұны 6-тармақтың соңына келесі тұжырымды қосу арқылы жасай алады:

Уағдаласушы Мемлекеттердің құзыретті органдары осы бапқа сәйкес ақпарат беру мерзімдерін келісе алады. Мұндай келісім болмаған жағдайда ақпарат мүмкіндігінше тезірек және кешіктіру заңды кедергілерден туындаған жағдайларды қоспағанда, келесі мерзімдерде берілуі керек:

(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 берілуге тиіс.

(b) Егер Сұрау салынатын Уағдаласушы Мемлекеттің салық органдарында әлі сұрау салынатын ақпарат болмаса, мұндай ақпарат ақпарат беру туралы сұрау салуды алған кезден бастап алты ай ішінде екінші Уағдаласушы Мемлекеттің құзыретті органына берілуге тиіс. Осы баптың басқа ережелері сақталған жағдайда, ақпарат алмасу, егер ол көрсетілген мерзімдер өткеннен кейін берілсе де, осы баптың ережелеріне сәйкес жүргізілді деп есептеледі. 29.6 29.5-тармақта аталған 6-тармақтың соңындағы міндетті емес тұжырымдағы (А) және (b) ережелер құзыретті органдар неғұрлым ұзақ немесе неғұрлым қысқа мерзімдер туралы өзге келісімге қол жеткізбеген жағдайларда қолданылатын мерзімдерге қатысты жалпы қабылданған стандартты белгілейді. Егер Сұрау салынатын ақпарат Сұрау салынатын Уағдаласушы Мемлекеттің салық органдарының иелігінде болса, ақпараттық сұрау салуды алған сәттен бастап әдепкі стандартты мерзімдер екі айды, ал қалған барлық жағдайларда - алты айды құрайды. Әдепкі бойынша белгіленген стандартты мерзімдерге немесе басқаша келісілген мерзімдерге қарамастан, құзыретті органдар әр жағдайда әр түрлі келісімдерге келе алады, мысалы, екеуі де көп уақытты қажет ететіндігімен келіскен кезде. Егер сұрау күрделі болса, бұл орын алуы мүмкін. Мұндай жағдайда Сұрау салушы Уағдаласушы Мемлекеттің құзыретті органы Сұрау салынатын Уағдаласушы Мемлекеттің құзыретті органының сұрау салуын неғұрлым ұзақ мерзімге негізсіз қабылдамауға тиіс.

Егер Сұрау салынатын Уағдаласушы Мемлекет заңды кедергілерге байланысты (мысалы, салық төлеушінің сұрау салуының негізділігіне қатысты сот талқылауының жалғасуына немесе 17-тармақта сипатталған хабарламаның ішкі рәсіміне қатысты сот талқылауының жалғасуына байланысты) Сұрау салынатын ақпаратты белгіленген мерзімде бере алмаса, онда бұл белгіленген мерзімдердің бұзылуы болмас еді.

29.7 29.5-тармақта аталған 6-тармақтың соңындағы қосымша тұжырымда осы баптың басқа шарттары сақталған жағдайларда, ақпарат алмасу, егер ол көрсетілген мерзімдер өткеннен кейін берілсе де, осы Баптың ережелеріне сәйкес жүзеге асырылды

деп есептеледі. Бұл осы бапқа сәйкес алмасылатын ақпараттың пайдаланылуына немесе қабылдануына ешқандай қарсылық құзыретті органдар келіскен мерзімдер немесе осы тармақта көзделген әдепкі мерзімдер өткеннен кейін ақпарат алмасу жүргізілгеніне негізделмейтінін түсіндіреді.

D. ақпарат алмасу механизмдеріне шолу

30. Төменде келтірілген Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясының 26-бабына бұрынғы түсініктеменің 6-25-тармақтары кейбір редакциялық өзгерістермен алмасу тетіктеріне арналған анықтамалыққа енгізілуі мүмкін.

Үнемі ақпарат алмасу

6. Ақпарат алмасу әдістерінің бірі-келісімшартқа қатысушы бірнеше елдер арасында тұрақты немесе автоматты түрде ақпарат алмасу<sup>52</sup> Төменде құзыретті органдар осындай тұрақты ақпарат алмасу тәртібін әзірлеу кезінде ерекше назар аударуы керек әртүрлі аспектілер қарастырылады. Тұрақты ақпарат алмасуды талдау кезінде мұндай ақпаратты тұрақты негізде алғысы келмейтін (немесе таратушы елдер мұндай ақпаратты үнемі жинауды жүзеге асырмайтындығына байланысты оны тұрақты негізде ала алмайтын) кейбір елдер нақты сұрауларға жауап ретінде осындай ақпаратты алуды жөн көруі мүмкін екенін ескеру қажет. Бұл жағдайда осы бөлімде қаралатын мәліметтер "нақты сұрауларға жауап ретінде ақпарат беру" деп аталатын келесі бөлімде талқыланатын тәсілмен де ұсынылуы мүмкін.

---

52

"Таратушы ел" деп ақпаратты беретін ел, ал "қабылдаушы ел" деп ақпаратты алатын ел түсініледі

*Берілетін мәліметтер*

7. Тұрақты кіріс көздері. Ақпаратты тұрақты беру немесе алмасу объектісі болып табылатын мәліметтер дивидендтер, пайыздар, сыйақылар (жалақыны, жалақыны, роялтиді және комиссияларды қоса алғанда), роялти, рента және басқа да ықтимал төлемдер сияқты елдер арасында берілетін кірістердің тұрақты көздері туралы деректерді қамтуы мүмкін, олардың аталған екі ел арасында тұрақты берілуі айтарлықтай шаманы құрайды. Қазіргі уақытта салықтарды жинау рәсімдері қажетті деректерді алуды көздемейтіндіктен, мұндай ақпаратты үнемі беру мүмкіндігінен аз ғана елдер айырылғанын мойындау керек.

Салық төлеушінің қатысуымен жасалатын операциялар. Үнемі ақпарат алмасу салық төлеушілерге қатысты кейбір маңызды операцияларды қамтуы мүмкін:

а) Шарттың өзіне байланысты операциялар:

— алушы елдің резиденттерінен берілетін елде төленген салықты өтеу туралы келіп түскен талаптар;

— алушы елдің резиденттерінен берілетін елдің салықтарынан босату туралы немесе оларға белгілі бір жеңілдіктер беру туралы түскен талаптар;

б) беруші ел заңнамасының нақты аспектілеріне байланысты операциялар: беруші елдің ұлттық заңнамасының салықтан толық немесе ішінара босату туралы арнайы ережелері қолданылатын алушы ел резиденттерінің кірістері туралы мәліметтер ;

с) беруші елдегі қабылдаушы ел резиденттерінің қызметіне байланысты операциялар:

- алушы елдің резиденттерінің ашылуы және таратушы елдегі филиалдар, филиалдар және т. б жабылуы;
- алушы елдің резиденттерінің беруші елде корпорациялар құруы немесе таратуы;
- алушы елдің резиденттерінің беруші елде тресттер құруы немесе таратуы;
- алушы елдің резиденттерінің беруші елде банк шоттарын ашуы және жабуы;
- мұрагерлік, өсиет немесе сыйға тарту тәртібімен алушы елдің резиденттері беретін елде алған мүлік;

- қабылдаушы елдің резиденттерінің қатысуымен берілетін елде өсиетті бекіту жөніндегі қосымша рәсімдер;

d) жалпы ақпарат:

- беретін елдің заңдары, әкімшілік рәсімдері және т. б.;
- елдер арасында берілетін кірістердің тұрақты көздерінің құрылымындағы өзгерістер, әсіресе олар келісімді қозғайтын шамада, соның ішінде әкімшілік органдардың Келісімнің ережелерін түсіндіруі және оларға қатысты шығарылған сот шешімдері мен әкімшілік практика немесе осы Келісімнің қолданылуына әсер ететін оқиғалар;

- беруші немесе алушы елдің резиденттері пайдаланатын салықтан жалтарудың немесе салық салудан кетудің жаңа тәсілдерін немесе әдістерін қоса алғанда, Келісім ережелерін қолдануды қозғайтын немесе бұрмалайтын қызмет;

- алушы елдің салық жүйесіне елеулі әсер ететін кез келген елдің резиденттері пайдаланатын салықтан жалтарудың немесе салық салудан жалтарудың жаңа тәсілдерін немесе әдістерін қоса алғанда, алушы елдің салық жүйесіне салдары бар қызмет.

Жалпы операциялық аспектілерді ескеру қажет

8. Құзыретті органдар үнемі ақпарат алмасудың жедел сипатына, оның тиімділігіне әсер етуі мүмкін әртүрлі факторларды ескеруі керек. Мысалы:

а) тұрақты негізде емес, нақты сұрауларға жауап ретінде ақпарат алуға көбірек мүдделі елдер олар сұрайтын мәліметтер шеңберін анықтау кезінде осы шолуда ақпарат алмасуға арналған бөлімде көрсетілген мәліметтерді ескеруі керек;

б) маңызды емес ақпарат көлемін шектеу үшін ең төменгі шекті деңгейді орнатуға болады;

с) табыс көздері туралы тұрақты негізде ұсынылатын ақпарат санаттарының жыл сайынғы ротациясын көздеуге болады: мысалы, бір жылда тек дивидендтер туралы ақпарат, келесі жылы — тек пайыздар туралы ақпарат және т. б.;

д) үнемі ақпарат алмасу мүлдем симметриялы болмауы керек. А елі бір позиция бойынша ақпарат алуға мүдделі болуы мүмкін, бірақ басқа позиция бойынша емес; В елі басқа мәліметтерге артықшылық бере алады; екі тараптың да оларды қызықтырмайтын позициялар бойынша ақпарат алуының қажеті жоқ; осы елдердің кез келгенінің белгілі бір позициялар бойынша ақпарат беруден бас тартуына жол бермеу керек оның өзі ұқсас мәліметтерді алуға мүдделі емес деген негізде;

е) табыс Баптары туралы алмасатын ақпараттың өзі салық салудан түскен кірісті алу тұрғысынан әрдайым маңызды бола бермеуі мүмкін, бірақ үнемі ақпарат алмасу капиталды немесе басқа активтердің салық салудан қаншалықты алынатындығы туралы түсінік бере алады;

ф) шешілуі керек тағы бір мәселе-табыс туралы ақпарат алушының мәліметтерімен шектелуі керек пе, әлде ол төлеуші туралы мәліметтерді де қамтуы керек пе;

г) қарастырылатын тағы бір фактор-бұл ақпарат тек қабылдаушы елдің тұрғындарын қамтуы керек пе, сол елде орналасқан адамдарды немесе оның азаматтарын қамтуы керек пе немесе жоғарыда аталған санаттардың кез-келгенімен шектелуі керек пе;

h) ұсынылатын ақпараттың егжей-тегжейлі дәрежесін ескеру қажет, мысалы, салық төлеушінің немесе алушының аты-жөні, кәсібі, мекен-жайы және т. б.;

і) ескеруі қажет тағы бір мәселе — берілген ақпараттың нысаны мен тілі.

*Беруші ел ескеруі қажет факторлар*

9. Беруші ел оның үнемі ақпарат алмасуға байланысты талаптарды орындау қабілетіне әсер ететін факторларды ескергісі келуі мүмкін. Бұл факторларды есепке алу іс жүзінде пайдалы болуы мүмкін ақпарат алмасуды жүзеге асырмау туралы шешім қабылдауға емес, үнемі ақпарат алмасудың мәні болып табылатын мәліметтер шеңберін мұқият таңдауға әкелуі керек деп болжанады.

10. Ескеруі қажет факторлардың қатарына таратушы елдің әкімшілік органдарының тиісті ақпарат алу мүмкіндігі жатады. Бұл қабілет, өз кезегінде, оның әкімшілік рәсімдерінің жалпы тиімділігімен, салық төлеудегі ұсталымдарды пайдаланумен, төлеушілерден немесе басқа адамдардан түскен ақпаратты пайдаланумен және тиісті ақпаратты алуға жұмсалған шығындардың жалпы көлемімен анықталады.

*Қабылдаушы ел ескеруі қажет факторлар*

11. Қабылдаушы ел тұрақты ақпарат алмасу шеңберінде алынуы мүмкін ақпаратты пайдалану қабілетіне әсер ететін факторларды ескергісі келуі мүмкін, мысалы, алушы елдің әкімшілік органдарының бұл ақпаратты жеткілікті түрде жедел пайдалану және оны салық төлеушілер туралы өз деректерімен тұрақты негізде немесе жеткілікті кең ауқымда тиімді салыстыру мүмкіндігі. мұндай ақпаратты үнемі алуды ақтаңыз.

Нақты сұрауларға жауап ретінде ақпаратты беру

12. Қазіргі уақытта келісімшартқа қатысушы бір елдің басқа елге нақты ақпарат беру туралы өтініші сияқты ақпарат алмасу әдісі кеңінен қолданылады. Бұл ақпарат белгілі бір салық төлеушіге және оның жағдайының белгілі бір аспектілеріне немесе операциялардың немесе қызметтің нақты түрлеріне немесе жалпы сипаттағы мәліметтерге қатысты болуы мүмкін. Төменде құзыретті органдар нақты сұрауларға жауап ретінде осындай ақпарат алмасу тәртібін әзірлеу кезінде ерекше назар аударуы керек әртүрлі аспектілер қарастырылады.

#### *Берілетін мәліметтер*

13. Нақты салық төлеушілер. Беруші елден алушы елдің қандай да бір салық төлеушісіне қатысты сұратылуы мүмкін мәліметтер ауқымы іс жүзінде шектеусіз және осы салық төлеушінің алушы елдің салық жүйесіндегі жағдайына әсер ететін факторларға және осы салық төлеушінің және оның қызметінің беруші елге қатынасына байланысты болады. Белгілі бір сұрауға жауап ретінде ақпарат алмасу барысында ұсынылуы мүмкін нақты мәліметтерді алдын-ала анықтауға тырысу жемісті немесе қажет болуы екіталай сияқты. Осылайша, нақты сұрауларға жауап ретінде ақпарат беру туралы келісімде осы құжатта қаралатын жалпы шектеулерді ескере отырып, ұсынылатын ақпараттың шеңберіне, көлеміне және түріне қатысты ешқандай шектеулер көзделмеуі мүмкін.

14. Нақты ақпарат беру туралы сұраныстың бағыты әртүрлі себептерге байланысты болуы мүмкін. Мысалы:

a) ақпарат алушы елдегі салық төлеушіге тиесілі салықтардың мөлшерін түпкілікті белгілеу үшін қажет, егер салықтардың мөлшері бүкіл әлемдегі салық төлеушінің кірісіне немесе активтеріне байланысты болса; алушы елдің корпорацияларының таратушы елдегі акционерлік капиталға қатысу сипаты; таратушы елде жұмсалған шығыстардың мөлшері немесе санаты; және салық салу мақсатында жеке немесе заңды тұлғаның үйі;

b) ақпарат алушы елдің салық басқармасына ұсынылған салық төлеушінің салық декларациясының дұрыстығын немесе осындай салық декларациясы күдік туғызған немесе нақты тергеудің мәні болып табылатын кезде салық төлеушінің талаптарының немесе олардың салық декларациясын негіздеу үшін берген дәлелдемелерінің дұрыстығын анықтау үшін қажет;

c) ақпарат салық төлеушіге тиесілі салықтар туралы оларға ұсынылған деректер дұрыс емес деген күдік болған кезде алушы елде салық төлеушіге тиесілі салықтардың шынайы мөлшерін белгілеу үшін қажет.

Операциялардың немесе қызметтің нақты түрлері. Белгілі бір сұрауға жауап ретінде ақпарат алмасу нақты салық төлеушілерге қатысты сұрауларға жауап ретінде ақпарат берумен шектелмейді. Ол операциялардың немесе қызметтің белгілі бір түрлеріне қатысты тиісті сұрау бойынша ақпаратты ұсынуды қамтуы мүмкін. Мысалы:

а) алушы елдің салық органдарына не белгілі бір жағдайда тиесілі салықтарды белгілеу үшін, не экспортталатын немесе импортталатын тауарлар үшін төлемді ықтимал төмендетуге немесе асыра бағалауға байланысты жағдайларда тиісті салық төлеушілерге қатысты тергеулер жүргізу үшін стандарттарды әзірлеу үшін, халықаралық салық төлеушілер бойынша комиссиялар төлеумен байланысты, берілетін елдегі баға, құн, комиссиялық немесе басқа да осындай көрсеткіштер туралы ақпарат операциялар және т. б.;

б) әдетте беруші елде нақты операциялар немесе қызмет түрлері жасалатын типтік әдістер туралы ақпарат;

с) салық төлеушілердің жағдайына немесе алушы елдегі тиесілі салықтардың мөлшеріне әсер етуі мүмкін белгілі бір қызмет түрі беруші елде жүзеге асырылатындығы туралы ақпарат.

15. Елдер арасындағы экономикалық байланыстар. Нақты сұрау елдер арасындағы нақты экономикалық байланыстар туралы ақпаратқа қатысты болуы мүмкін, бұл елге салық органдарының тиімділігін тексеру үшін пайдалы болуы мүмкін, мысалы:

а) берілетін елден алушы елге экспорттың көлемі туралы ақпарат;

б) алушы елден беруші елге импорттың көлемі туралы ақпарат;

с) беруші елде қабылдаушы ел резиденттерінің бөлімшелерімен, филиалдарымен және т. б. операцияларды жүзеге асыратын банктердің атаулары.

Айта кету керек, осы санатқа жататын мәліметтер, мысалы, елдер арасындағы экспорт көлемі туралы мәліметтер, жіберуші елдің салық органдары құпия ақпаратқа жатпайтындықтан, олар 26-бапта көзделгендей, алушы елде еркін жариялануы мүмкін.

#### *Нақты сұрауларға қолданылатын нормалар*

16. Құзыретті органдар қабылдаушы елдің нақты сұрауларын жіберуге және жіберуші Тараптың жауаптарын дайындауға қолданылатын нормаларды әзірлеуге тиіс. Бұл нормалар тиімді және реттелген ақпарат алмасуды реттейтін жүйелі операциялық процедураны жеңілдететін етіп жасалуы керек. Аталған нормалар сұранысқа байланысты нақты рәсімдерді реттейтін стандарттарды немесе нұсқаулықтарды белгілейтін мағынада жалпы сипатта болуы мүмкін болса да, аталған нормалар құзыретті органдардың кез келген ел ерекше режимді талап ететін нақты жағдайларды талқылауға мүмкіндік беруі керек. Бұл нормалар реттелуі керек:

а) алушы елдің сұрау салуы қамтуы тиіс деректемелердің нақтылық дәрежесі, осындай сұрау салудың нысаны және сұрау салу мен жауап беру тілі;

б) алушы ел белгілі бір сұрау салуды шешкенге дейін өзінің Әкімшілік рәсімдері мен мүмкіндіктерін қаншалықты толық пайдалануы немесе сарқуы керек; алушы ел нақты сұрау салуды жіберу рәсіміне жүгінбес бұрын ақпаратты өз бетінше алу үшін адал күш салуы керек деп болжанады;

с) таратушы ел дайындаған жауаптың сипаты мен көлеміне әсер ететін жағдайлар. Бұл аспект қабылдаушы елге құжаттардың түпнұсқалығын тиісті

куәландыруды қоса алғанда, сот немесе басқа да талқылауларда пайдалану үшін осындай нысандағы материалдар қажет болған кезде тапсырушы елдің құжаттаманы ұсыну қабілетін қамтуы керек.

Беруші елдің өз бастамасы бойынша ақпаратты беруі (ақпаратпен спонтанды алмасу)

17. Құзыретті органдар ақпаратпен тұрақты алмасу және ақпаратты беру әдістерін пайдалана отырып алынатын ақпаратқа қосымша, оларға сәйкес таратушы ел ақпаратты автоматты түрде жіберетін немесе қабылдаушы елдің нақты сұрауларына жүйелі түрде жауап беретін нақты сұрауларға жауап ретінде, ақпаратты беруші елдің бастамасы бойынша беруді жүзеге асырғысы келетін-келмейтінін шешуі тиіс. Мұндай ақпаратты беру беруші елдің салық органдары өз қызметі барысында алушы ел үшін маңызды деп санайтын ақпаратты алған жағдайларда жүргізілуі мүмкін. Бұл ақпарат белгілі бір салық төлеуші ережесінің жекелеген аспектілеріне және осы Ереженің алушы елдегі оған тиесілі салықтармен немесе алушы елдегі басқа салық төлеушілердің салықтарымен байланысына қатысты болуы мүмкін. Сонымен қатар, бұл ақпарат таратушы немесе қабылдаушы елдегі әртүрлі салық төлеушілердің немесе салық төлеушілер топтарының операцияларының немесе мінез-құлқының динамикасына қатысты болуы мүмкін, олар салықтардың мөлшеріне немесе оның ішкі заңнамасына немесе келісімшарттық ережелеріне байланысты алушы елдегі салықтарды есептеу мен жинауға әсер етуі мүмкін.

18. Шартқа сәйкес әзірленген ақпарат алмасуды реттейтін стандарттарды басшылыққа ала отырып, құзыретті органдар таратушы елге осындай ақпараттың қашан берілетінін реттейтін сындарлы рәсім мен нұсқаулықтарды әзірлеу міндеті жүктелетінін, мұндай ақпаратты беру туралы мәселені таратушы ел тек өз қалауы бойынша шешуі керек пе, жоқ па, соны шешуі керек. немесе мұндай беру туралы мәселені таратушы тарап мүлдем қарастырмауы керек. Мұндай ақпаратты беру жүйесін әзірлеу таратушы елдің міндеті болып табылатыны туралы шешім қабылданса да, дәл осы ел осы жүйеде көзделген шарттардың орындалуын өз қалауы бойынша шешеді деп болжанады.

Алынған ақпаратты пайдалану

19. Құзыретті органдар алынған ақпаратты рұқсат етілген пайдалану туралы мәселені шешуге тиіс. Бұл мәселенің шешімі іс жүзінде 26-бапта көрсетілген құқықтық талаптарға байланысты. Ақпаратты пайдалану дәрежесі негізінен салық ақпаратын жария етуге қатысты ұлттық заңнаманың талаптарына немесе салық ақпаратының басқа "құпиялылық талаптарына" байланысты. Бұл ретте ақпарат алмасуға қатысатын екі елде жария ету дәрежесі немесе жария етуге шектеулердің қатандығы әртүрлі болуы мүмкін. Алайда, мұндай айырмашылықтардың болуы заңсыз нәрсе деп санауға



болмайды немесе егер оған қатысушы елдер Конвенцияны қабылдау кезінде олар келіскен 26-баптан туындайтын Ережеге қанағаттанса, басқаша жағдайда болатын ақпарат алмасуды жоққа шығарады.

*Алмасу нәтижесінде түскен ақпаратты алушылар*

20. Құзыретті органдар не егжей — тегжейлі аудару арқылы, не алушы елдегі қолданыстағы салыстырмалы нормаларға сілтеме жасау арқылы — бұл елде ақпарат алуға кім құқылы екенін нақты көрсетуі керек. 26-бапқа сәйкес ақпарат, мысалы, жария етілуі мүмкін:

а) Конвенцияда қамтылатын салықтарды есептеумен немесе жинаумен айналысатын адамдарға немесе органдарға;

б) осындай салық салу туралы шешімдерді орындау мақсатында орындауды қамтамасыз етумен немесе қудалаумен айналысатын адамдарға немесе органдарға;

с) осындай салықтарға байланысты апелляцияларды қараумен айналысатын әкімшілік трибуналдарға;

d) істерді қараумен айналысатын сот трибуналымен, осындай салықтармен байланысты;

е) мұндай қадамның орындылығы туралы шешім қабылданған жағдайда, бұл ақпарат жұртшылыққа қолжетімді болуы мүмкін жағдайларда ашық сот отырыстары барысында немесе сот шешімдерінде;

f) басқа елдің құзыретті органдарына ("бірнеше құзыретті органдар арасындағы консультациялар" деп аталатын төмендегі бөлімді қараңыз).

*Ақпарат берілетін нысан*

21. Ақпаратты ашудың рұқсат етілген дәрежесі алушы елге пайдалы болу үшін осы ақпаратты беру формасына әсер етуі мүмкін. Сонымен, егер ақпаратты сот органдары қолдана алатын болса және егер ол пайдалану үшін белгілі бір сипатқа немесе формаға ие болса, онда бұл жағдайда құзыретті органдар көрсетілген талапқа сәйкес келетін нысанда ақпарат беруді қалай қамтамасыз ету керектігін шешуі керек (сонымен қатар жоғарыдағы бөлімдегі құжаттарға қатысты түсініктемені қараңыз, онда қолданылатын нормалар туралы айтылады нақты сұрау).

*Бірнеше құзыретті органдар арасындағы консультациялар*

22. Елдер нақты шарт шеңберінде екіден астам құзыретті органдардың қатысуымен консультациялар өткізу рәсімдерін құзыретті органдар әзірлеген қарауды қалауы мүмкін. Мәселен, егер А, В және бірлескен шарттар жүйесі бар елдер болса, онда А, В және С құзыретті органдары бірлескен консультациялар өткізгісі келуі мүмкін. Бірлескен отырысты өткізу барлық үш елді тікелей біріктіретін шарттар желісінің болуына қарамастан қалаулы болуы мүмкін. Мысалы, А және В, А және С, сондай-ақ В және С немесе А және В және В және С арасында, бірақ А және С арасында емес шарттар болған жағдайда бірлескен отырыс өткізу қажет болуы мүмкін. өз шарттарына қажетті өкілеттіктер туралы ережені қоса отырып, осындай

консультациялар өткізу. Кейбір елдер 26-бап барлық үш ел екіжақты шарттармен тікелей байланысты болған жағдайларда бірлескен консультациялар өткізуге рұқсат береді деп санауы мүмкін. Алайда, егер жоғарыда сипатталған екінші жағдайдағыдай-елдер арасындағы келісімшарттар жүйесі толығымен жабық болмаса басшылық принциптер<sup>53</sup> бірлескен консультациялар өткізуді реттемейді,. Мұндай жағдайда шартқа елдің құзыретті органдарына А елінен, с елінің құзыретті органдарына алынған ақпаратты ұсынуға рұқсат беретін ережені қосу қажет, мұндай шарттық Ереже А елінің құзыретті органы в елінің құзыретті органының осындай әрекеттеріне келісім беруі тиіс екендігінің кепілдігін қамтуы мүмкін. Аталған органдар құпиялылықты сақтауды реттейтін В және С арасындағы шарттың ережелеріне қанағаттанған жағдайларда ғана осындай келісім береді деп болжанады.

Жалпы факторлар

23. Ақпарат алмасуға әсер ететін бірқатар жалпы факторлар бар, оларға қатысты құзыретті органдар мұқият зерттегеннен кейін оларды ақпарат алмасуды жүзеге асырудың нақты жедел аспектілеріне немесе олардың жалпы ақпарат алмасу процесіне әсеріне байланысты ескеру керек пе деген шешім қабылдауы керек. Мұндай жалпы факторларға төменде сипатталғандар жатады.

---

<sup>53</sup>Біріккен Ұлттар Ұйымының дамыған және дамушы елдер арасындағы екіжақты салық келісімдерін жасау жөніндегі нұсқаулығын қараңыз [2003], үшінші бөлім, III тарау, Е бөлімі: <http://www.un.org/esa/ffd/tax/>.

*Ақпарат алмасуды жүзеге асыруға әсер ететін факторлар*

Бұл факторлардың қатарына мыналар жатады:

а) құзыретті органдар ақпарат алмасудың әртүрлі түрлері үшін байланыс арналарына қатысты шешім қабылдауы тиіс. Байланыстың ықтимал тәсілдерінің бірі бір елдің лауазымды адамына құзыретті органнан ақпарат алу үшін басқа елге жеке баруға рұқсат беру және ақпарат алмасу процесін жеделдету мақсатында оны талқылау болып табылады;

б) кейбір елдер бір елдің келісімшартқа қатысушы басқа елде салық органдарының өкілдерін орналастыруы пайдалы және орынды деп санауы мүмкін. Мұндай тәртіп, бәлкім, ұсынылған шартта ақпарат алмасу туралы баппен емес, өкілеттіктермен, шартпен немесе келісімдермен анықталатын болады. қосарланған салық салуды болдырмау (бірақ бұл бап, егер бұл екі елдің ұлттық заңнамасына қайшы келмесе, осы мәселені реттеуші ретінде қарастырылуы мүмкін) және бұл тәртіп осындай өкілдердің болуын реттейтін шарттарды және олардың функцияларын анықтайды. Осыған байланысты, бұл процестің өзара болуы міндетті емес сияқты, яғни А елінің в елінде өз өкілдері болған жағдайда, керісінше емес, Егер А елі бұл процесті пайдалы деп санаса, ал В елі олай емес. Егер мұндай өкілдерді жіберу үшін жағдайлар

болса, онда бұл жағдайда құзыретті органдар мұндай үйлестіру ақпарат алмасу процесін тиімдірек ететін немесе мұндай үйлестіру басқа себептермен орынды болып көрінетін жағдайларда осы өкілдермен өз іс-әрекеттерін үйлестіруді қалауы мүмкін;

с) кейбір елдер бір елдің салық органдары қызметкерлерінің біреуінің басқа елдің салық органы жүргізетін белгілі бір салық төлеушінің немесе қызметтің бірлескен немесе "топтық" тергеуіне тікелей қатысуын орынды деп санауы мүмкін. Көптеген елдерде бұл процедураны қолдану ұсынылған шарттағы ақпарат алмасу туралы баппен емес, өкілеттіктермен, шарттармен немесе келісімдермен анықталуы мүмкін, дегенмен елдер бұл бапты құзыретті органдарға осы процедураны қолдануға рұқсат беру ретінде қарастыруы мүмкін, егер бұл екі елдің ұлттық заңнамасына қайшы келмесе. Кез келген жағдайда, егер осы рәсімді пайдалану туралы шешім қабылданса, онда ұсынылған шартта ақпарат алмасу туралы баптың шеңберінде әзірленген кепілдіктер мен рәсімдерді осындай тергеулерге тарату орынды болып көрінеді;

д) ақпарат алмасу рәсімдері Шарттың материалдық-құқықтық ережелерін тиімді орындау үшін қажетті мәнге ие болатындай етіп жасалуы керек. Осылайша, трансферттік баға белгілеуге және кірістер мен шығыстарды бөлуге қатысты шарттың ережелері оларды тиімді жүзеге асыру үшін қажетті ақпарат алмасуға қойылатын өз талаптарын қамтиды. Ақпарат алмасу процесі келесі талаптарды ескеруі керек;

е) Шарттың материалдық-құқықтық ережелерінде ақпарат алмасу рәсімдерінің болуы мен талаптары ескерілуге тиіс. Сонымен, егер бір елге басқа елде болған шығындарды салық салынатын сомадан шегеруге мүмкіндік беретін ақпарат алмасу процесі үшін барабар ақпараттық база болса, онда шартты дайындау кезінде мұндай шегерімдердің түбегейлі жарамдылығы туралы мәселені шешу керек;

ф) құзыретті органдар ақпарат алмасу процесіне байланысты шығындарды бірлесіп жабу немесе өтеу қаншалықты дәрежеде жүргізілуі керек деген мәселені шешуі керек.

*Ақпарат алмасу процесінің құрылымына әсер ететін факторлар*

24. Бұл факторлардың қатарына мыналар жатады:

а) А елі мен ел арасындағы ақпарат алмасудың әзірленген рәсімдері А елі мен В елі арасындағы немесе В елі мен С елі арасындағы ақпарат алмасудың ұқсас рәсімдерімен сәйкес келмеуі керек екенін мойындау керек, бұл рәсімдер ең алдымен ақпарат алмасуға тікелей қатысатын екі елдің қажеттіліктеріне жауап беруі керек және әрқайсысында толық қайталанбауы керек бұл жағдайда басқа елдер арасындағы қатынастарда қолданылатын процедуралар формальды біркелкілікті қолдайды. Сонымен қатар, халықаралық деңгейде салықтан жалтаруға және салық салудан жалтаруға жол бермеу міндетін шешу үшін бірқатар елдердің салық органдарының халықаралық ынтымақтастығы жиі талап етілетінін атап өткен жөн. Нәтижесінде, кейбір елдер көптеген елдердің қатысуымен және ақпарат алмасу тетіктерімен ынтымақтастық шеңберінде консультациялар өткізу мүмкіндігіне ие болу үшін

жеткілікті икемділікпен ерекшеленетін рәсімдер мен шарттық ережелерді әзірлеуді орынды деп санауы мүмкін;

b) құзыретті органдар ұлттық заңнамада мұндай шектеулер жоқ басқа елден ақпарат сұрайтын елде ақпарат алуға ұлттық құқықта шектеулердің болуының салдарын өлшеуге тиіс. Сонымен, а елі в елінен ақпарат сұрайды делік, ал В еліндегі салық органдары мұндай ақпарат алу үшін Ұлттық қаржы институттарына жүгінуге мүмкіндік алады, ал А еліндегі салық органдары салық салу мақсатында ақпарат алу үшін Ұлттық қаржы институттарына жүгінуге құқығынан айырылады. Бұл мәселе в елінде қалай қарастырылуы керек? Айта кету керек, бұл жағдайда 26-бап в еліне Ұлттық қаржы институттарынан ақпарат алуға және оны А еліне беруге мүмкіндік береді, осылайша, салық ақпаратының құпиялылығын реттейтін в елінің ұлттық заңнамасы тиісті шешім қабылданған жағдайда мұндай ақпаратты алуға және беруге кедергі болмайды. Демек, В елі сұрауға жауап ретінде ақпарат беруі керек пе деген мәселені осы ел тек өз қалауы бойынша шешуі керек және құзыретті органдар арасындағы келіссөздердің тақырыбы болуы мүмкін. Айта кету керек, іс жүзінде мұндай жағдайда көптеген елдер сұраныстарға жауап ретінде ақпарат береді және бұл салық салудан бас тартуға жол бермеу үшін ақпаратпен тиімді алмасуды қамтамасыз ету үшін өте пайдалы болып табылады. Сонымен қатар, мұндай жағдайларда басқа елдерге ақпарат беру туралы сұрау салуды жіберетін а елі, өз кезегінде, басқа елдердің сұрауларына жауап ретінде ақпарат бере алатындай етіп, өзінің салық органдарының өкілеттіктерін ұлттық деңгейде нығайту мақсатында өзінің ішкі заңнамасын өзгертуге тырысу міндетін мойындауы керек екенін атап өткен жөн. Біріккен Ұлттар Ұйымының үлгілік Конвенциясының 26-бабының 5-тармағын қамтитын салық салу туралы конвенцияға қол қойған ел банк құпиясының сақталуын реттейтін оның ұлттық заңнамасының ережелеріне қарамастан, осы Конвенцияның басқа қатысушысына ақпарат беруге міндетті екенін есте ұстаған жөн;

c) жоғарыда қарастырылған құқықтық теңгерімсіздік жағдайларынан басқа, құзыретті органдар қызметтің басқа аспектілеріндегі айырмашылықтарға және салықтарды есептеу мен жинауға байланысты туындауы мүмкін диспропорциялардың салдарын ескеруі керек. Сонымен, Егер А елі А еліндегі салықтарды есептеу және жинау қызметіндегі практикалық мәселелерге байланысты В елі жасай алатындай толық ақпарат бере алмаса, онда ақпарат алмасу А елінің мүмкіндіктеріне сәйкес деңгейге жете алмайды ма? Басқаша айтқанда, А елі в елінің сұраныстарын қанағаттандыра алмаған жағдайда да, жалпы немесе нақты аспектілерде а елінен келіп түсетін ақпарат сұрауларын қанағаттандыруға дайын болуы керек пе? Бұл сұрақ алдыңғы тармақта қарастырылғанға ұқсас және оған жауап бірдей болуы керек;

d) айта кету керек, 26-бап таратушы елге өзінің әкімшілік рәсімдерін тек сұрау салушы елге ақпарат беру үшін пайдалануға рұқсат береді, тіпті ол туралы ақпарат сұралған адам таратушы елдегі салық талқылауына қатысушы болып табылмайтын

жағдайларда да. Сонымен қатар, таратушы ел ақпарат алмасу мақсатында өзінің өкілшілік өкілеттіктерін өзінің салық салуы сияқты қолдануы керек;

е) құзыретті органдар бір елдегі салық жүйесі немесе тұтастай алғанда немесе нақты жағдайларда басқа елдің салықтарын есептеу және жинау жүйесі кемсітушілік немесе тәркілеу сипатында болады деген сенімнің ақпарат алмасу процесіне әсерін назарға алуға тиіс. Мұндай сенімнің тереңірек талдауы келісімшартқа немесе ұлттық заңнамаға қолданыстағы мәселелерді-бірінші елдің пікірінше — толығымен алып тастайтын және сол арқылы ақпарат алмасу процесін жеңілдететін материалдық — құқықтық ережелерді енгізуге әкелуі мүмкін. Бұл ереженің мүмкін мысалы ретінде тұрақсыз резиденттер режимін келтіруге болады;

ф) құзыретті органдар тиісті елдердің салық төлеушілерінің бәсекеге қабілеттілігі үшін ақпарат алмасу процесінің ықтимал салдарын ескеруге тиіс. Сонымен, Егер А елінде ақпарат алмасуды көздейтін в елімен келісім-шарт болса, онда А елі с елінің в елімен ұқсас келісім-шарты жоқ екендігінің құрылымына немесе ақпарат алмасу процесіне әсерін ескеруі керек, сондықтан в еліндегі қызметті жүзеге асыратын с компанияларының жағдайы салық салу тұрғысынан елде В А елінің компанияларының жағдайынан өзгеше болуы мүмкін. Сол сияқты, С және В елдері арасында ақпарат алмасу туралы бабы бар келісім-шарт болса да, А елінің салық органдары с елінің салық органдарына қарағанда ақпарат алу үшін (В елімен алмасу мақсатында) кең өкілеттіктерге ие болған жағдайларда немесе басқа аспектілерде өз қызметінде тиімді және осылайша ақпараттың едәуір көлеміне ие, салық салу тұрғысынан әр түрлі елдердің компанияларының жағдайында да осындай айырмашылық болуы мүмкін. Осылайша, ақпарат алмасу туралы ережелерді тиісінше іске асыру барлық елдердің салық органдарының ұлттық құқық нормаларына сәйкес ақпаратты алу қабілеті мен салықтарды жоғары тиімді және әділ есептеу және жинау үшін талап етілетін ақпаратты пайдалану қабілетін қалыптастыру және дамыту бойынша әмбебап күш-жігерді қолдануды талап ететіні анық.

#### *Мерзімді кеңестер мен шолулар*

25. Түсіндіру мен қолдануда сәйкессіздіктер, нақты қиындықтар мен күтпеген проблемалар мен жағдайлар туындайтындықтан, құзыретті органдар арасында тиімді және жедел консультациялар жүргізу қажет. Мұндай консультациялар нақты жағдайлар мен проблемаларды қарау үшін де, ақпарат алмасу туралы ережеде көзделген қызметті мерзімді шолу үшін де жүргізілуі керек. Мерзімді шолулар жүргізу Шарт ережелерін іске асырудың базалық талаптарына сәйкестігі мүддесінде қажетті жеделдікпен және тиімділікпен ақпарат алмасуды жүзеге асыруды қамтамасыз етуге және екі елдің де шарттық ережелері мен ұлттық заңнамасының барабар сақталуына ықпал етуге тиіс.

### **27-бап САЛЫҚ ЖИНАУДАҒЫ ӨЗАРА КӨМЕК**

1. Осы бапта Уағдаласушы мемлекеттер салықтарды жинауда өзара көмек туралы келісімге келе алатын ережелер көзделеді. Кейбір мемлекеттерде ұлттық заңнама немесе саясат көмектің бұл түріне жол бермеуі немесе оны жүзеге асыруға шектеулер енгізуі мүмкін. Сонымен қатар, кейбір жағдайларда әкімшілік себептерге байланысты басқа мемлекетке салық жинауға көмек көрсету негізсіз деп саналуы мүмкін немесе сол себепті оны шектеу қажет болуы мүмкін. Осыған байланысты келіссөздер кезінде әрбір Уағдаласушы мемлекет әртүрлі факторларды ескере отырып, басқа мемлекетке қандай көлемде көмек көрсету керектігі туралы шешім қабылдауға тиіс, оның ішінде:

— басқа мемлекеттердің салықтарын жинауға көмек көрсету мәселесі бойынша ұлттық заңнамада бекітілген ұстанымдар;

— салық жүйелері, салық әкімшілігі және екі мемлекеттің деректер стандарттары арасында ұқсастықтар бар ма және егер бұл ұқсастықтың дәрежесі қандай болса, атап айтқанда салық төлеушілердің негізгі құқықтарын қорғауға қатысты (мысалы, салық төлеушілердің салық төлемдері бойынша берешек туралы хабарламаны уақтылы және тиісті түрде ұсыну, салық төлеуші туралы ақпараттың құпиялылығын сақтау құқығы, салық төлеушілер туралы ақпараттың құпиялылығын сақтау құқығы, апелляциялық шағым беру, тыңдау және өз дәлелдері мен дәлелдерін ұсыну құқық салық жүйелері, салық әкімшілігі және екі мемлекеттің деректер стандарттары арасында ұқсастықтар бар м б.);

— салық жинауға көмектесу екі мемлекет үшін теңгерімді және өзара тиімді бола ма;

- әрбір мемлекеттің салықтық әкімшілігі осындай көмекті тиімді ұсынуды қамтамасыз ете ала ма;

- қаралып отырған ақшалай соманы ескере отырып, Сұрау салынатын мемлекет үшін мұндай көмек көрсетуге жұмсалатын шығындар тым жоғары болмай ма;

— екі мемлекет арасындағы сауда және инвестициялық ағындар көмектің осы түрін ақтауға жеткілікті ме; немесе

- осы бапқа жататын салықтардың тізімі Конституциялық немесе басқа себептермен шектелуі керек пе.

Осы бап, Егер әрбір мемлекет осы факторлардың негізінде барлық мемлекеттер басқа мемлекет алатын салықтарды жинауға көмек көрсету туралы уағдаласа ғана Конвенцияға енгізілуге тиіс.

2. Бап салықтарды жинауға жан-жақты көмек көрсетеді. Кейбір мемлекеттер салық жинауға көмек көрсетудің шектеулі түрін ұсынуды жөн көруі мүмкін. Бұл олар жалпы қамтамасыз ете алатын немесе белгілі бір Конвенцияда келісе алатын салықтарды жинауға көмектесудің жалғыз түрі болуы мүмкін. Мысалы, мемлекет көмекті Конвенцияның пайдасы (мысалы, пайыздар сияқты кірістер пайда болатын мемлекетте салықты азайту) оларға құқығы жоқ адамдар талап еткен жағдайлармен

шектегісі келуі мүмкін. Салық жинауда осындай шектеулі көмек көрсетуге ниет білдірген мемлекеттер келесі мәтіні бар баптың баламалы нұсқасын шектеусіз екі жақты тәртіппен қабылдай алады:

## 27-бап САЛЫҚ ЖИНАУДАҒЫ ӨЗАРА КӨМЕК

1. Уағдаласушы мемлекеттер осындай жеңілдіктерге құқығы жоқ адамдардың осы Конвенция бойынша берілген төмендетілген салық ставкасынан кез келген босатуды пайдалануын болдырмау үшін қажет шамада бір-біріне салықтарды жинауға көмек көрсетеді. Уағдаласушы Мемлекеттердің құзыретті органдары өзара келісім бойынша осы бапты қолдану тәртібі туралы уағдаласа алады.

2. Ешқандай жағдайда осы баптың ережелері бұл Уағдаласушы Мемлекетке міндеттеме жүктейтіндей түсіндірілмеуге тиіс:

а) осы немесе басқа Уағдаласушы Мемлекеттің заңдары мен әкімшілік практикасына қайшы келетін әкімшілік шараларды жүзеге асыру;

б) мемлекеттік саясатқа қайшы келетін шараларды жүзеге асыру (*ordre public*).

### 1-тармақ

3. Осы тармақта осы баптың ережелері орындалған жағдайда Уағдаласушы мемлекет өзіне тиесілі салықтарды жинауда басқа мемлекетке көмек көрсетуге міндетті қағидат қамтылады. 3 және 4-тармақтар осындай көмектің екі нысанын көздейді.

4. Осы тармақта сондай-ақ осы бапқа сәйкес берілетін көмек 1 және 2-баптармен шектелмейтіндігі көзделеді. Осы себепті кез келген тұлға Уағдаласушы Мемлекеттің резиденті болып табылатынына немесе табылмайтынына қарамастан, кез келген тұлға қандай да бір Уағдаласушы мемлекетке қарыз мерзімі өткен салықтарды жинауға қатысты көмек ұсынылуға тиіс. Сонымен бірге, кейбір Уағдаласушы Мемлекеттер белгілі бір Уағдаласушы Мемлекеттің резиденттері қарыз болған салықтармен көмек көрсетуді шектеуді қалауы мүмкін. Мұндай мемлекеттер өз қалауы бойынша осы баптың қолданылу аясын шектей алады, осы тармақтан 1-баптың аталуын алып тастайды.

5. Осы баптың 1-тармағы осы баптың ережелерінің мақсаттары үшін ақпарат алмасуға жатады. Осылайша, салық 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-тегжейіне қатысты шешім қабылдай алатындығы көзделеді.

7. Мұндай уағдаластық, атап айтқанда, 3 немесе 4-тармаққа сәйкес сұралатын көмек көрсету туралы өтініш күшейтілетін құжаттамаға қатысты болуға тиіс. Әдетте, көмек көрсету туралы өтініш сұрау салынатын мемлекет заңнамасының талаптарына сәйкес осындай құжаттамамен расталуы керек немесе бұл мәселе бойынша Келісімге Уағдаласушы Мемлекеттердің құзыретті органдары қол жеткізеді және салықтар бойынша берешекті жинауды жүзеге асыру немесе мерзімі өткен салықтарды

консервациялау бойынша шаралар қабылдау қажет (бұл туралы не айтылатынына байланысты). Мұндай құжаттамада, мысалы, салықтар бойынша берешекті өндіріп алу туралы талапты орындауға қабылдауға болатындығы және борышкер сұрау салушы мемлекеттің заңына сәйкес оны өндіріп алуға немесе Сұрау салушы Мемлекетте мерзімі өткен салықтарды мәжбүрлеп өндіріп алуға рұқсат беретін халықаралық құжаттың ресми көшірмесін ұсынуға кедергі келтіре алмайтын тұлға болып табылатындығы туралы өтініш қамтылуы мүмкін. Сонымен қатар, осы құжаттаманың сұрау салынатын Мемлекеттің тіліне ресми аудармасы ұсынылуы тиіс. Қажет болған жағдайда, Сұрау салынатын мемлекетте мерзімі өткен салықтарды мәжбүрлеп өндіріп алуға рұқсат беретін құжат, егер бұл орынды болса және Сұрау салынатын мемлекетте қолданылып жүрген ережелерге сәйкес келсе, көмек көрсету туралы өтінішті алғаннан кейін мүмкіндігінше тезірек мақұлдануы, танылуы, толықтырылуы немесе салықтарды мәжбүрлеп өндіріп алуға рұқсат беретін осы сұрау салынатын мемлекеттегі қандай да бір құжатпен ауыстырылуы туралы уағдаластыққа қол жеткізілуі мүмкін.

8. Сонымен қатар, 3 немесе 4-тармаққа сәйкес өтінішті орындау арқылы сұрау салынатын мемлекеттің шығыстары туралы мәселе бойынша уағдаластыққа қол жеткізілуі тиіс. Әдетте, салықтар бойынша мерзімі өткен берешекті жинау бойынша шығыстар борышкердің шотына жатқызылады, бірақ қай мемлекет сол адамнан өндіріп алынбайтын шығыстарды көтеретінін анықтау қажет. Бұл жағдайда әдеттегі тәжірибе осы нақты жағдайға қатысты уағдаластық болмаған жағдайда, басқа мемлекетке көмек көрсету кезінде мемлекет шеккен қарапайым шығындарды осы басқа мемлекет өтемейтінін көздейді. Қарапайым шығындар-бұл тікелей және әдетте салық жинауға қатысты шығындар, яғни бұл ішкі салықтарды өндіріп алудың әдеттегі процедурасынан туындайтын күтілетін шығындар. Алайда, Ерекше шығындар болған жағдайда, жалпы қабылданған тәжірибе, егер басқа екіжақты уағдаластық болмаса, оларды Сұрау салушы мемлекет көтереді деп көздейді. Мұндай шығыстарға, мысалы, басқа мемлекеттің өтініші бойынша ерекше үлгідегі рәсімді қолдануға байланысты шығыстар немесе сарапшылардың, ауызша немесе жазбаша аудармашылардың қызметтеріне ақы төлеу бойынша қосымша шығыстар жатады. Көптеген мемлекеттер сотта істерді қарауға және банкроттық рәсімдеріне арналған шығыстарды ерекше деп санайды. Келісімде ерекше шығыстарды айқындау көзделуге тиіс және ықтимал ерекше шығыстарға байланысты кез келген нақты жағдайда Уағдаласушы мемлекеттер арасында консультациялар жүргізілуге тиіс. Сонымен қатар, Уағдаласушы мемлекеттердің бірінде төтенше шығыстардың туындауы мүмкін деген болжам пайда болған кезде, ол бұл туралы басқа Уағдаласушы Мемлекетке хабарлауға және мұндай шығыстардың шамамен алынған сомасын көрсетуге тиіс, осылайша басқа мемлекет мұндай шығыстардың қолайлылығына қатысты шешім қабылдай алады деген уағдаластыққа қол жеткізілуі тиіс. Әрине, Уағдаласушы мемлекеттердің де шығыстарды бөлу жоғарыда сипатталған тәсілден өзгеше қағидат негізінде жүзеге



асырылатынын көздеуге мүмкіндігі бар; бұл қажеттілік, мысалы, 7-тармаққа сәйкес мерзімі өткен салықтарды жинауға көмек көрсету туралы өтінішті орындауды тоқтатқан немесе кері қайтарып алған жағдайда немесе мерзімі өткен берешекті жинауға көмек көрсетуге байланысты шығындар мәселесі осы мемлекеттерге қолданылатын басқа құқықтық құралдың көмегімен шешілген кезде туындауы мүмкін. Соңында, келісімде Уағдаласушы мемлекеттердің даму деңгейіндегі айырмашылықтар ескерілуі тиіс. Осыған байланысты барлық шығындарды, соның ішінде қарапайым шығындарды тек бір мемлекет көтереді деген келісімге қол жеткізуге болады. Мұндай жағдайда Уағдаласушы мемлекеттер осындай шығыстардың мөлшері туралы мәселе бойынша келісімге қол жеткізуге тиіс. Оларды, мысалы, белгіленген сома негізінде анықтауға болады.

9. Бұл келісімде құзыретті органдар басқа да практикалық мәселелерді қозғауы мүмкін, мысалы:

— Мерзімі өткен салықтар бойынша нақты берешекті өндіріп алуға қатысты көмек көрсету туралы өтінішпен жүгінуге болмайтын шекті мерзім белгіленуі тиіс пе?

- Салық төлемдері бойынша берешек сұрау салушы Мемлекетте пайдаланылатын валютадан басқа валютада өндіріп алынған кезде қолданыстағы айырбас бағамы қандай болуы тиіс?

- 3-тармаққа сәйкес жіберілген өтінішті орындау үшін жиналған кез келген сома сұрау салушы мемлекетке қалай аударылуға тиіс? немесе

- Көмек көрсетілмейтін соманың ең төменгі шегі белгіленуі керек пе?

## 2-тармақ

10. 2-тармақта "салық төлемдері бойынша берешек" терминінің анықтамасы осы Баптың мақсаттары үшін беріледі. Бұл анықтама Уағдаласушы Мемлекеттердің немесе олардың әкімшілік-аумақтық құрылымдарының немесе жергілікті билік органдарының атынан алынатын барлық салықтар бойынша берешектің кез келген сомасына қолданылады, бірақ мұндай салықтарды алу Конвенцияға немесе Уағдаласушы мемлекеттер арасында қолданылатын басқа құжаттарға қайшы келмейтіндіктен ғана қолданылады. Бұл сондай-ақ пайыздар, әкімшілік айыппұлдар және мерзімі өткен салықтардың осы сомасын жинау немесе сақтау шығындарына қатысты. Осылайша, көмек 2-бапқа сәйкес конвенция Жалпы қолданылатын салықтармен шектелмейді, бұл 1-тармақта расталады.

11. Кейбір Уағдаласушы мемлекеттер осы баптың қолданылу аясын 2-баптың жалпы нормаларына сәйкес Конвенцияда қамтылатын салықтармен шектеуді жөн көруі мүмкін. Мұны істегісі келетін мемлекеттер 1 және 2-тармақтарды келесі тармақтармен ауыстыруы керек:

1. Уағдаласушы мемлекеттер салық төлемдері бойынша берешекті өндіріп алуда бір-біріне өзара көмек көрсетеді. Мұндай көмек көрсету 1-баппен шектелмейді.

Уағдаласушы Мемлекеттердің құзыретті органдары өзара келісім бойынша осы бапты қолдану тәртібі туралы уағдаласа алады.

2. "Салық төлемдері бойынша берешекті өндіріп алу" термині осы бапта қолданылғандай, Конвенцияда қамтылған салықтардың кез келген тиесілі сомасын, сондай-ақ пайыздарды, әкімшілік айыппұлдарды және осындай соманы жинауға немесе консервациялауға арналған шығындарды білдіреді.

12. Сол сияқты, кейбір Уағдаласушы Мемлекеттер осы баптың ережелері қолданылатын салық түрлерін шектеуді және анықтамаға салықтардың егжей-тегжейлі тізбесін қоса отырып, осы ережелердің қолданылу аясын нақтылауды қалауы мүмкін. Мұны қалайтын мемлекеттер өз қалауы бойынша келесі анықтаманы екіжақты түрде қабылдай алады:

"Салық төлемдері бойынша берешекті өндіріп алу" термині осы бапта қолданылатындай мағынада Уағдаласушы Мемлекеттер өндіріп алатын мынадай салықтардың проценттермен, әкімшілік айыппұлдармен және осындай соманы жинауға немесе консервациялауға жұмсалатын шығындармен бірге тиесілі кез келген сомасын білдіреді:

a) (А мемлекетінде): \_\_

b) (В мемлекетінде): \_\_

13. Құзыретті органдарға осы Баптың мақсаттары үшін ақпарат берудің кедергісіз мүмкіндігін қамтамасыз ету үшін Уағдаласушы Мемлекеттер осы баптың мәтінін осы баптың қолданысына жататын кез келген салыққа қатысты ақпарат алмасуға мүмкіндік беретіндей етіп жасау үшін шаралар қабылдауға тиіс.

14. Осы Конвенцияда осы баптың ережелерін Конвенция күшіне енгенге дейін қалыптасқан салықтар бойынша берешекті өндіріп алуға қолдануға ештеңе кедергі келтірмейді, өйткені мұндай берешекті өндіріп алуға көмек Конвенция күшіне енгеннен кейін және осы баптың ережелері күшіне енгеннен кейін көрсетіледі. Сонымен бірге, Уағдаласушы мемлекеттер, әсіресе олардың Конвенциясының күшіне енуіне қатысты ережелер осы Конвенцияның ережелері белгілі бір уақыттан бастап енгізілген немесе алынатын салықтарға қатысты қолданылатынын көздейтін болса, осы баптың ережелерінің салық төлемдері бойынша осындай берешекке қолданылуының шеңберін нақтылауды орынды деп санауы мүмкін. Осы баптың қолданылу аясын Конвенция күшіне енгеннен кейін туындаған салықтар бойынша берешекпен шектегісі келетін мемлекеттер бұл мәселені екіжақты келіссөздер барысында өз қалауы бойынша кедергісіз шеше алады.

### *3-тармақ*

15. Бұл тармақта мерзімі өткен салықтарды жинауға көмек көрсету туралы өтінішпен жүгінуге болатын шарттар көрсетілген. Салықтар бойынша берешекті өндіріп алу сұрау салушы мемлекеттің заңнамасы бойынша жүзеге асырылуға тиіс және сол кезде осы мемлекеттің заңнамасына сәйкес мерзімі өткен салықтарды

жинауға кедергі келтіре алмайтын тұлға борышкер болуға тиіс. Егер сұрау салушы мемлекеттің өзінің ішкі заңнамасына сәйкес мерзімі өткен салықтарды жинауды жүзеге асыруға құқығы бар болған, ал осы соманы қарызға алған адамның мұндай алымға тосқауыл қою үшін әкімшілік құқықтары немесе сотта қорғануға құқықтары болмаған жағдайда, іс осылайша қалатын болады.

16. Көптеген мемлекеттерде салықтар бойынша мерзімі өткен берешекті жинау тіпті берешектің дұрыстығына немесе сомасына қатысты әкімшілік органға немесе сотқа апелляциялық шағым беру құқығына қарамастан жүзеге асырылады. Егер, алайда, сұрау салынатын мемлекеттің ішкі заңнамасы апелляциялық шағым қарауда жатқан кезде салықтар бойынша мерзімі өткен берешекті жинауға рұқсат бермесе, онда бұл тармақ және апелляция құқықтары өз күшін сақтайтын басқа мемлекеттің салықтары бойынша мерзімі өткен берешек жағдайында, егер тіпті ол осы басқа мемлекетте берешекті өндіріп алуға кедергі келтіре алмаса да, мұны жасауға мүмкіндік бермейді. Шынында да, "осы басқа мемлекет, егер бұл салық төлемдері бойынша берешек осы басқа мемлекеттің берешегі болған сияқты өзінің салықтарын мәжбүрлеп өндіріп алуға және жинауға қатысты заңдарының ережелеріне сәйкес жинайтын" деген тіркес сұрау салынатын мемлекеттің ішкі құқығын шектеу басқа мемлекеттің салықтары бойынша мерзімі өткен берешекті жинауға қолданылатындығын көрсетеді. Алайда, көптеген мемлекеттер салықтар бойынша мерзімі өткен берешек апелляциялық құқықтың болуына қарамастан, сұрау салынған мемлекетте өндіріп алынуы мүмкін жағдайларда салық жинауға көмек көрсетуге рұқсат бергісі келуі мүмкін, дегенмен сұрау салынған мемлекеттің жеке заңнамасы бұл жағдайда салықты өндіріп алуға жол бермейді. Мұны қалайтын мемлекеттер өздерінің қалаулары бойынша 3-тармақты келесі редакцияға өзгерте алады:

Егер Уағдаласушы мемлекеттің салық төлемдері бойынша берешекті осы мемлекеттің заңдары бойынша мәжбүрлеп өндіріп алуға болатын болса және осы мерзімі өткен салықтар бойынша борышкер сол кезде осы мемлекеттің заңдарына сәйкес оларды жинауға кедергі келтіре алмайтын тұлға болса, онда мерзімі өткен салықтар бойынша берешекті осындай өндіріп алу осы мемлекеттің құзыретті органының өтініші бойынша екінші Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органы берешекті жинауы мақсатында орындауға қабылданады. Салық төлемдері бойынша мұндай берешекті, егер салық төлемдері бойынша осы берешек осы басқа мемлекетке осы тармақ бойынша өтінішпен жүгінуге мүмкіндік беретін шарттарды қанағаттандыратын осы басқа мемлекеттің алдындағы берешек болса, оны осы басқа мемлекет мәжбүрлеп өндіріп алу және өзінің салықтарын жинау жағдайларына қолданылатын өз заңдарының ережелеріне сәйкес жинайды.

17. 3 тармақта сондай ақ мемлекет сұратқан сұрау салушы мемлекеттің мерзімі өткен салықтары бойынша берешекті өндіріп алу тәсілдері реттеледі. Уақытты шектеу және басымдық сияқты факторларды қоспағанда (5-тармаққа түсініктемені қараңыз),

сұрау салынатын мемлекет, егер тіпті сол сәтте онда осы салық төлеушіге қатысты өзінің мақсаттары үшін мерзімі өткен салықтарды өндіріп алу бойынша шара қабылдаудың қажеттігі болмаса да, егер сұрау салынатын мемлекеттің салық төлемдері бойынша өзінің берешегі болса да, сұрау салатын мемлекеттің салық төлемдері бойынша берешекті өндіріп алуға міндетті. Жоғарыда айтылғандай, "өз салықтарын мәжбүрлеп өндіріп алуға және жинауға қолданылатын оның заңнамасының ережелеріне сәйкес" деген тіркес, егер сұрау салынатын мемлекеттің ішкі заңнамасына сәйкес осы мемлекеттің өзінің мерзімі өткен салықтарын өндіріп алуға осындай құқықтар жұмыс істеп тұрғанда рұқсат етілмесе, оларға қатысты апелляцияға ешқандай қосымша құқықтар болмағанда мерзімі өткен салықтарды өндіріп алуға көмекті шектеуге әкеп соқтырады.

18. Өтініш сұрау салынатын мемлекетте жоқ салыққа қатысты болуы мүмкін. Сұрау салушы мемлекет қажет болған жағдайда салық төлемдері бойынша берешектің сипатын, осы берешектің құрамдас бөліктерін, берешекті өтеу мерзімінің аяқталу күнін және осы берешекті өндіріп алуға болатын активтерді көрсетеді. Содан кейін сұрау салынатын мемлекет сұрау салушы мемлекеттің салығына ұқсас өз салығын өндіріп алуға қолданылатын рәсімге немесе егер ұқсас салық болмаса, кез келген басқа тиісті рәсімге сәйкес әрекет етеді.

#### *4-тармақ*

19. Сұрау салушы мемлекеттің мерзімі өткен салықтарды өндіріп алу құқығына кепілдік беру үшін, егер тіпті ол әзірше салықтарды жинауға көмек көрсету туралы өтініш жасау алмаса, мысалы, заң бойынша берешекті өндіріп алуды жүзеге асыру мүмкін болмаса немесе егер борышкер бұрынғысынша оны жинауға кедергі келтіруге құқылы болса, бұл тармақ оған басқа мемлекетке консервациялау бойынша шаралар қабылдау туралы өтінішпен жүгінуге мүмкіндік береді. Осы тармақ конвенцияға өздерінің заңдарына сәйкес консервациялау жөнінде шаралар қабылдауға қабілетті мемлекеттер арасында ғана енгізілуге тиіс. Сонымен қатар, басқа мемлекетке тиесілі салықтарға қатысты консервациялау шараларын қолдану орынсыз деп санайтын мемлекеттер бұл тармақты өз конвенцияларына қоспауға немесе оны қолдану аясын шектеуге шешім қабылдауы мүмкін. Кейбір мемлекеттерде консервациялау шаралары уақытша шаралар деп аталады және мұндай мемлекеттер өздерінің терминологиясы аясында оның қолданылу аясын нақтылау үшін осы тармаққа осы сөздерді өз қалауы бойынша қоса алады.

20. Осы тармақтың күші қолданылатын шаралардың бір мысалы, мерзімі өткен салықтарды өндіріп алу жүзеге асырылатын кезде, осы активтердің болуына кепілдік беру мақсатында түпкілікті шешім шығарылғанға дейін активтерді тәркілеу немесе мұздату болып табылады. Консервациялау шараларын қабылдау үшін талап етілетін шарттар әр түрлі болуы мүмкін, бірақ барлық жағдайларда салықтар бойынша берешек сомасы бұрынырақ, ең болмағанда алдын-ала немесе ішінара анықталуы керек. Сұрау

салушы мемлекеттің өзі осындай берешекке қатысты осындай шараларды қабылдағанға дейін мерзімі өткен салықтар бойынша нақты берешекке қатысты консервациялау шараларын қолдану туралы өтінішпен жүгінуге болмайды (8-тармаққа түсініктемені қараңыз).

21. Консервациялау шараларын қабылдау туралы өтініш жасай отырып, сұрау салушы мемлекет әрбір нақты жағдайда салықтарды бағалау немесе жинау процесінің қандай кезеңіне қол жеткізілгенін көрсетуі тиіс. Содан кейін сұрау салынған мемлекет бұл жағдайда өзінің заңдары мен әкімшілік практикасы консервациялау шараларын қабылдауға мүмкіндік бере ме, жоқ па, соны қарастыруы қажет.

#### 5-тармақ

22. 5-тармақта алғаш рет сұрау салынатын мемлекеттің мерзімдері бойынша шектеулер, яғни мерзімі аяқталғаннан кейін салықтар бойынша берешекті өндіріп алу туралы өтініш орындауға қабылданбайтын немесе берешекті жинау мүмкін болмайтын шекті мерзімдер басқа мемлекет 3 немесе 4-тармақтарға сәйкес өтінішпен жүгінген салықтар бойынша берешекке қатысты қолданылмайды деп көзделеді. 3-тармақ сұрау салушы мемлекетте мәжбүрлеп және заң бойынша өндіріп алынуы мүмкін салық төлемдері бойынша берешектерге, ал 4-тармақ сұрау салушы мемлекет оларға қатысты оларды консервациялау жөнінде шаралар қабылдай алатын салық төлемдері бойынша берешектерге қатысты болғандықтан, бұдан сұрау салушы мемлекеттің мерзімдері бойынша шектеулер ғана қолданылатыны туындайды.

23. Осылайша, мерзімі өткен салықтар бойынша берешек әлі де мәжбүрлеп өндіріп алынуы не жиналуы мүмкін (3-тармақ) немесе сұрау салушы мемлекетте оны консервациялау жөнінде шаралар қабылдау үшін негіз болуы (4-тармақ) шартымен, салықтар бойынша осы берешекке 3 немесе 4-тармақты қолдануға қатысты сұрау салынатын мемлекеттің заңдарына сәйкес көзделетін мерзімдер бойынша шектеулердің негізінде сұрау салушы мемлекетте қандай да бір қарсылық берілмейді. Мерзімдері бойынша өздерінің ішкі шектеулерін бұзуға келіспейтін мемлекеттер 5-тармаққа тиісті өзгерістер енгізуге тиіс.

24. Уағдаласушы мемлекеттер белгілі бір мерзім өткеннен кейін мерзімі өткен салықтарды өндіріп алуға көмек көрсету жөніндегі міндеттеменің өмір сүруін тоқтатады деген келісімге қол жеткізе алады. Бұл мерзім салықтар бойынша берешекті мәжбүрлеп өндіріп алуға рұқсат беретін бастапқы құжаттың күнінен басталуы тиіс. Кейбір мемлекеттердің заңнамасы берешекті мәжбүрлеп өндіріп алу туралы құжатты қайта жаңғыртуды талап етеді, бұл жағдайда көмек көрсету міндеттемесінің қолданылуы тоқтатылатын уақыт кезеңін есептеу мақсаттары үшін бірінші құжат маңызды болады.

25. 5-тармақта сондай-ақ сұрау салынатын (бірінші сөйлем), сондай-ақ сұрау салушы (екінші сөйлем) мемлекеттің басқа кредиторлардың берешектерінен бұрын өздерінің салық төлемдері бойынша берешектерінің басымдығын белгілейтін

нормаларында 3 немесе 4-тармаққа сәйкес сұрау салу жіберілетін салық төлемдері бойынша берешекке қолданылмайтыны көзделеді. Мұндай нормалар салық органдарының салықтарды барынша толық көлемде жинай алуын қамтамасыз ету мақсатында ішкі заңдарға жиі енгізіледі.

26. Сұрау салынатын мемлекеттің басымдықтарын белгілеу нормалары көмек көрсету туралы өтініш келіп түскен басқа мемлекеттің мерзімі өткен салықтары бойынша берешекке қолданылмайтын қағида, егер сұрау салынатын мемлекет көп жағдайда осы берешекке 3-тармаққа немесе 4-тармаққа сәйкес өзінің берешегі ретінде қарауға тиіс болса да қолданылады. Басқа мемлекеттің мерзімі өткен салықтар бойынша берешектерінің өздерінің салықтар бойынша берешектеріне қолданылатын басымдыққа ие болуын көздейтін мемлекеттер өз қалауы бойынша бірінші сөйлемдегі " немесе қандай да бір басымдық беріледі" деген сөздерді алып тастап, осы тармаққа өзгерістер енгізе алады.

27. Бірінші сөйлемнің соңындағы "олардың табиғатына байланысты" деген сөздер осы тармақ қолданылатын сұрау салынатын мемлекеттің басымдылығын айқындау мерзімдері мен қағидалары тек төленбеген салықтарға қатысты басымдықтарға ғана қатысты екенін көрсетеді. Осылайша, бұл тармақ барлық қарыздарға қатысты қолданылатын мерзімдік шектеулерге немесе басымдыққа қатысты жалпы нормаларды қолдануға кедергі келтірмейді (мысалы, наразылық басқа наразылыққа дейін пайда болған немесе тіркелгендіктен наразылыққа басымдық беретін нормалар).

#### *6-тармақ*

28. Осы тармақ сұрау салушы мемлекеттің салықтары бойынша берешегінің болуына, негізділігіне немесе сомасына қатысты кез келген құқықтық немесе әкімшілік қарсылықты сұрау салынатын мемлекеттің соттары немесе әкімшілік органдары қарамайтынын қамтамасыз етеді. Осыған байланысты сұрау салынатын мемлекетте осы мәселелер бойынша сот немесе әкімшілік іс жүргізу, мысалы, сот қадағалауы туралы өтінішке байланысты қозғалмайды. Бұл норманың негізгі мақсаты мерзімі өткен салықтардың сомасы немесе оның бір бөлігі басқа мемлекеттің ішкі құқығына сәйкес берешек болып табылатындығы туралы шешім қабылдауға қатысты сұрау салынған мемлекеттің әкімшілік немесе сот органдарына өтініш жасауға жол бермеу болып табылады. Сұрау салынатын мемлекеттің берешекті өндіріп алу жөніндегі шараларға дауласатын кез келген құқықтық әрекеттеріне қатысты, әрине, осы мемлекеттің құзыретті сот органдарында іс қозғалуы мүмкін. Осы тармақты қолдану кезінде конституциялық немесе құқықтық сипаттағы қиындықтар туындауы мүмкін мемлекеттер екіжақты келіссөздер барысында оған өзгерістер енгізуі немесе алып тастауы мүмкін.

#### *7-тармақ*

29. Осы тармақта егер сұрау салу 3 немесе 4-тармаққа сәйкес келіп түскеннен кейін оны жіберу сәтінде қолданылатын шарттар қолданылуын тоқтатса (мысалы, мерзімі өткен салықтар бойынша берешекті сұрау салушы мемлекетте мәжбүрлеп өндіріп алу мүмкін болмаса), онда сұрау салумен жүгінген мемлекет жағдайдың өзгергені туралы басқа мемлекетті кідіріссіз хабардар етуге тиіс деп көзделеді. Мұндай хабарламаны алғаннан кейін сұрау салынатын мемлекет өз қалауы бойынша сұрау салушы мемлекетке өтініш жасауы немесе өзінің өтінішін орындауды тоқтата тұруы немесе оны қайтарып алуы мүмкін. Егер сұрау салуды орындау тоқтатыла тұрса, онда бұл тоқтата тұру сұрау салумен жүгінген мемлекет басқа мемлекетке салық төлемдері бойынша тиісті берешекті өндіріп алуға қатысты сұрау салумен жүгіну үшін қажетті шарттардың қайтадан қолданылатынын немесе бұл мемлекет өзінің сұрау салуын кері қайтарып алатынын хабардар ететін уақытқа дейін қолданылуы тиіс.

#### *8-тармақ*

30. Осы тармақта көмек көрсету туралы өтінішті алған мемлекетке жүктелетін міндеттемелерге кейбір шектеулер қамтылған.

31. Сұрау салынатын мемлекет өз қалауы бойынша осы тармақта көрсетілген жағдайларда көмек көрсетуден бас тарта алады. Алайда, егер ол осы жағдайларда көмек көрсетсе, онда ол оны осы баптың шеңберінде жасайды және оның әрекеттеріне осы мемлекет оның ережелерін сақтамайды деген негізде наразылық білдіруге болмайды.

32. Ең алдымен, осы тармақ Уағдаласушы мемлекет осы бап бойынша өз міндеттерін атқарған кезде өзінің ішкі заңдары мен әкімшілік практикасын немесе басқа мемлекеттің ішкі заңдары мен әкімшілік практикасын айналып өтуге міндетті емес екендігіне қатысты нақтылауды қамтиды. Осыған байланысты, егер сұрау салушы мемлекет өзінің ішкі заңнамасына сәйкес консервациялау жөнінде шаралар қабылдауға құқықсыз болса, онда сұрау салынатын мемлекет сұрау салушы мемлекеттің атынан мұндай шараларды қабылдаудан бас тартуы мүмкін. Сол сияқты, егер сұрау салынатын мемлекетте мерзімі өткен салықтар бойынша берешекті өтеу мақсатында мүлікті тәркілеуге рұқсат етілмесе, онда бұл мемлекет осы баптың ережелеріне сәйкес осындай салықтарды жинау кезінде көмек көрсету кезінде мүлікті тәркілеуге міндетті емес. Алайда, сұрау салынатын мемлекетке салық салу мақсатында рұқсат етілген әкімшілік шаралардың түрлері, тіпті егер олар тек сұрау салушы мемлекетке тиесілі салықтарды жинауға көмектесу үшін пайдаланылса да қолданылуға тиіс.

33. Баптың 5-тармағында Уағдаласушы мемлекеттің мерзімдері бойынша шектеулер басқа мемлекет көмек сұрап жүгінген мерзімі өткен салықтар бойынша берешекке қолданылмайды деп көзделеді. А тармақшасында осы қағиданы жою мақсаты көзделмеген. Осы себепті, егер осы берешекке қолданылатын уақыт бойынша шектеулердің қолданылу мерзімі сұрау салушы мемлекетте аяқталмаған жағдайларда, сұрау салынатын мемлекеттің уақыты бойынша шектеулердің қолданылу мерзімі

өткеннен кейін мерзімі өткен салықтар бойынша берешекті өндіріп алуға көмек көрсету осы немесе басқа Уағдаласушы мемлекеттің заңдары мен әкімшілік практикасына қайшы келетін ретінде қарастырылмайды.

34. (B) тармақшасында қоғамдық саясатқа қайшы келетін шараларды қабылдауға қатысты шектеу бар (*ordre public*). 26-бап сияқты (26-бапқа түсініктеменің 19-тармағын қараңыз), мемлекеттің өзінің өмірлік маңызды мүдделеріне әсер етуі мүмкін көмекке қатысты шектеу қою қажет деп саналды.

35. (C) тармақшаға сәйкес Уағдаласушы мемлекет, егер басқа мемлекет өзінің заңдарына сәйкес оның иелігінде болатын немесе әкімшілік практикада көзделетін жинау немесе консервациялау бойынша барлық ақылға қонымды шараларды (сөз болып отырған нәрсеге байланысты) қабылдаса, өтінішті қанағаттандыруға міндетті емес.

36. Ақырында, (d) тармақшаға сәйкес сұрау салынатын мемлекет практикалық себептер бойынша, мысалы, егер сұрау салушы мемлекеттің мерзімі өткен салықтары бойынша берешекті жинау кезінде туындауы мүмкін шығыстар тиесілі берешек сомасынан асып кетсе, өтінішті орындаудан бас тарта алады.

37. Кейбір мемлекеттер осы тармаққа Еуропа Кеңесі — ЭЫДҰ-ның Салық мәселелерінде өзара әкімшілік көмек көрсету туралы бірлескен көпжақты конвенциясында қамтылған қосымша шектеу қосуды қалауы мүмкін, бұл мемлекетке көмек сұрауға қатысты салықтар салық салудың жалпы қабылданған қағидаттарын бұза отырып алынады деп есептесе, көмек көрсетпеуге мүмкіндік береді.

## **28-бап ДИПЛОМАТИЯЛЫҚ МИССИЯЛАРДЫҢ МҮШЕЛЕРІ ЖӘНЕ КОНСУЛДЫҚ ҚЫЗМЕТКЕРЛЕР**

Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясының 28-бабы ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 28-бабын жаңғыртады. Сондықтан осы бапқа түсініктеме күшінде қалады:

1. Ереженің мақсаты қосарланған салық салуды болдырмау туралы конвенцияның ережелеріне сәйкес дипломатиялық миссиялардың мүшелері мен консулдық қызметкерлердің халықаралық құқыққа немесе арнайы халықаралық келісімдерге сәйкес құқығы бар режимнен кем емес қолайлы режимге ие болуын қамтамасыз ету болып табылады.

2. Қосарланған салық салуды және халықаралық құқықтың жалпы нормаларына байланысты немесе арнайы халықаралық келісімге сәйкес берілетін дипломатиялық және консулдық артықшылықтарды болдырмау туралы конвенцияның ережелерін бір мезгілде қолдану кейбір жағдайларда Уағдаласушы мемлекеттердің екеуінде де өзге жағдайда алынатын салықтан босатуға әкеп соғуы мүмкін. А мемлекеті В мемлекетінде аккредиттеген және А мемлекетіндегі көздерден роялти немесе дивидендтер алатын дипломатиялық қызметкердің халықаралық құқыққа байланысты В мемлекетінде осы



кіріске қатысты салық салуға жатпайтындығы және осы екі мемлекеттің арасындағы екіжақты конвенцияның ережелеріне байланысты В мемлекетінің резиденті ретінде А мемлекетіндегі кірістен алынатын салықтан босатылуға немесе оны азайтуға құқығы болатыны осының мысалы болып табылады. Көзделмеген салық жеңілдіктерін болдырмау үшін Уағдаласушы мемлекеттер екіжақты тәртіппен мынадай түрде жасалуы мүмкін қосымша ереже қабылдауға құқылы:

Дипломатиялық миссиялардың мүшелеріне және консулдық қызметкерлерге халықаралық құқықтың жалпы нормалары немесе арнайы халықаралық келісімдердің ережелері негізінде берілген салықтық артықшылықтарға байланысты кіріс немесе капиталға қабылдаушы мемлекетте салық салынбайтын шамада жіберген мемлекетте салық салу құқығы сақталады.

3. ЭЫДҰ-ға мүше көптеген елдерде ішкі заңнамада дипломатиялық миссиялардың мүшелері мен консулдық қызметкерлер шетелде болған уақытында салық салу мақсатында олардың жіберген мемлекеттің резиденттері деп есептелетіні туралы ережелер бар. Мүше елдер арасындағы екіжақты қатынастарда, ел ішінде осындай ережелер қолданылған кезде одан әрі баруға болады және Конвенцияның мақсатында Конвенцияға жіберген мемлекеттің дипломатиялық миссиялар мүшелерінің және Уағдаласушы мемлекеттердің консулдық қызметкерлерінің тұрақты тұратын мемлекеті болып табылатындығын белгілейтін арнайы нормаларды енгізуге болады. Ұсынылған арнайы ереже келесідей тұжырымдалуы мүмкін:

4-баптың ережелеріне қарамастан, екінші Уағдаласушы мемлекетте немесе үшінші мемлекетте орналасқан Уағдаласушы мемлекеттің дипломатиялық миссиясының мүшесі немесе консулдық мекемесінің қызметкері болып табылатын жеке тұлға Конвенция мақсатында, егер:

а) халықаралық құқыққа сәйкес мұндай тұлғаға қабылдаушы мемлекетте осы мемлекеттің шегінен тысқары жерде орналасқан көздерден немесе осы мемлекеттен тыс орналасқан капиталдан түсетін кіріске қатысты салық салынбаса; және

б) мұндай тұлғаның жіберген мемлекетте осы мемлекеттің резиденттері сияқты барлық кіріс немесе капитал салығы бойынша бірдей міндеттемелері болса оны жіберген мемлекеттің резиденті болып есептеледі.

4. 4-баптың 1-тармағына<sup>54</sup> байланысты дипломатиялық миссиялардың мүшелері және Уағдаласушы мемлекетте аккредиттелген үшінші мемлекеттің консулдық қызметкерлері, егер олар осы мемлекетте шектеулі салық салуға жататын болса, қабылдаушы мемлекеттің резиденттері болып саналмайды [...]. Бұл сондай-ақ Уағдаласушы мемлекетте құрылған халықаралық ұйымдарға және олардың лауазымды тұлғаларына да қатысты, өйткені, әдетте, олар белгілі бір салық жеңілдіктерін осы ұйым құрылатын конвенция немесе шарт бойынша немесе ұйым мен ол құрылатын мемлекет арасындағы шарт бойынша пайдаланады. Осы мәселені тікелей реттегісі

келетін немесе қажетсіз салықтық жеңілдіктердің алдын алғысы келетін Уағдаласушы мемлекеттер осы бапқа мынадай ережені қоса алады:

Конвенция халықаралық ұйымдарға, органдарға немесе олардың лауазымды тұлғаларына, сондай-ақ үшінші мемлекеттің дипломатиялық миссиясының мүшелері немесе консулдық қызметкерлері болып табылатын, Уағдаласушы мемлекетте болатын және Уағдаласушы мемлекеттердің ешқайсысы кіріс немесе капитал салықтарына қатысты резиденттер болып саналмайтын адамдарға қолданылмайды.

Бұл Уағдаласушы мемлекетте осы мемлекеттегі көздерден алынатын кірісқа салынатын салыққа қатысты ғана міндеттемелері бар халықаралық ұйымдар, органдар немесе олардың лауазымды тұлғалары осы Конвенцияның артықшылықтарын пайдалана алмайтынын білдіреді.

5. Консулдық мекемелердің құрметті қызметкерлері осы баптың ережелеріне сәйкес халықаралық құқықтың жалпы нормалары негізінде құқығы жоқ қандай да бір жеңілдіктерді пайдалана алмаса да (әдетте, құрметті консулдар жіберген мемлекеттің атынан көтеретін шығыстарды өтеу ретінде алынған төлемдерге қатысты салықтардан босату ғана бар), Уағдаласушы мемлекеттер осы баптың қолданылу аясынан құрметті консулдарды екіжақты уағдаластық тәртібімен тікелей алып тастауға құқылы болады.

---

<sup>54</sup>Бұл тармақ 4-баптың 1-тармағының екінші сөйлемін алып тастайтын екіжақты келісімдерге қолданылмайды.

## **29-бап ЖЕҢІЛДІКТЕР АЛУ ҚҰҚЫҒЫ**

Алдын ала ескертулер

1. Баптың ескертпесінде түсіндірілгендей, 29-бап Конвенцияның кіріспесінде бекітілген Уағдаласушы мемлекеттердің салықтарды төлеуден жалтару немесе оны болдырмау жолымен, оның ішінде сатып алу туралы келісімдер жасасу жолымен салық салмау немесе салық салуды төмендету үшін мүмкіндіктер жасамай, қосарланған салық салуды жою ниетін көрсетеді. Бұл ниет пен баптың тұжырымы ЭЫДҰ-G20 "базаның эрозиясы және пайданы аудару" жобасы шеңберінде қатысушы мемлекеттер келіскен және "тиісті емес жағдайларда шарттық жеңілдіктер берудің алдын алу-6 - іс-қимыл: 2015 жылғы қорытынды есеп" есебінің 22-тармағында сипатталған ең төменгі стандартқа сәйкес келеді. Осы баяндамада көрсетілгендей, бапты әзірлеу осы ең төменгі стандартқа сәйкес келуге ұмтылатын Уағдаласушы мемлекеттердің оны қалай қолдануға шешім қабылдағанына байланысты болады. Өз жағдайларына байланысты мемлекеттер баптың 9-тармағындағы теріс пайдалануларға қарсы жалпы норманы ғана қабылдағысы келуі мүмкін, оның орнына осы баптың 1-7-тармақтарын қабылдағанды

жөн көруі мүмкін, олар оны Конвенцияның өзге ережелерінде қамтылмаған кондуиттік келісімдерді қамтитын механизммен толықтырады немесе өз шартына бүкіл бапты қосуды жөн көреді.

2. Мемлекет жоғарыда сипатталған соңғы тәсілді қалауы мүмкін, өйткені ол көптеген теріс пайдаланушылық мәмілелердің алдын алатын жалпы қағиданың икемділігін мәмілелердің алдын алатын неғұрлым "автоматты" қағиданың сенімділігімен біріктіреді және шартты сатып алу себебі бойынша алаңдаушылық тудыратыны белгілі және оны жекелеген белгілерге сілтеме жасау арқылы (мысалы, ұйымға шетелдік меншік) оңай сипаттауға болады. Мұндай тіркесім ешбір жағдайда 9-тармақта қамтылған теріс пайдалануларға қарсы жалпы қағиданың қолданылу аясын шектейтін ретінде түсіндірілмеуге тиіс: мәміле немесе уағдаластық 9-тармақтың қолданылу аясынан шығатын болып есептелмеуге тиіс, себебі оларға 1-7-тармақтарда қамтылған теріс пайдалануларға қарсы және олардың кейбір белгілері бойынша оңай айқындауға болатын шарттың көмегімен тек "сатып алудың" белгілі бір жағдайларына қатысты арнайы қағидалар қолданылмайды.

3. Алайда, мемлекет 9-тармақтағы теріс пайдалануларға қарсы жалпы норманы қолданбай, оның орнына 1-7-тармақтардағы теріс пайдалануларға қарсы нақты нормаларға, сондай-ақ кондуит келісімдерін реттейтін және осы тармақтарға сәйкес қолданылмайтын механизмге сүйене отырып, "шарт бойынша сатып алулармен" күресуді жөн көруі мүмкін. Бұл ішкі заңнамада шартты теріс пайдаланудың басқа да нысандарына қарсы күресу үшін жеткілікті теріс пайдалануларға қарсы күшті нормалар бар мемлекеттің жағдайы болуы мүмкін.

4. Сол уақытта 2017 жылы ЭЫДҰ Конвенциясына енгізілген 29-баптың нұсқасында баптың "жеңілдетілген" де және сондай-ақ "нақтыланған" да нұсқасы болса, Комитет БҰҰ Конвенциясының 29-бабында тек нақтыланған нұсқа қабылданады деп шешті. Нақтыланған нұсқа дамушы елдер жасасқан салық конвенцияларын шарттарды сатып алу кезінде теріс пайдаланудан сенімді қорғауды қамтамасыз етеді.

5. ЭЫДҰ Конвенциясының 29-бабының нақтыланған нұсқасын сипаттайтын түсініктеменің 4-6-тармақтарында былай делінеді:

4. Осы бапта Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылмайтын тұлғалар осы екі мемлекет арасында жасалған салық келісімінің артықшылықтары есебінен екінші Уағдаласушы мемлекетте салық салуды азайту немесе алып тастау үшін осы мемлекеттің резиденті болып табылатын ұйым құра алатын шарттарды "сатып алудың" әртүрлі нысандарына кедергі келтіретін ережелер қамтылады. Шартта көзделген жеңілдіктерге тікелей құқығы жоқ тұлғаларға (мысалы, дивидендтерге, пайыздарға немесе роялтиге ұсталатын салықтарды азайту немесе жою) осы жеңілдіктерді жанама түрде, шарт бойынша сатып алу арқылы алуға рұқсат беру салық келісімдерінің екі жақты және өзара сипатын бұзады. Егер, мысалы, мемлекет оның резиденттері басқа мемлекет жасаған шарттардың артықшылықтарын жанама түрде пайдалана алатынын

білсе, ол салық шартын жасасу арқылы осы басқа мемлекеттің резиденттеріне өзара артықшылықтар беруге мүдделі болмауы мүмкін. Бұдан басқа, мұндай жағдайда жанама түрде алынатын пайда бұрынғы мемлекеттің салық жүйесінің сипаты ескерілетін болса, орынсыз болуы мүмкін; мысалы, егер бұл мемлекет кірістің белгілі бір түрінен табыс салығын алмаса, онда оның резиденті басқа екі мемлекеттің арасында жасалған кірістің осы түрі үшін көзден салық салуды азайтуды немесе жоюды көздейтін және екі уағдаласушы мемлекет те мұндай кіріске салық салады деген болжам негізге алына отырып әзірленген салық шартының ережелерін пайдалануы орынсыз болар еді.

5. 1-7-тармақтардың ережелері, әдетте, Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылмайтын тұлғалардың кейбір жағдайларда заңды іскерлік себептер бойынша осы мемлекетте заңды тұлға құра алатынын мойындай отырып, осы пайдаға тікелей құқығы жоқ адамдарға шарттық пайданы жанама беруге әкеп соғатын құрылымдар жағдайында шарттық пайданы беруден бас тартуға бағытталған. Бұл ережелер шарт жасасу мақсатында нақты құрылым құрылғанына қарамастан қолданылғанымен, бап Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органына егер баптың басқа ережелері бұл пайданы беруден бас тартса, шарттық пайданы беруге мүмкіндік береді, бірақ құзыретті орган Конвенцияға сәйкес құрылымның өзінің негізгі мақсаттарының бірі ретінде пайда алу болмағанын анықтайды.

6. Бап Конвенцияның Уағдаласушы мемлекеттің резиденттері болып табылатын тұлғаларға қолданылатын 1-баптың ережелерін қоса алғанда, Конвенцияның басқа ережелерін қолданудың жалпы саласын шектейді. Баптың 1-тармағы Уағдаласушы мемлекеттің резидентінің, егер ол 2-тармаққа сәйкес "білікті тұлға" болып табылмаса немесе оған 3, 4, 5 немесе 6-тармақтардың ережелеріне сәйкес артықшылықтар берілмесе, Конвенцияның артықшылықтарына құқығы жоқ екенін көздейді. 2-тармақ тұлғалардың әртүрлі санаттарының сипатына немесе белгілеріне сілтеме жасай отырып, "білікті тұлға" кім екенін анықтайды; осы тармақ қолданылатын кез келген тұлғаның Конвенцияның барлық артықшылықтарын пайдалануға құқығы бар. 3-тармаққа сәйкес, егер тұлға 2-тармаққа сәйкес "білікті тұлға" болып табылмаса да, егер кірістің бұл бабы осы тұлғаның резиденттігі мемлекетінде бизнесті белсенді жүргізу нәтижесінде туындаса немесе оған сәйкестікте болса (кейбір ерекшеліктерді ескере отырып) кірістің қандай да бір бабына қатысты Конвенцияның жеңілдіктеріне құқылы болады. 4-тармақ үшінші мемлекеттердің резиденттеріне тиесілі белгілі бір компанияларға, егер олар тікелей инвестиция салса, сол резиденттер баламалы пайда алуға құқылы болған жағдайда, шарт бойынша пайда алуға мүмкіндік беретін "туынды пайда" туралы ережені білдіреді. 5-тармақ "компанияның штаб-пәтері" туралы ережені білдіреді, оған сәйкес 2-тармаққа байланысты жеңілдіктерге құқығы жоқ компания кірістің белгілі бір баптарына қатысты жеңілдіктерге ие бола алады. 6-тармақ, егер осы баптың басқа ережелерінде басқаша жағдайда жеңілдіктер беруден бас тартылса, Уағдаласушы

мемлекеттің құзыретті органына шарт бойынша жеңілдіктер беруге мүмкіндік беретін ережелерді қамтиды. 7-тармақ осы баптың мақсаттары үшін қолданылатын бірқатар анықтамаларды қамтиды.

#### *1-тармақ*

*Шарт бойынша "білікті тұлға" болып табылмайтын Уағдаласушы мемлекеттің резидентіне жеңілдіктер беруден бас тартылатын ереже*

6. 1-тармақта 4-бапта айқындалғандай Уағдаласушы мемлекеттің резиденті, егер ол 2-тармаққа сәйкес "білікті тұлға" болып табылса немесе оған 3, 4, 5 немесе 6-тармақтарға сәйкес өзге де жеңілдіктер берілмесе ғана, Конвенцияға сәйкес Уағдаласушы мемлекеттердің резиденттеріне берілетін жеңілдіктерге құқығы болады деп көзделеді. Конвенцияға сәйкес Уағдаласушы мемлекеттің резидентіне берілетін жеңілдіктер Уағдаласушы мемлекеттердің 6-22-баптарға сәйкес салық салу құқықтарының барлық шектеулерін, 23-бапта көзделген қосарланған салық салуды жоюды және 24-бапқа сәйкес Уағдаласушы мемлекеттің резиденттеріне берілетін қорғауды қамтиды. Алайда, бұл бап осы ережелердің артықшылықтарын пайдалану үшін (мысалы, 24-баптың 1-тармағының ережелері Уағдаласушы мемлекеттердің ешқайсысының резиденттері болып табылмайтын азаматтарға қолданылатын шамада) тұлғаның Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болуын талап етпейтін Конвенцияның 9-бабының 2-тармағына, 25-бабына немесе бірнеше ережелеріне сәйкес шарттық пайданың қолжетімділігін шектемейді.

7. ЭЫДҰ Конвенциясының 29-бабының нақтыланған нұсқасын сипаттайтын түсініктеменің 8-10-тармақтарында былай делінеді:

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 бұрынғысынша Конвенцияның басқа ережелерінің талаптарын қанағаттандыруға тиіс (мысалы, резидент 10-баптың 2-тармағының ережелерін пайдалану үшін дивидендтердің жеке иесі болуға тиіс) және бұл жеңілдіктер 8 және 9-тармақтарда көрсетілген қағидалар сияқты теріс қылықтарға қарсы қолданылатын қағидаларға сәйкес қабылданбауы немесе шектелуі мүмкін.

9. 1-тармақ Конвенция керісінше жағдайда Уағдаласушы мемлекеттің резидентіне пайда әкелетін кез келген уақытта қолданылады. Мәселен, мысалы, ол Уағдаласушы мемлекеттің резиденті 6-бап қолданылатын кірісті алған сәтте, 10-бап қолданылатын дивидендтерді төлеу сәтінде, Уағдаласушы мемлекеттің резидентіне немесе 7-бап қолданылатын пайданы алған кез келген сәтте қолданылады. Бұл тармақ Конвенцияның тиісті ережесінде көзделген пайда алу құқығын алу үшін Уағдаласушы мемлекеттің резиденті тиісті уақытта 2-тармақтың мағынасы бойынша "білікті тұлға"

болуға тиіс екенін талап етеді. Алайда, кейбір жағдайларда "білікті тұлға" анықтамасы тиісті мерзімде "білікті тұлға" болу үшін Уағдаласушы мемлекеттің резидентінен белгілі бір мерзім ішінде белгілі бір шарттарды қанағаттандыруды талап етеді.

10. Туынды жеңілдіктерге қатысты егжей-тегжейлі нұсқаның 4-тармағының мақсаттары үшін пайдаланылатын "баламалы меншік иесінің" анықтамасы басқа конвенцияға сәйкес Конвенцияға сәйкес берілетін босату сияқты қолайлы болмайтын көз мемлекеті салық салудан босатуға құқығы бар тұлғаларды алып тастайтындықтан, бұл анықтама, тіпті егер екі конвенция ұсынатын жеңілдіктердегі айырмашылық салыстырмалы түрде шамалы болып табылатын барлық шарттық жеңілдіктерден бас тартудың "үзінділік" тиімділігі деп аталатынға ие болатын болады. Бұл жағдайда кейбір мемлекеттер басқа конвенцияға сәйкес ұсынылатын босатуға ұқсас болатын көз мемлекетінде салық салудан босатуды ұсынған орынды деп есептейді. Мұндай режимге төмендегі 147-тармаққа енгізілген баламалы ережелердің көмегімен қол жеткізуге болады, олар дивидендтерге, пайыздар мен роялтиге салық салуға жатқызылады және әлеуметтік баламалы меншік иесінің басқа конвенцияға сәйкес Конвенцияда көзделгендер сияқты барынша қолайлы болмайтын көз мемлекетінде салық салу жөніндегі шектеулерге құқығы болатын "үзінділік әсер" деп аталатынды жұмсартатын ережелерді білдіреді. Мұндай кіріске қатысты шарт бойынша барлық жеңілдіктерден бас тартудың орнына, бұл ережелер басқа конвенция шеңберінде қол жетімді болатын жеңілдіктерге сәйкес келетін шектеулі жеңілдіктер береді. 1-тармақ осы ережелердің мақсаттарына қайшы келетін осы баламалы ережелерге сәйкес берілетін жеңілдіктерден бас тартпауы үшін бұл мемлекеттер 1-тармақтың мынадай түрде баяндалатын басқа нұсқасын қабылдауы тиіс:

Егер осы бапта және "үзінділік әсер" деп аталатынға жататын 10, 11 және 12-баптардың тармақтарында өзгеше көзделмесе, егер мұндай резидент 2-тармақта айқындалғандай "білікті тұлға" болып табылмаса, сол уақытта мұндай жеңілдік берілуі мүмкін керісінше жағдайда Уағдаласушы мемлекеттің резидентінің осы Конвенцияға сәйкес ұсынылатын жеңілдікке (4-баптың 3-тармағында, 9-баптың 2-тармағында немесе 25-бапта көзделген жеңілдіктерден басқа) құқығы болмайды.

## *2-тармақ*

### *Резидент "білікті тұлға" болып табылатын жағдайлар*

8. ЭЫДҰ Конвенциясының 29 бабының осындай нұсқасына түсініктеменің 11 және 12 тармақтарында мыналар көзделеді:

11. Жеңілдетілген және егжей-тегжейлі нұсқалардың 2-тармағының тармақшаларының әрқайсысы шарт бойынша тиісті жеңілдіктерді мәлімдеген кезде білікті тұлғалар болып табылатын резиденттер санатын сипаттайды.

12. 2-тармақтың ережелері өздігінен орындалатын сипатта болады деп болжанады. Төменде қарастырылатын 6-тармақтың ережелерінен айырмашылығы, 2-тармаққа сәйкес жеңілдіктер алу үшін алдын ала шешім немесе құзыретті органның мақұлдауы

талап етілмейді. Салық органдары, әрине, тексеру кезінде салық төлеушінің осы тармақты дұрыс түсінбегенін және мәлімделген жеңілдіктерге құқығы жоқ екенін анықтай алады.

*а) тармақшасы: жеке тұлғалар*

9. ЭЫДҰ Конвенциясының 29 бабының осындай нұсқасына түсініктеменің 13 тармағы мыналарды көздейді:

13. Оңайлатылған да және нақтыланған да нұсқалардың а) тармақшасында Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатын кез келген жеке тұлға білікті тұлға болып табылатындығы көзделеді [...].

*б) тармақшасы: Уағдаласушы мемлекеттер, саяси бөлімшелер және олардың мекемелері мен органдары*

10. ЭЫДҰ Конвенциясының 29 бабының осындай нұсқасына түсініктеменің 14 тармағында былай делінеді:

14. Оңайлатылған да, сондай-ақ нақтыланған да нұсқалардың б) тармақшасында Уағдаласушы мемлекеттер және олардың кез келген саяси бөлімшесі немесе жергілікті билік органы білікті тұлғалар болып табылатындығы көзделеді. Бұл сөздер мысалы, мемлекет құрған жеке тұлғаны білдірмейтін және оған тиесілі болмайтын жеке қор сияқты мемлекеттің кез-келген бөлігіне қолданылады. Тармақшаның соңғы бөлігіне сәйкес Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатын және Уағдаласушы мемлекеттің мекемесі немесе құралы немесе оның саяси бөлімшесі немесе жергілікті билік органы болып табылатын жеке заңды тұлға да білікті тұлға болады, демек, әзірге ол осылай сараланатындықтан оның Конвенцияның барлық артықшылықтарына құқығы болады. "Мекеме немесе құрал" ұғымы тек мемлекеттік сипаттағы функцияларды орындау үшін мемлекет (немесе оның саяси бөлімшесі немесе жергілікті өзін-өзі басқару органы) құрған ұйымдарға ғана қатысты; бұл, мысалы, белгілі бір мақсаттар үшін мемлекеттің агенті ретінде әрекет ететін, бірақ үкіметтік сипаттағы функцияларды орындау үшін мемлекет құрмаған компанияға қатысты болмайды. Осы тармақшаның тұжырымдамасын Уағдаласушы мемлекеттердегі егеменді әл-ауқат қорлары сияқты мемлекеттік ұйымдардың болуы мүмкін әртүрлі құқықтық табиғатын, сондай-ақ осы мемлекеттердің осы ұйымдарға 4-бапты қолдануға қатысты болуы мүмкін әртүрлі пікірлерін көрсету үшін түзету қажет болуы мүмкін (1-бапқа түсініктемелердің 50-53-тармақтарын және 4-бапқа түсініктемелердің 8.5 және 8.11-тармақтарын қараңыз).

*с) тармақшасы: жария саудаланатын компаниялар мен заңды тұлғалар*

11. ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 29 бабының осындай нұсқасына түсініктемелердің 16 - 23-тармақтарында қамтылады:

16. С) тармақшасында жария сауда жасайтын компаниялардың және кейбір заңды тұлғалардың акциялары, әдетте, осы компаниялар мен заңды тұлғалардың шарттар жасасу үшін құрылуы екіталай деп танылады.

17. С) тармақшасында Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатын компания немесе заңды тұлға, егер осы уақытты қамтитын салық кезеңі ішінде оның акцияларының негізгі сыныбы және акциялардың кез келген пропорционалды емес сыныбы қор биржаларының бірінде немесе одан да көп танылған қор биржаларында тұрақты саудаланатын болса, Конвенция жеңілдіктер беретін уақытта білікті тұлға болып табылатындығы көзделеді, компания немесе ұйым келесі қосымша талаптардың кем дегенде біреуін қанағаттандырады: біріншіден, компания немесе заңды тұлға акцияларының негізгі сыныбы, ең алдымен, резиденті компания немесе заңды тұлға болып табылатын Уағдаласушы мемлекетте орналасқан бір немесе бірнеше танылған қор биржаларында айналысқа түседі, немесе екіншіден, компанияның немесе заңды тұлғаның негізгі басқару және бақылау орны олардың тұрақты резиденттік мемлекетінде болады. Бұл қосымша талаптар жария сауда жасайтын компания немесе заңды тұлға техникалық тұрғыдан белгілі бір мемлекеттің резиденті бола алатынына қарамастан, мұндай компанияға немесе заңды тұлғаға осы мемлекет жасаған халықаралық шарттардың артықшылықтарын пайдалануға мүмкіндік беруді негіздеу үшін оның осы мемлекетпен байланысы жеткіліксіз болуы мүмкін екенін ескереді. Мұндай жеткілікті өзара байланыс жария сауда жасайтын компанияның немесе заңды тұлғаның акциялары негізінен компанияның немесе заңды тұлғаның тұрақты резиденттік мемлекетінде орналасқан танылған қор биржаларында айналыста болатындығымен анықталуы мүмкін; қаржы нарықтарының жаһандануы кейбір мемлекеттердің резиденттері болып табылатын биржалық листингілік компаниялардың акциялары көбінесе шетелдік қор биржаларында саудаланатындығын білдіретіндігін ескере отырып, балама тест бұл жеткілікті қарым-қатынасты компанияның немесе ұйымның негізінен өз мемлекетіндегі тұрғылықты жерінде басқарылатындығымен және бақыланылатындығымен де анықтауға болатындығын қарастырады.

18. Акцияларының негізгі сыныбы танылған қор биржасында ұдайы айналыста болатын компанияның немесе заңды тұлғаның, егер оларда танылған қор биржасында ұдайы айналыста болмайтын акциялардың пропорционалды емес үлкен сыныбы болса, 2-тармақтың с) тармақшасына сәйкес жеңілдіктер алуға құқығы болмайды.

19. "Танылған қор биржасы", "акциялар", "акциялардың негізгі сыныбы" және "акциялардың пропорционалды емес сыныбы" терминдері 7-тармақта айқындалған. Осы анықтамаларда көрсетілгендей, "акциялар" термині осы тармақ қолданылатын компаниялардан басқа заңды тұлғалардың салыстырмалы қатысу үлестерін қамтиды; бұған, мысалы, сенім білдірілген тұлғалардың жария саудаланатын пайлары кіреді.

20. Тұрақты сауда-саттық туралы талап 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-саттық осы талаптың мақсаттары үшін біріктірілуі мүмкін; осылайша, егер олардың акциялары екінші Уағдаласушы мемлекетте орналасқан



танылған қор биржасында толық немесе ішінара тұрақты түрде саудаланса, компания немесе заңды тұлға бұл талапты қанағаттандыра алады.

21. (I) бөлімде компанияның немесе заңды тұлғаның акциялары негізінен компанияның немесе заңды тұлғаның тұрақты резиденциясы мемлекетінде орналасқан бір немесе бірнеше танылған қор биржаларында айналысқа түсетіні туралы қосымша талап бар. Әдетте, компания немесе заңды тұлға акцияларының негізгі класы, егер тиісті салық жылы ішінде компания немесе заңды тұлға акцияларының негізгі класындағы акциялардың саны болса, осы компанияның немесе заңды тұлғаның тұрақты резиденттік мемлекетінде орналасқан бір немесе бірнеше танылған қор биржаларында "негізінен саудаланады", осы қор биржаларында айналыстағы акциялардың саны, кез келген басқа мемлекетте белгіленген бағалы қағаздар нарығында айналысқа түсетін компанияның немесе заңды тұлғаның негізгі сыныбындағы акциялар санынан асады. Алайда, кейбір мемлекеттер Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатын компанияның немесе заңды тұлғаның акциялары негізінен басқа мемлекеттерде орналасқан танылған қор биржаларында (мысалы, Еуропалық экономикалық аймаққа кіретін мемлекетте, оның шеңберінде қор биржалары мен бағалы қағаздарға қатысты қағидалар бағалы қағаздардың бірыңғай нарығын құрады) саудаланатындығы фактісі осы компанияны немесе заңды тұлғаны шарт бойынша сатып алулар жүргізу мақсатында оларды пайдаланудан жеткілікті кепілдікті білдіреді деп есептейді; осы көзқараспен бөлісетін мемлекеттер (i) бөлімін сәйкесінше өзгерте алады.

22. (ii) кіші бөлімде негізгі сыныптағы акциялары танылған қор биржаларында үнемі айналыста болатын, бірақ негізінен компанияның немесе заңды тұлғаның тұрақты резиденттік мемлекетінде орналасқан танылған қор биржаларында айналысқа түспейтін компанияға немесе заңды тұлғаға қолданылатын балама талап көзделеді. Мұндай компания немесе заңды тұлға, егер олардың "басқару мен бақылаудың негізгі орны" (7-тармақта айқындалғандай) олардың тұрақты резиденттік мемлекетінде болса, шарт бойынша жеңілдіктерге үміткер бола алады.

23. Компания немесе заңды тұлға қызметінің барлық салық кезеңі ішінде с) тармақшасының талаптары орындалуы тиіс. Бұл компанияның немесе ұйымның акцияларының тиісті қор биржаларында тиісті кезеңнің әр күні саудалануын талап етпейді. Акцияларды салық кезеңінде бір немесе бірнеше қор биржаларында үнемі саудаланатын деп санау үшін акциялардың өте аз пайызынан астамы осы кезеңге енгізілген көптеген күндер ішінде белсенді түрде саудалануы қажет. Бұл критерий, мысалы, егер компания акцияларының осы класындағы орналастырылған акциялардың орташа санының 10% - ы компания қызметінің салық салынатын кезеңінде өткен сауда-саттықтың 60 күнінде сатылса, орындалатын еді. С) және е) тармақшаларындағы "салық кезеңі" деген тіркес компанияның немесе заңды тұлғаның тұрақты резиденттік мемлекетінде жыл сайынғы салық декларациясын тапсыру қажет кезеңге жатады. Егер

Уағдаласушы мемлекеттердің ұлттық заңнамасында "салық жылы" сияқты "салық кезеңіне" сәйкес келетін ұғым болса, олар салық кезеңіне сілтемені басқа ұғыммен алмастыра алады.

*d) тармақшасы: жария сауда жасайтын компаниялар мен заңды тұлғалардың үлестес тұлғалары*

12. ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 29 бабының ұқсас нұсқасына 24 - 35-тармақтарында мыналар қамтылады:

24. D) тармақшасы с) тармақшасының негізінде жатқан қағидат (яғни, жария түрде сауда жасайтын компаниялар мен заңды тұлғалардың шарттар жасасу мақсатында құрылуы екіталай), жария түрде сауда жасайтын бес немесе одан аз компаниялар мен заңды тұлғалар акциялардың бақылау пакетін иеленетін кейбір компанияларға, егер қосымша шарттар сақталса, қолданылады.

25. Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатын компанияның белгілі бір уақытта d) тармақшасына сәйкес Конвенцияның барлық артықшылықтарына құқығы болуы үшін бұл компания осы уақытты қамтитын салық кезеңіне қолданылатын екі шартқа сәйкес келуі тиіс.

26. Біріншіден, (i) бөлімшеге сәйкес компания меншік құқығына тексеруден өтуі керек. Осы критерийге сәйкес, с) тармақшасында сипатталған бес немесе одан аз ашық сатылатын компаниялар немесе заңды тұлғалар осы салық кезеңі ішінде компанияның жиынтық дауыстары мен акцияларының құнының кемінде 50%-ы (және акциялардың кез келген пропорционалды емес класының кемінде 50%-ы) тікелей немесе жанама иелері болуға тиіс. Алайда, егер жария сауда жасайтын компаниялар немесе заңды тұлғалар жанама иелер болып табылса, аралық компаниялардың немесе заңды тұлғалардың әрқайсысы осы Конвенцияға сәйкес пайда алу талап етілетін Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болуға не "білікті аралық иесі" болуға тиіс. "Білікті аралық иесі" термині 7-тармақта айқындалған; осы ұйғарымға сәйкес білікті аралық иеленуші d) тармақшасына сәйкес жеңілдіктерге үміткер компания сияқты Уағдаласушы мемлекеттің резидентін де қамтиды.

27. Мәселен, мысалы, Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатын компания (i) бөлімінің талаптарын, егер ол сол мемлекеттің резиденті болып табылатын және с) тармақшасының талаптарын қанағаттандыратын компанияға толық тиесілі болса, қанағаттандырады. Бұдан басқа, егер екінші Уағдаласушы мемлекетте жария түрде саудаланатын негізгі компания еншілес компаниялардың тізбегі арқылы компанияны жанама түрде иеленсе, тізбектегі әрбір осындай еншілес компания аралық иесі ретінде осы Конвенцияға сәйкес одан пайда сұратылатын Уағдаласушы мемлекеттің резиденті немесе (i) бөлімшесінде компанияның меншік құқығына тексеруден өткені туралы бұйрық сұратылатын екінші Уағдаласушы мемлекеттегі білікті аралық иесі болуға тиіс.

28. D) және f) тармақшаларында және 1-7 тармақтардың басқа бөліктерінде қолданылатын "жиынтық дауыс беру құқығы мен акциялар құнының 50 пайызы" деген тіркес қатысуға жатқызылады, ол тиісті компаниядағы барлық дауыс беру құқықтарының кем дегенде 50 пайызын немесе заңды тұлғаны және осы компанияның немесе заңды тұлғаның барлық акцияларының құнының кем дегенде 50 пайызын құрайды. Осылайша, дауыс беру шартын қанағаттандыратын, бірақ құндылық шартын қанағаттандырмайтын (немесе керісінше) қатысу жағдайында бұл критерий орындалмайды.

29. (ii) кіші бөлімге енгізілген екінші талапқа сәйкес, компания сондай-ақ өзі талап ететін шарт бойынша кез келген жеңілдіктерге (10-бапқа сәйкес дивидендтерге қатысты жеңілдіктерден басқа) қатысты базаны бұлыңғырлау критерийіне сәйкес келуге тиіс. Бұл базаны бұлыңғырлау критерийі, егер

— жеңілдіктер мәлімделетін, оған құқығы жоқ тұлғаларға төленетін оның тұрақты резиденттігі мемлекетіндегі компанияның салығын есептеу кезінде салық салу мақсаттары үшін шегеруге жататын төлемдер түрінде тікелей немесе жанама түрде төленетін немесе есептелетін уақытты қамтитын салық кезеңі ішіндегі компанияның жалпы кірісінің 50%-ынан азы (және егер тестіленуші топ бар болса, тестіленуші топтың жалпы кірісінің 50%-ынан азы) болса, және

— жеңілдіктер сұратылатын, шарт бойынша жеңілдіктер алуға талаптанатын компанияның резиденттігі мемлекетінде тестіленетін топтың кез келген мүшесі үшін салық есептеу кезінде оған құқығы жоқ тұлғаларға салық салу мақсаттары үшін шегеруге жататын төлемдер түрінде тікелей немесе жанама түрде төленетін немесе есептелетін уақытты қамтитын салық кезеңі ішіндегі тестіленетін топтың (тестіленетін топ бар болған кезде) жалпы кірісінің 50%-ынан азы болса орындалады.

30. Алдыңғы абзацта пайдаланылған "бұған құқығы жоқ тұлғалар" термині 2-тармақтың a), b), c) немесе e) тармақшаларына сәйкес осы Конвенцияда көзделген жеңілдіктерге құқығы бар әрбір Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылмайтын кез келген тұлғаларға жатады. Уағдаласушы мемлекеттердің резиденттері болып табылатын заңды тұлғалардың және осылайша осы Конвенцияда көзделген жеңілдіктерге құқығы бар тұлғалардың осы тармақшаға сәйкес немесе 2-тармақтың f) тармақшасына сәйкес бұған құқығы болмайды; ол бұл ұйымдардың үшінші елдердің инвесторларына жанама түрде осы тармақшаға сәйкес жеңілдіктер алуға ұмтылатын компания жасаған төлемдердің едәуір мөлшерін жинауға мүмкіндік беретін келісімдерде пайдаланылмауын қамтамасыз етеді. 7-тармақта (ii) кіші бөлімде қолданылатын "тестіленетін топ" және "жалпы кіріс" терминдерінің анықтамасы бар.

31. Базаны оның бұлыңғырлануына тексеру мақсатында шегерілетін төлемдер қол созым жердегі қашықтықтағы қызметтер немесе материалдық мүлік үшін әдеттегі қызмет барысында төленген немесе есептелген сомаларды қамтымайды. Олар салық салынатын базадан шегерілуі мүмкін шамада сенімгерлік қорға аударымдар

шегерілетін төлемдер болып табылады. Басқа тұлғаларға төлемдер немесе есептеулер болып табылмайтын амортизацияға аударымдар осы мақсат үшін есепке алынбайды. Сонымен қатар, тексерілген топ жағдайында шегерілетін төлемдер топ ішіндегі төлемдерді қамтымайды. Ақырында, сыйақы төлемдері қызметтер немесе материалдық мүлік үшін әдеттегі коммерциялық қызмет кезінде төленетін немесе есептелетін кездейсоқ сомалар емес, сондықтан олар оған құқығы жоқ адамға төленсе, есепке алынады.

32. Төмендегі мысалдар Уағдаласушы мемлекеттің (мысалдарда "бірінші аталған мемлекет" ретінде аталған) 7-тармақтағы "тексерілетін топтың" және "жалпы кірістің" анықтамаларын ескере отырып, d) тармақшасының (ii) кіші бөлімінде көзделген базаны бұлыңғырлауға арналған тесттің қолданылуын суреттейді:

— А мысалы: Барлық тиісті уақыт кезеңдерінде R3 толығымен басқа R2 компаниясына тиесілі компания делік, ол өз кезегінде с) тармақшасының талаптарын қанағаттандыратын жария саудаланатын R1 компаниясына толығымен тиесілі. Барлық R3, R2 және R1 4-бапқа сәйкес екінші Уағдаласушы мемлекеттің резиденттері болып табылады және бір салықтық шоғырландырылған топқа кіреді. D) тармақшасының (i) тармақшасында көрсетілген иелік ету критерийі сақталады, өйткені R1, с) тармақшасының талаптарын қанағаттандыратын компания жанама түрде жиынтық дауыстың кемінде 50 пайызына және R3 құнына (және жиынтық дауыстың кемінде 50 пайызына және R3 акцияларының кез келген пропорционалды емес класының құнына) иелік етеді, ал аралық иесі болып табылатын R2 екінші Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылады, сондықтан білікті аралық иесі болып табылады.

Бірінші аталған мемлекет керісінше жағдайда жеңілдік беретін уақытты қамтитын салық кезеңі ішінде R3 алады: біріншіден, басқа Уағдаласушы мемлекетте R3-дің жалпы кірісінен алып тасталатын үшінші мемлекеттегі резидент компаниядан 200 дивидендті; екіншіден, R3 ол үшін Конвенцияның 11-бабында көзделген артықшылықтарға ұмтылатын аталған бірінші мемлекетте дивидендтер төлеу нәтижесінде туындаған 100 пайызды алады. R3 оған құқығы жоқ тұлғаға базаны төмендететін 49 мөлшеріндегі төлем төлейді және R2 51 мөлшеріндегі дивиденд төлейді. Компания R2-ден алатын 51 мөлшеріндегі дивидендтерге қосымша R2 тестіленетін топқа кірмейтін тұлғалардан 100 мөлшеріндегі қосымша жалпы түсімдер алады. R2 тестілеуге қатысуға құқығы жоқ тұлғаға 51 мөлшеріндегі соманы төлейді.

Бұл мысалда 7-тармақта анықталған тестіленетін топ R3, R2 және R1-ден тұрады, өйткені бұл үш компания салықты шоғырландыру режиміне қатысады. Бірінші аталған мемлекетте туындайтын пайыздарға қатысты жеңілдіктер алу құқығына ие болу үшін R3 және тестіленетін топ (ii) тармақшада көрсетілген базаның бұлыңғырлануына тексеруден өтуі тиіс.

7-тармақта анықталғандай, R3-ның жалпы кірісі 100 құрайды (аталған бірінші мемлекетте пайда болатын пайыздар), өйткені үшінші мемлекеттен R3 компаниясы

төлейтін 200 дивиденд есепке алынбайды. Осылайша, R3 жеңілдіктер алуға үміткер салық кезеңі үшін R3 жалпы кірісінің 50-ден азы оған құқығы жоқ адамдарға базаны төмендететін төлемдерден келеді. R3 базаның бұлыңғырлануына байланысты тек 49 төлем жасады, сондықтан ол оған қолданылатын базаны бұлыңғырлауға жүргізілген тестінің бөлігін қанағаттандырады.

Екінші Уағдаласушы мемлекеттің салық заңнамасына сәйкес есептелген тестіленетін топтың жалпы табысына үшінші мемлекеттен R3 компаниясы төлеген 200 мөлшеріндегі дивидендтер, сондай-ақ топшілік операциялар (яғни R3-тен R2-ге дейінгі 51 мөлшеріндегі дивидендтер) кірмейді. Осылайша, тестіленетін топтың жалпы кірісі 200 құрайды (бірінші аталған мемлекетте пайда болатын 100 пайыз, сонымен қатар тестіленуші топқа кірмейтін тұлғалардан алынған 100 R2). Осылайша, қарастырылып отырған салық кезеңінде тестіленетін топ (ii) базалық мөлшерлемені төмендету тестін орындау үшін оған құқығы жоқ тұлғаларға базалық мөлшерлемені төмендету үшін 100-ден аз төлем жасауы керек.

Бұл мысалдағы (ii) тармақшаға сәйкес негізді жою өтілмеді және P2 білікті маман болмайды.

Бұл мысалда R3 d) тармақшасының талаптарын қанағаттандырмайды. Оған құқығы жоқ тұлғаларға R3 базалық төлемдерінің 49-ы рұқсат етілген шектен 50-ден кем болмайтынына қарамастан, тестіленетін топта оған құқығы жоқ тұлғаларға базалық төлемдердің жалпы сомасы 100 (49 + 51) тең болса, оған құқығы жоқ тұлғаларға базалық төлемдердің 100-ден аз мөлшерді құрайтын рұқсат етілген шегінен асады.

— В мысалы: R3-тің осы мемлекетте туындайтын пайыздарды емес, бірінші аталған мемлекеттің резидент компаниясы төлейтін дивидендтердің 100%-ын алатынын және салық салынатын жылы басқа жалпы кірісті иеленбейтінін қоспағанда, А мысалындағыдай фактілер орын алды деп болжайық. R3 күтетін жалғыз шарттық пайда дивидендтерге қатысты 10-бапқа сәйкес болғандықтан, R3 (ii) кіші бөлімге сәйкес базаны бұлыңғырлауға жүргізілетін тестіні қолдануға міндетті емес. Тиісінше, R3 d) тармақшасына сәйкес дивидендтерге қатысты білікті тұлға болады, өйткені ол (i) бөлімшесінің меншік құқығы туралы талаптарын қанағаттандырады.

— С мысалы: Барлық тиісті уақыт кезеңдерінде P2 (тиісті компания) с тармақшасының талаптарын қанағаттандыратын, жария сауда жасайтын P1 компаниясына толығымен тиесілі Компания делік. P2 және P1 екінші Уағдаласушы мемлекеттің резиденттері болып табылады.

Қарастырылып отырған салық жылы ішінде P2 кірісінің жалғыз баптары бірінші аталған мемлекетте пайда болатын 100 пайыз болып табылады, оған қатысты P2 11-бап бойынша жеңілдіктер алуға ұмтылады. P2 с тармақшасының талаптарын қанағаттандыратын тұлғаға 100 P1 шегерілетін пайыздарды төлейді). P1 сол салық кезеңінде Y. P2 мемлекетінің резидент компаниясы ThirdCo пайдасына 100 шегерілетін төлемді P1 арқылы жасайды, жанама түрде 100 базалық төмендететін төлемді оған

құқығы жоқ тұлғаның пайдасына жасады. Бұл мысалда (ii) кіші бөлімге сәйкес негізді бұлыңғырлауға жүргізілетін тест орындалмайды және P2 білікті маман болмайды.

33. 1-бапқа түсініктемелерде көрсетілгендей, кейбір мемлекеттер өздерінің салық келісімдеріне "арнайы салық режимдері" болып табылатын режимдерді пайдаланатын (7-тармақта айқындалғандай) байланысты тұлғаларға төленетін кірістерге қатысты шарттардың нақты ережелерін қолдануға тыйым салатын ережелерді қосу қажет (1-бапқа түсініктемелердің 85-100-тармақтарын қараңыз) және меншікті капиталдан шартты шегерімді көздейтін ішкі заңнаманың ережелерін пайдаланатын байланысты тұлғаларға төленетін пайыздарға 11-бапты қолданудан бас тарту (1-бапқа түсініктемелердің 107-тармағын қараңыз) қажет деп есептейді. Бұл мемлекеттер (ii) бөлімшенің салық базасын төмендету критерийін "жеңілдіктер алуға құқығы жоқ тұлғалар" санатына Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резиденті болып табылатынына қарамастан, осындай арнаулы салық режимдерін немесе оларға жүргізілген немесе есептелген шегеруге жататын төлемдерге қатысты шартты шегерімдерді пайдаланатын тұлғаларды қосу үшін өзгерткісі келуі мүмкін. Мұны (ii) кіші бөлімді келесідей өзгерту арқылы жасауға болады:

(ii) осы Конвенция бойынша 10-бапта көзделмеген жеңілдіктерге қатысты тікелей немесе жанама түрде компанияның жалпы табысының 50% - дан азы және осы уақытты қамтитын салық кезеңі үшін тексерілетін топтың жалпы табысының 50% - дан азы компания резиденттігінің Уағдаласушы мемлекетінде осы салық кезеңінде осы Конвенцияда қамтылатын салық салу мақсаттары үшін шегеруге жататын төлемдер түрінде төленеді немесе есептеледі (бірақ қарапайым қызмет барысында көрсетілетін қызметтер немесе материалдық мүлік үшін, бөгде ұйымдардың төлемдерін қоспағанда, ал тестіленетін топ жағдайында - топ ішіндегі транзакцияларды есепке алмағанда)

A) а), b), c) немесе e) тармақшаларына сәйкес Конвенцияда көзделген жеңілдіктерге құқығы бар Уағдаласушы мемлекеттердің ешқайсысының резиденті болып табылмайтын тұлғаларға;

B) осы тармақшада көрсетілген тұлғамен байланысты және осы Конвенцияның шегеруге жататын төлемге қатысты [арнайы салық режимі" анықтамасын қамтитын Конвенция тармағына сілтеме] айқындалған арнайы салық режимін пайдаланатын тұлғаларға; немесе

C) осы тармақшада көрсетілген тұлғамен байланысты және сипатталған ұлттық шегерімдерді пайдаланатын тұлғаларға пайыз төлеуге қатысты [меншікті капитал үшін шартты шегерімдерге қатысты 11 - баптың тармағына сілтеме].

34. Келесі мысал алдыңғы абзацта келтірілген бұлыңғырлануға негіздемені сынаудың балама әдісін қолдануды көрсетеді:

— Мысал: R3 кірісінің жалғыз баптары шарт бойынша жеңілдіктер сұралатын мемлекетте алынатын және оған қатысты R3 12-бап бойынша жеңілдіктер алуға ұмтылатын роялтидің 100% - ы болып табылатындығын қоспағанда, жоғарыдағы 32-

тармақтағы В мысалындағыдай фактілерді алайық. R3 100-ден R1-ге дейін шегерілетін роялти төлемін жасайды. Кез келген уақытта R1 роялтиге қатысты арнайы салық режимін (осы Конвенцияда анықталғандай) пайдаланады.

d) тармақшасында көрсетілген (i) бөлімшеге иелік ету шарты орындалды, өйткені R1, c) тармақшасының талаптарын қанағаттандыратын компания жанама түрде жиынтық дауыстардың кемінде 50 пайызына және R3 құнына ие, ал R2 білікті аралық иесі болып табылады. Алайда, R1 c) тармақшасының талаптарын қанағаттандыратын тұлға болса да, R1 R3 компаниясы шығарған шегерілетін роялти төлемі базаны бұзатын төлем болып табылады, өйткені R1 оған құқылы емес. R1 R3 ке қатысты байланысты тұлға болып табылады және роялти кірісіне қатысты арнайы салық режимін пайдаланады. Бұл мысалда R3 (ii) кіші бөлімге сәйкес базалық мөлшерлемені төмендету критерийін қанағаттандырмайды, өйткені R3 арнайы салық режимін пайдаланатын, оған құқығы жоқ тұлғаға базалық мөлшерлемені төмендету үшін 100 пайыздық төлемдерді жүзеге асырды және 100-ге тең сома базалық мөлшерлемені төмендетуге арналған төлемдер үшін рұқсат етілген R3 шегінен асады (егер бұл төлемдердің жалпы сомасы кемінде 50 болса, бұл шек арттырылады).

35. Кейбір басқа мемлекеттер, негізінен, жария сауда жасайтын компанияларға немесе заңды тұлғаларға тиесілі компаниялар жағдайында базалық құнның төмендеуіне қатысты бөлу (ii) шартын енгізудің қажеті жоқ деп санауы мүмкін. Сондықтан, бұл мемлекеттер d) тармақшасын алып тастағысы және c) тармақшасының келесі нұсқасын пайдаланғысы келуі мүмкін, ол жария сауда жасайтын компанияларға немесе заңды тұлғаларға да, сондай-ақ бес немесе одан да аз жария сауда жасайтын компаниялар немесе заңды тұлғалар акциялардың бақылау пакетіне иелік ететін компанияларға қатысты болады (осы тәсілді ұстанатын мемлекеттер 2-тармақтың кейінгі тармақшаларының нөмірленуін де өзгертуі және жоғарыдағы 30-тармақта сипатталған проблеманы болдырмау үшін c) тармақшасына сілтемелерді меншік құқығының/ базаның бұлыңғырлануына, "туынды пайдаларға" және "компаниялардың штаб пәтеріне" қатысты қағидалардың тұжырымдарындағы "c) тармақшаның (i) бөлімшесіне" сілтемелермен ауыстыруы қажет)

c) компания немесе басқа заңды тұлға, егер осы уақытты қамтитын бүкіл салық кезеңі ішінде

(i) оның акцияларының негізгі класы (және кез-келген басқа жеке акциялар класы) бір немесе бірнеше танылған қор биржаларында үнемі саудаланады, және немесе:

А) оның негізгі акциялар класы негізінен компания немесе заңды тұлға резиденті болып табылатын Уағдаласушы мемлекетте орналасқан бір немесе бірнеше танылған қор биржаларында саудаланады; немесе

Б) компанияның немесе заңды тұлғаның негізгі басқару және бақылау орны олар резиденті болып табылатын Уағдаласушы мемлекетте орналасады;

(ii) жанама иелік еткен жағдайда әрбір аралық иесі осы Конвенцияға сәйкес пайда сұратылатын Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылуы немесе білікті аралық иесі болып табылуы шартымен, компанияның немесе заңды тұлғаның жиынтық дауыс беру құқығының және акциялар құнының кемінде 50% - ы (және жиынтық дауыс беру құқығының және акциялардың кез келген пропорционалды емес сыныбының құнының кемінде 50% - ы) тікелей немесе жанама түрде осы тармақшаның (i) бөлінуі шеңберінде жеңілдіктер алуға құқығы бар бес немесе одан аз компанияға немесе заңды тұлғаларға тиесілі болады;

*е) тармақшасы: коммерциялық емес ұйымдар және танылған зейнетақы қорлары*

13. ЭЫДҰ Конвенциясының 29-бабының егжей-тегжейлі нұсқасының 39 және 40-тармақтарында мыналар көзделеді:

39. Егжей-тегжейлі нұсқаның е) тармақшасында белгілі бір коммерциялық емес ұйымдар (олар Уағдаласушы мемлекеттің резиденттері болып саналатындай шамада, 4-бапқа [2014] түсініктеменің [8.6 және 8.7] тармақтарында көрсетілгендей) және кейбір танылған зейнетақы қорлары Конвенцияның барлық артықшылықтарына құқылы болатын ережелер қамтылған.

40. (i) кіші бөлімінде сипатталатын ұйымдар меншік иелерінің немесе мүшелерінің тұрғылықты жеріне қарамастан автоматты түрде шарт бойынша жеңілдіктер алуға құқылы болады. Бұл ұйымдар, әдетте, тұрақты резиденттік мемлекетте салық төлемейтін және белгілі бір әлеуметтік функцияларды (мысалы, қайырымдылық, ғылыми, көркемдік, мәдени немесе білім беру) орындау үшін құрылған және жұмыс істейтін ұйымдарға сәйкес келеді. Әрбір мемлекетке қатысты (i) кіші бөлімге енгізілетін осындай заңды тұлғалардың сипаттамасы, әдетте, осы заңды тұлғалар сипаттайтын осы мемлекеттің ішкі заңнамасының ережелеріне немесе осы заңды тұлғаларды сәйкестендіруге мүмкіндік беретін ішкі заңнама факторларына қатысты болады. Қолданылатын тұжырымдамаға байланысты мемлекеттер өздерінің құзыретті органдары кейіннен ұсынылған сипаттаманы өзгерту немесе толықтыру туралы келісе алатындай етіп (I) кіші бөлімге түзетулер енгізгісі келуі мүмкін.

14. Барлық мемлекеттер өздерінің салық конвенцияларының қолданылу аясына танылған зейнетақы қорларын енгізе бермейді. Мұндай мемлекеттер 29-бапты әзірлеу кезінде (ii) және (iii) тармақтарды е) тармақшасынан алып тастауы тиіс. Алайда, танылған зейнетақы қорларына салық келісімінің қолданылуын түсіндіргісі келетін мемлекеттер 3-бапта "танылған зейнетақы қоры" терминіне анықтама бергісі келуі мүмкін. Мұндай анықтама былайша тұжырымдалуы және осы баптың 1-тармағына тармақша ретінде енгізілуі мүмкін:

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 басқарылады және сол мемлекет немесе оның саяси бөлімшелерінің немесе жергілікті өзін-өзі басқару органдарының бірі реттейді; немесе

(ii) ол (i) кіші бөлімде аталған заңды тұлғалардың немесе іс-шаралардың мүдделері үшін қаражатты инвестициялау үшін ғана немесе дерлік ғана құрылады және басқарылады.

Өзінің ішкі заңнамасына сәйкес зейнетақы қорын заңды тұлға ретінде танымайтын мемлекеттер жоғарыда келтірілген анықтаманың кіріспе ережесін мыналармен алмастыра алады:

мемлекеттің "танылған зейнетақы қоры" термині осы мемлекеттің заңдарына сәйкес осы мемлекетте құрылған заңды тұлғаны немесе ұйымды білдіреді және:

Мұндай мемлекеттер сондай-ақ 4-баптың 1-тармағындағы "резидент" анықтамасына осындай заңды тұлға немесе ұйым кіретініне көз жеткізуі керек (4-баптың 1-тармағына түсініктеменің 7-тармағын қараңыз).

15. ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 29 бабының осындай нұсқасына түсініктемелердің 41 және 42-тармақтарында мыналар қамтылады:

41. (ii) кіші бөлімге сәйкес 3-баптың 1-тармағындағы осы терминнің анықтамасының (i) бөліміне жататын танылған зейнетақы қоры (ол зейнетақы жәрдемақыларын, сондай-ақ жеке тұлғаларға қосымша немесе ілеспе төлемдерді басқаратын немесе беретін ұйымға қолданылатын анықтаманың бір бөлігі болып табылады) шартқа қатысуға құқылы болады, егер осы тұлғадағы меншікті үлестің 50 пайыздан астамы Уағдаласушы мемлекеттердің кез келгенінің резиденттері болып табылатын жеке тұлғаларға тиесілі болса, немесе егер осы меншікті үлестердің белгілі бір пайызынан астамы екіжақты келіссөздер барысында анықталса, үшінші мемлекеттердің резиденттері болып табылатын осындай резиденттерге немесе жеке тұлғаларға тиесілі болады, бірақ соңғы жағдайда мынадай екі қосымша шарт сақталған жағдайда: біріншіден, бұл жеке тұлғалардың осы үшінші мемлекет пен шығу мемлекетінің арасында жасалған жан-жақты салық конвенциясында көзделген жеңілдіктерге құқығы болады, екіншіден, бұл конвенция осы үшінші мемлекеттің зейнетақы қорлары алатын пайыздар мен дивидендтерге көзден алынатын салықты ұқсас түрде немесе көбірек азайтуды көздейді. Осы ереженің мақсаттары үшін "осы тұлғаға қатысты пайда алу мүдделері" терминін қордан зейнетақы жәрдемақыларын алуға құқығы бар тұлғалардың мүдделеріне қатысты деп түсіну керек. Алайда, кейбір мемлекеттер танылған зейнетақы қорларының халықаралық шарттар жасасу тәуекелі қорлардың шарт бойынша тұрғылықты жерін және зейнетақы жәрдемақыларын алуға құқығы бар жеке тұлғалардың құқықтарын көрсету міндеттемесіне байланысты талаптарды сақтау шығындарын ақтамайды деп санайды. Осы көзқараспен бөлісетін мемлекеттер (ii) және (iii) кіші бөлімдерді тиісті түрде өзгерте алады және, мысалы,

осы екі бөлімді "танылған зейнетақы қоры" дегенді білдіретін бір бөлімге ауыстыра алады, бұл жеңілдетілген нұсқадағы ереже сияқты кез келген танылған зейнетақы қоры 3-баптың 1-тармағында келтірілген анықтамаға сәйкес қамтылатын болады, бұл автоматты түрде "білікті тұлға" дегенді білдіреді.

42. (iii) кіші бөлім 3-баптың 1-тармағындағы "танылған зейнетақы қоры" анықтамасының (ii) кіші бөлімінде айтылатын "қорлардың қорлары" деп аталатындарға қолданылады. Бұл жеке тұлғаларға зейнетақы төлемдерін тікелей бермейтін, бірақ "танылған зейнетақы қоры" анықтамасының (i) бөліміне жататын танылған зейнетақы қорларының қаражатын инвестициялау үшін құрылған және басқарылатын қорлар. Алайда (iii) бөлім осындай "қорлардың қорлары" іс жүзінде барлық кірісі (ii) бөлімге сәйкес жәрдемақы алуға құқығы бар танылған зейнетақы қорларының пайдасына салынған инвестициялардан алынған жағдайда ғана қолданылады.

*f) тармақшасы: меншіктің/базаның бұлыңғырлануы*

16. ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 29 бабының осындай нұсқасына түсініктемелердің 46 - 54-тармақтарында мыналар қамтылады:

46. Егжей-тегжейлі нұсқаның f) тармақшасы Уағдаласушы мемлекеттің резиденттері болып табылатын кез келген меншік нысанындағы заңды тұлғаларға қолданылатын шарт бойынша жеңілдіктер алу құқығын алудың қосымша әдісін көздейді. F) тармақшасында қарастырылған тест, меншік құқығының және базаның бұлыңғырлануы деп аталатын тест екі бөлімнен тұрады; екі бөлік те резиденттің f) тармақшасына сәйкес шарт бойынша жеңілдіктер алуға құқылы болуы үшін орындалуға тиіс.

47. Иеленуге жүргізілетін тестінің бір бөлігі болып табылатын (i) кіші бөлімге сәйкес, жиынтық дауыс беру құқығының және орналастырылған акциялардың құнының 50 немесе одан да көп пайызы (және жиынтық дауыс беру құқығының және кез келген пропорционалды емес акциялар класы құнының кемінде 50 пайызы) осы тұлғаға тікелей немесе жанама түрде тиесілі болуға тиіс, сол уақытта керісінше жағдайда шарт бойынша және ең болмағанда осы уақытты қамтитын он екі айлық кезең күндерінің жартысында осы тұлға резиденті болып табылатын Уағдаласушы мемлекеттің резиденттері болып табылатын және a), b), c) немесе e) тармақшаларына сәйкес шарт бойынша жеңілдіктерге құқығы бар тұлғаларға тиісті жеңілдік берілер еді. Алайда, жанама иелер жағдайында аралық иелердің әрқайсысы білікті аралық иесі болуға тиіс. "Білікті аралық иесі" деген термин 7-тармақта айқындалған; осы айқындамаға сәйкес білікті аралық иесі f)тармақшасына сәйкес жеңілдіктерге үміткер компания сияқты Уағдаласушы мемлекеттің резидентін де қамтиды.

48. f) тармақшасы, әдетте, жеке компаниялар жағдайында маңызды болғанымен, бұл Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатын және осы тармақшаның талаптарын басқаша қанағаттандыратын траст сияқты заңды тұлғаға да қолданылуы мүмкін. 7-тармақтағы акциялардың анықтамасына сәйкес, компания болып

табылмайтын заңды тұлғалар жағдайында "акцияларға" сілтеме жасау акциялармен салыстыруға болатын акцияларды білдіреді; әдетте, бұл сенімгерліктегі меншікті акцияларға жатқызылады. (i) бөлімнің мақсаттары үшін сенімдегі меншікті үлестер оның иелеріне сенімдегі әрбір меншік иесінің актуарлық үлесіне пропорционалды түрде тиесілі болып саналады. Алуға құқығы бар меншік иесінің мүддесі трасттың қалған бөлігі кіріс алушыларға тиесілі жиынтық үлестен 100% - ға аз болады. Егер меншік иесінің актуарлық үлесін айқындау мүмкін болмаса, трасттағы меншік иесінің үлесі а), b), c) немесе e) тармақшаларына сәйкес жәрдемақы алуға құқығы бар тұлғаға тиесілі болып есептелмейді. Сондықтан, егер меншік иелерінің сенімгерлікке актуарлық қызығушылығын анықтау мүмкін болмайтын болса, егер барлық ықтимал меншік иелері а), b), c) немесе e) тармақшаларына сәйкес жәрдемақы алуға құқығы бар тұлғалар болмаса (I) кіші бөлімге сәйкес меншік критерийін қанағаттандыру мүмкін болмайды.

49. (ii) кіші бөлімі бұл базалық мөлшерлемені төмендету тестінің бөлігін білдіреді, ол жалпы d) тармақшасының (ii) кіші бөліміндегі базалық мөлшерлемені төмендету тестіне ұқсас, тек осы басқа тесттен айырмашылығы, ол 10-бапқа сәйкес жеңілдіктер алуға ұмтылатын тұлғаға да қолданылады. Бұл негізді бұлыңғырлау сынағы келесі жағдайларда орындалады, егер

— оған құқығы болмайтын тұлғаларға, оның тұрақты резиденттігі мемлекетіндегі компанияның салығын есептеу кезінде салық салу мақсаттары үшін шегеруге жататын, төленетін немесе тікелей немесе жанама түрде есептелетін төлемдер түріндегі жеңілдіктер мәлімделетін уақытты қамтитын салық кезеңінің ішіндегі компанияның жалпы кірісінің 50% - дан азы (және тестіленетін топ бар болса, тестіленетін топтың жалпы кірісінің 50% - дан азы)

— оған құқығы болмайтын тұлғаларға, шарт бойынша жеңілдіктерге талаптанатын компанияның резиденттігі мемлекетіндегі тестіленетін топтың кез келген мүшесі үшін салық есептеу кезінде салық салу мақсаттары үшін шегеруге жататын, төленетін немесе тікелей немесе жанама түрде есептелетін төлемдер түріндегі жеңілдіктер сұратылатын уақытты қамтитын салық кезеңінің ішіндегі тестіленетін топтың (тестіленетін топ бар болса) жалпы кірісінің 50% - дан азы.

50. Алдыңғы абзацта пайдаланылған "бұған құқығы жоқ тұлғалар" деген термин 2-тармақтың a), b), c) немесе e) тармақшаларына сәйкес осы Конвенцияда көзделген жеңілдіктерге құқығы бар әрбір Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылмайтын кез келген тұлғаларға қатысты болады. Бұдан басқа, 7-тармаққа (ii) кіші бөлімде қолданылатын "тестіленетін топ" және "жалпы кіріс" терминдерінің анықтамасы енгізілген.

51. (ii) бөлімше үшін базаны бұлыңғырлауға жүргізілетін тест d) тармақшасындағы тестке қарағанда егер тұлға 10-бапта көзделген жеңілдіктерді алғысы келсе қолданылады. (ii) бөлімнің мақсаттары үшін мұндай тұлға дивидендтер сол адамның

резиденттік мемлекетінде салық салудан нақты босатылған болса да, алынған кез келген дивидендтерді өзінің жалпы кірісіне қосуы тиіс. Бұл 7 - тармақтағы "жалпы кіріс" анықтамасының (i) кіші бөлімінде көзделген.

52. d) тармақшасындағы базаны бұлыңғырлауға арналған тест жағдайындағыдай, (ii) кіші бөлімде тестті қолдану мақсаттары үшін шегеруге жататын төлемдер (яғни базаны бұлыңғырлауға байланысты төлемдер) қызметтер немесе материалдық мүлік үшін әдеттегі қызмет барысында төленген немесе есептелген сомаларды қамтымайды. Олар тұлғаның резиденттік мемлекетінің салық заңнамасына сәйкес салық салынатын базадан шегерілуі мүмкін шамада сенімгерлік төлемдер салық салынатын базаны төмендететін осындай төлемдерді білдіреді. Басқа тұлғаларға төлемдер немесе есептеулер болып табылмайтын тозу және амортизациялық аударымдар (ii) кіші бөлімнің мақсаттары үшін есепке алынбайды. Сонымен қатар, тестіленетін топ жағдайында шегерілетін төлемдер топ ішіндегі төлемдерді қамтымайды. Ақырында, сыйақы төлемдері қызметтер немесе материалдық мүлік үшін әдеттегі коммерциялық қызмет кезінде төленетін немесе есептелетін кездейсоқ сомалар емес, сондықтан олар оған құқығы жоқ тұлғаға төленсе, есепке алынады.

53. Жоғарыдағы 33-тармақта түсіндірілгендей, d) тармақшасында көзделген салық базасының бұлыңғырлануын тексеруге қолданылатын, "арнайы салық режимдері" болып табылатын режимдерді пайдаланатын байланысты тұлғаларға төленетін кірістерге қатысты халықаралық шарттардың нақты ережелерін қолданудан бас тартқысы келетін және "арнайы салық режимдері" болып табылатын режимдерді пайдаланатын байланысты тұлғаларға төленетін кірістерге қатысты 11-бапты қолданудан бас тартқысы келетін мемлекеттер меншікті капиталдан шартты шегерімді көздейтін ішкі заңнаманың ережелерін пайдаланатын байланысты тұлғаларға төленетін пайыздар, сондай-ақ, (ii) бөлімшенің салық базасын төмендету критерийін "жеңілдіктер алуға құқығы жоқ тұлғалар" санатына енгізу үшін өзгертуге болады, олар Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резиденті болып табылатынына қарамастан, осындай арнайы салық режимдерін немесе ол шегеруге жататын өзі жүргізген немесе есептеген төлемдерге қатысты шартты шегерімдерді пайдаланады. Мұны (ii) кіші бөлімді келесідей түрде өзгерту арқылы жасауға болады:

(ii) осы уақытты қамтитын салық кезеңі үшін компанияның жалпы кірісінің 50% - дан азы және тестіленуші топтың жалпы табысының 50% - дан азы компания резиденттігінің Уағдаласушы мемлекетінде осы Конвенцияда қамтылатын салық салу мақсаттары үшін осы салық кезеңінде шегерілуге жататын төлемдер түрінде тікелей немесе жанама түрде төленеді немесе есептеледі (бірақ қызметтер немесе материалдық мүлік үшін әдеттегі қызмет барысында нарықтық шарттардағы төлемдерді қоспағанда, ал тексерілген топ жағдайында - топшілік транзакцияларды қоспағанда)

А) а), b), c) немесе e) тармақшаларына сәйкес осы Конвенцияда көзделген жеңілдіктерге құқығы бар Уағдаласушы мемлекеттердің ешқайсысының резиденті болып табылмайтын тұлғаларға;

В) осы тармақшада көрсетілген тұлғамен байланысты және осы Конвенцияда шегеруге жататын төлемге қатысты ["арнайы салық режимі" айқындамасын қамтитын конвенцияның тармағына сілтеме] айқындалғандай арнайы салық режимін пайдаланатын тұлғаларға; немесе

С) осы тармақшада көрсетілген тұлғамен байланысты және сипатталған шартты шегерімдерден пайда көретін тұлғаларға пайыздарды төлеуге қатысты [меншікті капитал үшін шартты шегерімдерге қатысты 11 - баптың тармағына сілтеме];

54. Келесі мысалдар Уағдаласушы мемлекеттің (мысалдарда "бірінші аталған мемлекет" деп аталған) 7-тармақтағы "тексерілетін топтың" және "жалпы кірістің" анықтамаларын ескере отырып, f) тармақшасының (ii) кіші бөлімінде көзделген базаны бұлыңғырлауға арналған тесттің қолданылуын суреттейді:

— А мысалы: Барлық тиісті уақыт кезеңдерінде R2 (f) тармақшасына сәйкес шарт бойынша пайда алуға ұмтылатын ұйым) R1 еншілес компаниясы болып табылады, ол өз кезегінде Z жеке тұлғасына толығымен тиесілі делік. R1, R2 және Z 4-бапқа сәйкес басқа Уағдаласушы мемлекеттің резиденттері болып табылады. R2 және R1 бір салықтық шоғырландырылған топтың мүшелері болып табылады. f) тармақшасының (i) тармақшасында көрсетілген иелік ету критерийлері сақталды, өйткені Z а) тармақшасының талаптарына жауап беретін тұлға, ол жанама түрде жиынтық дауыстардың кемінде 50 пайызына және R2 құнына иелік етеді, ал R1 талаптарға жауап беретін аралық иесі болып табылады. Тиісті салық кезеңінде R2 үшінші мемлекеттің резидент компаниясы төлеген 50 босатылған дивидендтерді және бірінші аталған мемлекетте есептелген 50 пайызды алады. R2 оған құқығы жоқ тұлғаларға 24 мөлшеріндегі шегерілетін пайыздарды төлейді және 51 R1 дивиденд төлейді. Ол R2-ден алатын 51 мөлшеріндегі дивидендтерге қосымша, R1 тестілеу тобына кірмейтін тұлғалардан 100 қосымша табыс алады. R1 оған құқығы жоқ адамға 51% шегерілетін пайыздарды төлейді. R2 Конвенцияның 10-бабында емес, 11-бабында көзделген жеңілдіктерді алу үшін талпынуға тырысады. Сыналатын топтың негізінің бұлыңғырлауға жүргізілетін тестіні қолдану мақсатында сыналатын топ R1 және R2-ден тұрады. Осы мақсат үшін тестіленетін топтың жалпы кірісі 150 құрайды (аталған бірінші мемлекетте пайда болатын пайыздың 50 пайызы, сонымен қатар тестіленетін топқа кірмейтін тұлғалардан 100 қосымша кіріс). R2 24 мөлшеріндегі негізгі өтемақы төлемін жасады, ал R1 оған құқығы жоқ тұлғаларға 51 мөлшеріндегі негізгі өтемақы төлемін жасады. Тестіленуші топтағы базаны төмендететін төлемдер барлығы 75 (24 + 51) құрайды, бұл тестіленуші топтың 150 мөлшеріндегі жалпы кірісінің кемінде 50% - ын құрайды. Осылайша, бұлыңғырлауға жүргізілетін сынақ орындалмады және R2 f) тармақшасына сәйкес білікті маман болып табылмады.

— В мысалы: Оған қатысты R2 білікті тұлға болуға ұмтылатын кіріс бірінші аталған мемлекетте туындайтын пайыздардың 50%-ының орнына осы мемлекеттің резидент компаниясы төлейтін дивидендтердің 50%-ын құрайтындығын қоспағанда, жоғарыда келтірілген А мысалындағыдай фактілерді алайық. Осы мақсат үшін R2 жалпы кірісі 100 құрайды (үшінші мемлекеттің резидент компаниясы төлейтін дивидендтердің 50%-ы және компания бірінші аталған мемлекеттен төлейтін дивидендтердің 50%-ы). Тестіленуші топтың жалпы кірісі 200-ге тең (тестіленуші топқа кірмейтін тұлғалардың жалпы табысы K2 100 мөлшерінде және K1 100 мөлшерінде). R2 24 мөлшеріндегі базалық төлем жасады, ал R1 51 мөлшерінде базалық төлем жасады. R2 базалық төлемдерінің сомасы 24-ке тең, бұл R2-дің 100-ге тең жалпы кірісінің 50% - ынан азы. Сонымен қатар, тестілеу тобындағы базаны төмендететін төлемдер 75 (24 + 51) құрайды, бұл тестілеу тобының 200 жалпы кірісінің 50% - дан азын құрайды. Осылайша, осы мысалда (ii) бөлімше базасын бұлыңғырлау сынағы орындалды және R2 бірінші аталған мемлекеттің резидент компаниясы төлейтін дивидендтерге салық салудың төмен мөлшерлемесін алу мақсатында f) тармақшасына сәйкес білікті тұлға болуға тиіс.

*g) тармақшасы: Ұжымдық инвестициялау механизмдері*

17. "Ұжымдық инвестициялау механизмдерінен" пайда алу құқығын реттейтін қағиданы енгізгісі келетін елдер мұндай қағиданы 2-тармақтың g) тармақшасына енгізе алады. Мұндай қағиданы енгізу шетелдік портфельдік инвестицияларды ілгерілетудің пайдалы құралы бола алады, дегенмен кез-келген осындай қағиданы әзірлеу кезінде елдер ұжымдық инвестициялау механизмдерін қолдану арқылы шарттар жасауға мүмкіндік туғызбауы тиіс.

*3-тармақ*

*Бизнесті белсенді жүргізу*

18. ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 29-бабының осындай нұсқасына түсініктеменің 68-77-тармақтарында мыналар қамтылады:

68. Жеңілдетілген де, сондай-ақ егжей-тегжейлендірілген де нұсқалардың 3-тармағында баламалы критерий баяндалған, оған сәйкес Уағдаласушы мемлекеттің резиденті өзінің тұрақты резиденттік мемлекетінде жүзеге асырылатын белсенді кәсіпкерлікпен байланысты кірістің белгілі бір түрлеріне қатысты шарт бойынша жеңілдіктер ала алады. Осы тармақта егер Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатын заңды тұлға осы мемлекетте, оның ішінде байланысты тұлғалар жүзеге асыратын қызметті қоса алғанда, кәсіпкерлік қызметті белсенді жүзеге асырса және осындай кәсіпкерлік қызметтің нәтижесі болып табылатын немесе онымен бірге жүретін екінші Уағдаласушы мемлекеттен кіріс алса, осындай кіріске қатысты ұйымның меншік сипаты мен нысанына қарамастан шарттар жасасу кезінде шарт бойынша жеңілдіктер беру проблемалар туғызбайды деп танылады. Бұл тармақ 1-тармаққа сәйкес керісінше жағдайда бас тартылатын жағдайлардың көптеген санында

шарт бойынша жеңілдіктерді қамтамасыз етеді, өйткені ұйым 2-тармаққа сәйкес "білікті тұлға" болып табылмайды.

69. Уағдаласушы мемлекеттің резиденті 2-тармаққа сәйкес жәрдемақы алуға құқығы бар тұлға болып табылмайтындығына қарамастан, 3-тармаққа сәйкес жәрдемақы алуға үміткер бола алады. 3-тармақта баяндалған белсенді мінез-құлық критерийіне сәйкес, тұлға (әдетте компания) шарт бойынша жеңілдіктер алуға құқылы болады, егер ол мынадай екі шартты қанағаттандырса: біріншіден, ол өзінің тұрақты резиденттік мемлекетінде бизнесті белсенді жүргізумен айналысады, екіншіден, жеңілдіктер сұралатын төлем, бизнеспен байланысты болады. Кейбір жағдайларда бизнестің кіріс көз мемлекетіндегі қызметпен салыстырғанда көлемі бойынша елеулі болуы туралы қосымша талап орындалуға тиіс.

70. а) тармақшасында осы мемлекетте белсенді кәсіпкерлік қызметті жүзеге асыратын Уағдаласушы мемлекеттің резиденті екінші Уағдаласушы мемлекетте алынатын кіріс бабына қатысты Конвенцияның артықшылықтарын пайдалана алатын жалпы қағида белгіленеді. Алайда кіріс бабы осы бизнестен болуы керек немесе оған ілеспе бизнестен болуы тиіс.

71. "Коммерциялық қызмет" деген термин 3-баптың 2-тармағының жалпы қағидасына сәйкес анықталмаған [...] және сондықтан оған ішкі заңнамада бар мән берілуі тиіс. Заңды тұлға, әдетте, ол әрекет ететін тұлғалар (мысалы, компанияның лауазымды тұлғалары немесе қызметшілері) елеулі басқару және операциялық қызметті жүзеге асырған жағдайда ғана бизнесті белсенді жүргізуге қатысады деп есептеледі.

72. а) тармақшасына сәйкес резиденттің өз есебінен инвестицияларды жүзеге асыру немесе инвестицияларды басқару жөніндегі қызмет, егер тиісті қызмет банк қызметінің, сақтандыру немесе Уағдаласушы мемлекеттер ұқсас деп есептейтін банк немесе қаржы мекемесі жүзеге асыратын бағалы қағаздармен жұмыс істейтін қызмет банк қызметінің бір бөлігі болып табылмаса, тиісінше банк (мысалы, кредиттік одақ немесе құрылыс қоғамы), сақтандыру компаниясы немесе бағалы қағаздар бойынша тіркелген делдал кәсіпкерлік қызмет болып есептелмейді. Банк (немесе қаржы мекемесі, Уағдаласушы мемлекеттердің келісімімен), сақтандыру компаниясы немесе бағалы қағаздар бойынша тіркелген делдал болып табылмайтын тұлға жүзеге асыратын осындай қызмет, егер оны банк (немесе Уағдаласушы мемлекетпен келісілген қаржы мекемесі), сақтандыру кәсіпорны немесе бағалы қағаздар бойынша тіркелген делдал, бірақ осы кәсіпорынның банктік, сақтандыру немесе дилерлік бизнесінің бір бөлігі ретінде емес дәрежеде жүзеге асырса, бизнесті белсенді жүргізу ретінде қарастырылмайды.

73. Бұдан басқа, а) тармақшасының (i)-(iv) кіші бөлімдері, егер тіпті барлық осындай функциялар сол мемлекетте жүргізілсе де, 3-тармақтың мақсаттары үшін өздері де, сонымен бірге жиынтықта да Уағдаласушы мемлекетте бизнесті белсенді

жүргізу ретінде қарастырылмайтын нақты функцияларды айқындайды. Оларға мыналар жатады: (i) холдингтік компания ретіндегі қызмет;

(ii) компаниялар тобын жалпы қадағалауды немесе басқаруды қамтамасыз ету; (iii) топтық қаржыландыруды ұсыну (ақша қаражатын біріктіруді қоса алғанда); және (iv) бұл қызметті реттелетін банк (немесе Уағдаласушы мемлекеттер келіскен қаржы мекемесі), сақтандыру компаниясы немесе бағалы қағаздар бойынша тіркелген дилер әдеттегі іс-әрекеттің барысында жүзеге асыратын жағдайларды қоспағанда, инвестицияларды жүзеге асыру немесе оларды басқару. Бұл қызмет түрлерінің тізбесі трансұлттық корпорацияларды әкімшілік қолдау функциялары, сондай-ақ холдингтік компания ретінде жүзеге асырылатын қызмет бизнесті белсенді жүргізудің бір бөлігі болып табылмайтынын, демек, осындай қызметтің нәтижесі болып табылатын немесе онымен бірге жүретін кіріс 3-тармаққа сәйкес шарт бойынша жеңілдіктерге ие бола алмайтынын түсіндіруге арналған. Алайда, кейбір мемлекеттер (i)-(iv) кіші бөлімдерінде көрсетілген кейбір немесе барлық қызмет түрлері бизнесті белсенді жүргізу тұжырымдамасына енгізілуі керек деп санайды, сондықтан бұл мемлекеттер а) тармақшасының басқа тұжырымдамасын қабылдағысы келуі мүмкін.

74. Кірістің қандай да бір бабы компанияның резиденттік мемлекетте бизнесті белсенді жүргізуінің нәтижесі болып табыла ма деген мәселе фактілер мен мән-жайлар негізінде айқындалуға тиіс. Әдетте, кірістің бабы, егер белсенді жүзеге асырылатын бизнес пен оған қатысты жеңілдіктер сұралатын кіріс бабы арасында нақты байланыс болса, ол резиденттік мемлекетте бизнесті белсенді жүргізу нәтижесінде пайда болады. Мысалы, егер компания өзінің тұрақты резиденттік мемлекетінде зерттеулер мен әзірлемелер жүргізсе және жаңа технологиялық процеске патент әзірлесе, патентті лицензиялау роялтиі іс жүзінде тұрақты резиденттік мемлекетте бизнесті белсенді жүргізумен байланысты болады. Дивидендтер немесе бас компанияға төленетін пайыздар жағдайында төлеуші компанияның қызметі дивидендтер немесе пайыздар оның тұрақты резиденттік мемлекетінде бас компанияның белсенді бизнесті жүргізуінің нәтижесі болып табылатындығын анықтауға әсер етеді.

75. Төлеуші компанияның шығару мемлекетіндегі қызметі тұрақты резиденттік мемлекетте белсенді жүзеге асырылатын бизнеспен талап етілетін нақты байланысы бар-жоқтығын анықтау мақсатында әрбір мемлекеттегі қызмет бағыттарын салыстыру маңызды болады. Шығарылған мемлекеттегі қызмет саласы резиденттік мемлекетте жүзеге асырылатын қызметке қатысты жоғары немесе төмен болуы мүмкін. Осылайша, шығарылған мемлекеттегі кәсіпорын резиденттік мемлекетте жүзеге асырылатын өндірістік процеске ресурстар бере алады немесе шығарылған мемлекеттегі кәсіпорын резидент жүзеге асыратын өндірістік процестің өнімдерін сата алады. Келесі мысалдар осы қағидаттарды көрсетеді:

— Мысалы: АСО бұл мемлекеттің резидент компаниясы болып табылады және Х өнімі өндірісінінен тұратын мемлекетте белсенді бизнесті жүргізумен айналысады.



АСО ВСО акцияларының 100 пайызына иелік етеді, В мемлекетіндегі компанияның тұрғыны. ВСО АСО-дан Х өнімін сатып алады және оны В мемлекетіндегі клиенттерге таратады, өйткені ВСО-ның Х өнімін тарату қызметі іс жүзінде АСО өндірісімен байланысты, ВСО-ның АСО төлейтін дивидендтері АСО бизнесінен алынған ретінде қарастырылады.

— В мысалы: АСО А мемлекетіндегі ірі ғылыми-зерттеу орталығын басқаратын, бүкіл әлем бойынша филиалдарына, соның ішінде ВСО-ға лицензия беретін зияткерлік меншікті дамытатын А мемлекетінің резидент компаниясы болып табылады. АСО В мемлекетінің резиденті ВСО компаниясының 100 пайызына иелік етеді. ВСО в мемлекетінде АСО әзірлеген өнімдерді шығарады және сатады. ВСО жүзеге асыратын қызмет іс жүзінде А мемлекетіндегі белсенді АСО бизнесімен байланысты болғандықтан, оның зияткерлік меншігін пайдаланғаны үшін ВСО АСО төлейтін лицензиялық төлемдер АСО бизнесімен байланысты болып саналады.

— С мысалы: АСО А мемлекетінің резидент компаниясы болып табылады және А мемлекетінде Х тауарын пайдалануды талап ететін өндірістік бизнесті белсенді жүргізумен айналысады. АСО ВСО акцияларының 100 пайызына иелік етеді, ол В мемлекетінің резиденті болып табылады, ол Х тауарының үлкен қорларына иелік етеді. ВСО Х тауарын өндіреді және оны АСО -ға сатады, ол бұл тауарды тауарлар өндірісі үшін пайдаланады және ашық нарықта сатады. ВСО жүзеге асыратын коммерциялық қызмет АСО-ны өз тауарларын өндіру үшін бастапқы деректермен қамтамасыз ететіндіктен, ВСО бизнесі іс жүзінде А мемлекетіндегі АСО өндірістік қызметімен байланысты. ВСО АСО-ға төлейтін дивидендтер АСО бизнесінен алынған ретінде қарастырылады.

76. егер осы баптың өндірісі тұрақты резиденттік мемлекетте бизнесті жүргізуді жеңілдететін болса, көз мемлекетінде алынатын кіріс бабы тұрақты резиденттік мемлекетте жүзеге асырылатын бизнес үшін "қосалқы" болып табылады. Кездейсоқ кірістің мысалы ретінде резиденттік мемлекеттегі тұлғаның айналым капиталын шығу мемлекетіндегі тұлғалар шығарған бағалы қағаздарды уақытша инвестициялаудан алынған кіріс болып табылады.

77. 3-тармақтың б) тармақшасында а) тармақшасында баяндалған жалпы қағидаға қарастырылатын табыс әкелетін бизнесті не кіріс алушы тұлға не көз мемлекетіндегі байланысты тұлға жүзеге асыратын жағдайларда қосымша шарт қамтылады. б) тармақшасында резиденттік мемлекетте жүзеге асырылатын бизнес мұндай жағдайларда шығу мемлекетіндегі қызметке қатысты елеулі болуға тиіс делінген. Маңыздылығын айқындау әрбір Уағдаласушы мемлекеттегі кәсіпорындардың салыстырмалы мөлшерін, екі мемлекеттегі экономика мен нарықтардың салыстырмалы мөлшерін, әрбір мемлекетте жүзеге асырылатын қызметтің сипатын және осы кәсіпорынға әрбір мемлекетте енгізілетін салыстырмалы жарналарды қоса алғанда, барлық фактілер мен жағдайларға негізделеді.

19. ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 29-бабының осындай нұсқасына түсініктеменің 78-81-тармақтары мыналарды көздейді:

78. b) тармақшаның қолданылатынын айқындау осы кіріс бабы шығатын резиденттік мемлекеттегі бизнесті ескере отырып, көз мемлекетінен алынған кірістің әрбір бабы бойынша жеке жүргізіледі. Сондықтан, тұлға Конвенцияның кірістің бір бабына қатысты артықшылықтарын алуға құқылы болуы мүмкін, бірақ екіншісіне қатысты емес. Егер Уағдаласушы мемлекеттің резиденті 3-тармаққа сәйкес кірістің нақты бабына қатысты шарттық жеңілдіктерге құқығы болса, онда ол көз мемлекетінде кірістің осы бабына салық салуға әсер ететін шамада Конвенцияның барлық жеңілдіктеріне құқығы болады.

79. Алайда, егер қарастырылып отырған кіріс бабын әкелетін кәсіпкерлік қызметті көз мемлекетінде жеңілдіктерге қол жеткізетін резидент немесе көз мемлекетінде онымен байланысты тұлға жүзеге асырмаса, b) тармақшасында көзделген маңыздылық талабы қолданылмайды. Мысалы, егер бір мемлекеттегі шағын зерттеу фирмасы басқа мемлекеттегі фармацевтикалық өнімдердің өте ірі өндірушісіне лицензия беретін процесті әзірлесе, ол шағын зерттеу фирмасына қатысты байланыссыз болса, бірінші мемлекеттегі зерттеу фирмасының кәсіпкерлік қызметінің көлемін өндірушінің кәсіпкерлік қызметінің көлемімен салыстырудың қажеті жоқ. Сол сияқты, байланысты тұлға болып табылмайтын және басқа мемлекетте кәсіпкерлік қызметті жүзеге асыратын өте ірі компанияға несие беретін бір мемлекеттің шағын банкі 3-тармаққа сәйкес шарт бойынша жеңілдіктерге ие болу үшін өзінің маңыздылығына тексеруден өтпеуге тиіс.

80. c) тармақша a) және в) тармақшаларының материалдық-құқықтық нормаларын қолдану мақсаттары үшін байланысты тұлғалар жүзеге асыратын қызмет жағдайында жатқызу қағидаларын көздейді. Осылайша, бұл ережелер адамның a) тармақшасының бизнесті белсенді жүргізумен айналысатындығы және кіріс бабы кірістің осындай белсенді қызметінің нәтижесінде пайда болатындығы туралы талабына жауап беретіндігін анықтау мақсатында, сондай-ақ в) тармақшасындағы "маңыздылық" талабында көзделген салыстыруды жүргізу үшін қолданылады. "Байланысты тұлға" термині 7-тармақта айқындалған.

81. Келесі мысалдар 3-тармақтың байланысты тұлғалар жүзеге асыратын қызметке қатысты қолданылуын көрсетеді:

- А мысалы: PARENT CO үшінші мемлекеттің резиденті болып табылады және HOLDCO бас компаниясы болып табылады, ол өзі OPCO1 және OPCO2 бас компаниясы болып табылады. OPCO1 және HOLDCO А мемлекетінің резиденттері болып табылады. OPCO2 В мемлекетінің резиденті болып табылады. OPCO1 және OPCO2 өздерінің резиденттік мемлекеттерінде бірдей өнімді шығарумен айналысады. HOLDCO топтың инвестицияларын басқарады және белсенді бизнеске қатыспайды деп саналады. HOLDCO OPCO2-ден дивиденд алады. С) тармақшасына сәйкес, HOLDCO

бизнесті белсенді жүргізумен айналысады деп есептеледі, өйткені ол бизнесті белсенді жүргізумен айналысатын OPCO1 қызметін жүзеге асырады. Осылайша, HOLDCO А мемлекетінде белсенді бизнеспен айналысады деп саналады, дегенмен, HOLDCO-ның болжамды бизнесі OPCO2 бизнесімен сәйкес келетіндігі OPCO2 төлейтін дивидендтер іс жүзінде HOLDCO-ның белсенді қызметімен байланысты екенін көрсету үшін жеткіліксіз. Тиісінше, мұндай дивидендтерге 3-тармаққа сәйкес А және В мемлекеттері арасындағы Конвенцияның 10-бабында көзделген ұстап қалудың төмендетілген мөлшерлемелері қолданылмайды.

- В мысалы: АСО А мемлекетінің резидент компаниясы болып табылады және А мемлекетінде Х тауарын пайдалануды талап ететін белсенді өндірістік қызметпен айналысады. АСО барлық акциялары HOLDCO-ға тиесілі, сонымен қатар ол А мемлекетінің резиденті, сонымен қатар ВСО акцияларының 100 пайызына иелік етеді, В мемлекетінің резидент компаниясы, онда Х тауарына деген үлкен сұраныс бар. ВСО Х тауарын өндіреді және оны АСО-ға сатады, ол бұл өнімді ашық нарықта сататын тауарларды өндіру үшін пайдаланады. HOLDCO бизнесті белсенді жүргізуге қатысады деп саналады, өйткені с) тармақшасына сәйкес ол АСО-ның жетекші қызметі болып саналады. ВСО жүзеге асыратын қызмет HOLDCO-ның болжамды белсенді бизнесінде пайдалану үшін бастапқы материалдарды қамтамасыз ететіндіктен, ВСО бизнесі іс жүзінде HOLDCO-ның болжамды өндірістік бизнесімен байланысты болып саналады, сондықтан ВСО-ның HOLDCO-ға төлейтін дивидендтері HOLDCO-ның болжамды белсенді бизнесінен туындайды.

#### *4-тармақ*

##### *Туынды пайда*

20. ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 29 бабының осындай нұсқасына түсініктеменің 83-91-тармақтарында мыналар қамтылады:

83. Егжей-тегжейлі нұсқадан кейін Конвенцияда туынды жеңілдіктер туралы тармақтың тұжырымдалуы салық жүйесі белгілі бір преференцияларды көздейтін мемлекеттердің резиденттеріне қатысты осындай тармақты қолдану нәтижесінде туындауы мүмкін халықаралық шарттар жасасу мүмкіндіктеріне қатысты Уағдаласушы мемлекеттердің пікірлеріне байланысты болады.

84. 1-бапқа түсініктемеде көрсетілгендей, кейбір мемлекеттер өздерінің салық келісімдеріне "арнайы салық режимдері" болып табылатын режимдерді пайдаланатын (7-тармақта айқындалғандай) байланысты тұлғаларға төленетін табыстарға қатысты шарттардың нақты ережелерін қолдануға тыйым салатын ережелерді қосу (85-100-тармақтарды қараңыз) және меншікті капиталдан шартты шегерімді көздейтін ішкі заңнаманың ережелерін пайдаланатын байланысты тұлғаларға төленетін проценттерге 11-бапты қолданудан бас тарту (1-бапқа түсініктеменің 107-тармағын қараңыз) керек деп есептейді. Бұл мемлекеттер өздерінің конвенцияларына енгізілген туынды төлемдер туралы кез-келген ережелер, егер олар баламалы меншік иелері ретінде

біліктілікке ие болса да, осындай байланысты адамдарға базаны бұзатын төлемдерге жол бермеуін қамтамасыз еткісі келуі мүмкін. Осы көзқарастармен бөлісетін мемлекеттер туынды құралдар туралы тармақты төмендегі сияқты қабылдағысы келуі мүмкін:

4. Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатын компанияның, керісінше жағдайда осы Конвенциямен ұсынылуы мүмкін жеңілдіктер алуға құқығы да болады, егер:

а) керісінше жағдайда жәрдемақы берілетін уақытта және осы уақытты қамтитын кез-келген он екі айлық кезең күндерінің кем дегенде жартысында жиынтық дауыстың және оның акциялары құнының кемінде 95% - ы (және жиынтық дауыстың және кез-келген пропорционалды емес акциялар класы құнының кемінде 50% - ы) жанама иелік ету жағдайында әрбір аралық иеленуші білікті аралық иеленуші болып табылуы шартымен тікелей немесе жанама түрде баламалы меншік иелері болып табылатын жеті немесе одан да аз тұлғаларға тиесілі болса жәрдемақы берілген болар еді

б) тұлғаның Уағдаласушы резиденттік мемлекетінде айқындалғандай, осы уақытты қамтитын салық кезеңі үшін тұлғаның жалпы кірісінің 50% - дан азы және тестіленуші топтың жалпы кірісінің 50% - дан азы тұлғаның Уағдаласушы резиденттік мемлекетінде осы Конвенцияда қамтылатын салық салу мақсаттары үшін шегеруге жататын төлемдер түрінде тікелей немесе жанама түрде төленеді немесе есептеледі (бірақ ол қызметтер немесе материалдық мүлік үшін әдеттегі коммерциялық қызмет барысында нарықтық шарттардағы төлемдерді қамтымайды, ал тексерілген топ жағдайында - топшілік операцияларды қамтымайды).

(i) баламалы меншік иелері болып табылмайтын тұлғаларға;

(ii) баламалы меншік иелері болып табылатын тұлғаларға осы баптың 5-тармағының негізінде немесе қосарланған салық салуды болдырмау туралы тиісті жан-жақты Конвенцияның осыған ұқсас ережесінің мәні бойынша;

(iii) осы тармақта сипатталған компанияға қатысты байланысты тұлғалар болып табылатын және осы Конвенцияда айқындалғандай ["арнайы салық режимінің" анықтамасын қамтитын конвенцияның тармағына сілтеме] шегеруге жататын төлемге қатысты "арнайы салық режимін" пайдаланатын баламалы меншік иелері болып табылатын тұлғаларға, қосарланған салық салуды болдырмау туралы тиісті жан-жақты конвенцияда осы Конвенцияға енгізілген осы терминнің анықтамасына ұқсас арнайы салық режимінің анықтамасын қамтымауы шартымен, осы анықтаманың қағидаттары, бірақ осы анықтаманың v) кіші бөлімінде қамтылған талаптар ескерілмей қолданылуға тиіс, немесе

(iv) осы тармақта сипатталған компанияға қатысты байланысты тұлғалар болып табылатын және [меншікті капиталдан шартты шегерімдерге сілтеме жасайтын 11-баптың тармағына сілтеме] сипатталған типтегі шартты шегерімдерден пайда көретін баламалы меншік иелері болып табылатын тұлғаларға пайыздарды төлеуге қатысты.

85. Алайда, арнайы салық режимдері мен капиталға қатысты шартты шегерімдер туралы ережелер олардың салық келісімдеріне енгізілуі керек деп санамайтын мемлекеттер туынды жеңілдіктер туралы тармақтардың келесі нұсқасын пайдалануды жөн көруі мүмкін:

4. Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатын компанияның, керісінше жағдайда осы Конвенция беретін жеңілдіктерді алуға құқығы бар болады, егер:

а) керісінше жағдайда жәрдемақы берілетін уақытта және осы уақытты қамтитын кез келген он екі айлық кезең күнінің кем дегенде жартысында жиынтық дауыстың және оның акцияларының құнының кемінде 95% - ы (және жиынтық дауыстың және акциялардың кез келген пропорционалды емес класының кемінде 50%-ы) тікелей немесе жанама түрде баламалы делдалдар болып табылатын жеті немесе одан да аз тұлғаға тиесілі немесе жанама иелік ету жағдайында әрбір аралық иеленуші білікті аралық иеленуші болған жағдайда баламалы делдал болып табылатын тұлғаларға, және

б) тұлғаның Уағдаласушы резиденттік мемлекетінде айқындалғандай, осы уақытты қамтитын салық кезеңі үшін тұлғаның жалпы табысының 50% - дан азы және тестіленуші топтың жалпы табысының 50% - дан азы осы адамның резиденттік Уағдаласушы мемлекетінде осы Конвенцияда көзделген салықтарды төлеу мақсатында шегеруге жататын төлемдер түрінде тікелей немесе жанама түрде төленеді немесе есептеледі (бірақ қызметтер немесе материалдық мүлік үшін әдеттегі коммерциялық қызмет барысында қолдың ұзындығындағы төлемдерді қамтымайды, ал тексерілген топ жағдайында топ ішіндегі мәмілелерді қамтымайды)

(i) баламалы делдал болып табылмайтын тұлғаларға; немесе

(ii) осы баптың 5-тармағының негізінде немесе қосарланған салық салуды болдырмау туралы тиісті жан-жақты Конвенцияның осыған ұқсас ережесінің мәні бойынша ғана баламалы делдал болып табылатын тұлғаларға;

86. Алайда, кейбір мемлекеттер алдыңғы тармаққа енгізілген ережеге сәйкес тұжырымдалған туынды пайда туралы тармақтың ережелері бастапқы мемлекетте шегерілетін төлемдерге қатысты шарт бойынша сатып алуға байланысты қолайсыз тәуекелдерді тудырады деп санауы мүмкін. Бұл мемлекеттер ешқандай туынды пайда әкелудің орнына, әдетте шегерілмейтін дивидендтермен осы ереженің ауқымын шектеуді жөн көруі мүмкін. Осы көзқараспен бөлісетін мемлекеттер баламалы позицияның бірінші бөлігін келесідей өзгерте алады:

4. Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатын компанияның да 10-бапқа сәйкес керісінше жағдайда берілетін жеңілдіктер алуға құқығы бар:

87. 84-тармақта немесе жоғарыдағы 85-тармақта ұсынылған тұжырымдамаға қарамастан, туынды жеңілдіктер туралы 4-тармақ 2-тармақтың талаптарына жауап беретін тұлға болып табылмайтын Уағдаласушы мемлекеттің резиденті кірістің белгілі бір түрлеріне қатысты шарт бойынша жеңілдіктер ала алатын балама критерийді

белгілейді. Тұтастай алғанда, туынды пайда алуға арналған бұл тест Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болып табылатын компанияға, егер оның акцияларының 95% дауысы мен құны тікелей немесе жанама түрде жеті немесе одан аз баламалы меншік иесіне тиесілі болса, шарт бойынша жеңілдіктер алуға құқық береді және компания базаны бұлыңғырлауға жүргізілетін тестіні қанағаттандырады. 4-тармаққа сәйкес шарт бойынша жеңілдіктер алуға үміткер компанияның кемінде 95% дауысы мен құнының жеті немесе одан аз баламалы меншік иелеріне тікелей немесе жанама түрде тиесілі болуын талап ету осы Ережеде көзделген жағдайларда көпұлтты топтың холдингтік компаниялары үшін пайда алу үшін туынды қаржы құралдарын тексеру мақсатында келісу үшін акционерлердің көп санының баламалы меншік иелері болып табылатындығын анықтау қажеттілігімен байланысты әкімшілік қысымды болдырмауға бағытталған.

88. а) тармақшасында тиесілілік критерийі баяндалады. Осы критерий бойынша жеті немесе одан аз баламалы делдалдар тікелей немесе жанама түрде компанияның жиынтық дауысы мен құнының кем дегенде 95% құрайтын акцияларға және кез-келген пропорционалды емес сыныптың кем дегенде 50% акцияларына иелік етуі тиіс, төмендегі кезеңдерді қамтитын кез-келген он екі айлық кезең күндерінің кем дегенде жартысында: керісінше жағдайда жеңілдіктер берілетін күн. Жанама иелік ету жағдайында әрбір аралық иесі білікті аралық иесі болуға тиіс. "Білікті аралық иесі" термині 7-тармақта анықталған (төмендегі 151-154-тармақтарды қараңыз); келесі мысал осы анықтаманың 4-тармақ контекстінде қолданылуын көрсетеді:

— Мысал: HOLDCO A мемлекетінің резидент компаниясы X мемлекетінің резиденті XCO-ның тікелей еншілес компаниясына толығымен тиесілі Z мемлекетінің резидент компаниясының ZCO-ның тікелей еншілес компаниясына толығымен тиесілі болып табылады ол өзі XCO-ның тікелей еншілес кәсіпорны, XCO мемлекетінің резиденті болып табылады. XCO-ның акцияларының негізгі класы негізінен X мемлекетінің қор биржасында тұрақты түрде саудаланады. А және В мемлекеттері арасындағы шарттың 2-тармағына сәйкес HOLDCO-ның жеңілдіктерге құқығы жоқ, өйткені ол резидент компанияның еншілес кәсіпорны болып табылады және үшінші мемлекетте жария түрде сауда жасайды. HOLDCO A мемлекетінде белсенді кәсіпкерлікпен айналыспайды және сондықтан 3-тармаққа сәйкес қандай да бір жеңілдіктерге құқығы жоқ. HOLDCO-ның А және В мемлекеттері арасындағы шарттың 11-бабында көзделген жеңілдіктерге керісінше жағдайда құқығы болатын В мемлекетінде туындайтын пайданы алады және қатысу үлестерін иеленеді. В және Х мемлекеттерінің арасындағы табыс салығы туралы конвенцияның ережелеріне байланысты А және В мемлекеттері арасындағы келісімге енгізілген осы терминнің анықтамасына сәйкес XCO баламалы делдал ретінде сыныпталады деп есептейік.

XCO жанама түрде HOLDCO-ның барлық акцияларына иелік еткенімен, ZCO аралық меншік иесі ретінде келесі талаптарды қанағаттандыруы керек: А және В

мемлекеттері арасындағы шарттың ол В мемлекетінен алған пайыздарға қатысты 11-бабының артықшылықтарын HOLDCO-ның пайдалануы үшін А және В мемлекеттері арасындағы шарттың 7-тармағындағы "білікті аралық иеленушіні" анықтау. Егер Z мемлекетінде қосарланған салық салуды болдырмау туралы жан-жақты конвенция қолданылмаса (немесе егер білікті аралық иеленушінің анықтамасы төмендегі 153-тармақта ұсынылғандай тұжырымдалған болса, мұндай конвенция қолданылады, бірақ ол арнайы салық режимдері мен шартты шегерімдерге қатысты ережелерді қамтымайды), ZCO білікті аралық иесі болмайды және а) тармақшасының талаптары орындалмайды, соның нәтижесінде HOLDCO 4-тармаққа сәйкес конвенцияның артықшылықтарын пайдалануға құқылы болмайды.

89. b) тармақшасында 4-тармақтың мақсаттары үшін қолданылатын эрозияға арналған базалық тест баяндалған. Бұл тест, әдетте, 2-тармақтың f) тармақшасының ii) кіші бөлімінде сипатталған негізгі эрозия тестіне ұқсас, тек конкурсқа қатысуға құқығы жоқ тұлғалардың тізімі әр түрлі (төменде қараңыз). b) тармақшасында көрсетілген негізді бұлыңғырлауға арналған сынақ, егер

— жеңілдіктер мәлімделетін, оған құқығы жоқ тұлғаларға төленетін оның тұрақты резиденттігі мемлекетіндегі компанияның салығын есептеу кезінде салық салу мақсаттары үшін шегеруге жататын төлемдер түрінде тікелей немесе жанама түрде төленетін немесе есептелетін уақытты қамтитын салық кезеңі ішіндегі компанияның жалпы кірісінің 50%-ынан азы (және егер тестіленуші топ бар болса, тестіленуші топтың жалпы кірісінің 50%-ынан азы) болса, және

— жеңілдіктер сұратылатын, шарт бойынша жеңілдіктер алуға талаптанатын компанияның резиденттігі мемлекетінде тестіленетін топтың кез келген мүшесі үшін салық есептеу кезінде оған құқығы жоқ тұлғаларға салық салу мақсаттары үшін шегеруге жататын төлемдер түрінде тікелей немесе жанама түрде төленетін немесе есептелетін уақытты қамтитын салық кезеңі ішіндегі тестіленетін топтың (тестіленетін топ бар болған кезде) жалпы кірісінің 50%-ынан азы болса орындалады деп есептеледі.

90. 7-тармақта b) тармақшасында қолданылатын "тестіленетін топ" және "жалпы кіріс" терминдерінің анықтамасы қамтылады. Сонымен қатар, алдыңғы тармақта қолданылған "бағдарламаға қатысуға құқығы жоқ тұлғалар" термині төмендегілерге жатады:

— егер 4-тармақ жоғарыдағы 84-тармақта көрсетілгендей тұжырымдалса, онда 7-тармақтағы осы терминнің анықтамасына сәйкес баламалы меншік иелері болып табылмайтын тұлғалар, сондай-ақ осы анықтамаға сәйкес баламалы меншік иелері болып табылатын, бірақ мынадай үш санаттың біріне жататын тұлғалар:

1. олар осы Конвенцияның немесе тиісті конвенцияның 5-тармағына сәйкес тек компанияның штаб-пәтері болып табылатындығына байланысты баламалы меншік иелері болып табылады;

2. олар 4-тармаққа сәйкес шарт бойынша жеңілдіктер алуға ұмтылатын компаниямен байланысты (7-тармақта айқындалғандай) тұлғалар болып табылады және төлемге қатысты арнайы салық режимін пайдаланады, немесе

3. пайыздарды төлеуге келетін болсақ, олар 4-тармаққа сәйкес шарт бойынша жеңілдіктер алуға ұмтылатын компаниямен байланысты тұлғалар (7-тармақта анықталғандай) болып табылады және меншікті капиталдан шартты шегерімдер алады.

— егер 4-тармақ жоғарыдағы 85-тармақта көрсетілгендей тұжырымдалған болса, онда 7-тармақтағы осы терминнің анықтамасына сәйкес баламалы меншік иелері болып табылмайтын тұлғалар, сондай-ақ Компанияның штаб-пәтері болып табылатындығына байланысты осы Конвенцияның немесе тиісті конвенцияның 5-тармағына сәйкестігі себепті осы анықтамаға сәйкес баламалы меншік иелері болып табылатын тұлғалар.

91. Төменде 4-тармақта сипатталған бұлыңғырлану негізінің сынағы көрсетілген:

— Мысал: X компаниясы X мемлекетінің резиденті, Y мемлекетінің резиденті Y компаниясына иелік етеді. Y компаниясы B мемлекетінің резиденті 4-тармаққа сәйкес A және B мемлекеттері арасындағы келісімнен пайда алуға ұмтылатын B компаниясына иелік етеді. X компаниясы баламалы меншік иесі 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) тармақшасында көрсетілген иелік ету туралы талапты қанағаттандыра еді, өйткені, біріншіден, X компаниясы, баламалы меншік иесі, жанама түрде B компаниясының жиынтық дауысы мен құнының кемінде 95% құрайтын акцияларға және кез келген пропорционалды емес сыныптағы акциялардың кемінде 50% - на иелік етеді (7-тармақта айқындалғандай) және екіншіден, әрбір аралық иесі (яғни Y компаниясы) білікті аралық иесі болып табылады. Қарастырылып отырған салық кезеңі үшін B компаниясының жалпы кірісі 100%-ы A мемлекетінде алынған пайыздардан және 200%-ы B мемлекетінің заңнамасына сәйкес салық салудан босатылған үшінші мемлекетте алынған дивидендтерден тұрады. B компаниясы 100 пайызға қатысты шарт бойынша жеңілдіктер алуға ұмтылады. B мемлекетінің заңнамасына сәйкес, B, Y және X компанияларына жалпы салықтық шоғырландыруға немесе үш компанияға пайда мен залалды бөлуге мүмкіндік беретін басқа режимге қатысуға рұқсат етілмейді, сонымен қатар шығындарды бөлудің ешқандай режимі жоқ. Тиісінше, бұл мысалда тексерілетін топ жоқ. B компаниясының жалпы кірісі 100 құрайды (A күйінде пайда болатын пайыздар). Егер B компаниясы алдыңғы тармақта көрсетілгендей, оған құқығы жоқ тұлғаларға кемінде 50 мөлшерінде базалық мөлшерлемені төмендететін төлемдер жүргізсе, B компаниясы b) тармақшасында көрсетілген базалық мөлшерлемені төмендетуге тексеруден өтпейді.

*5-тармақ*

*Компанияның штаб-пәтері*



21. ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 29 бабының ұқсас нұсқасына түсініктемелердің 92-100-тармақтарында мыналар қамтылады:

92. 5-тармақта компанияның штаб-пәтері болып табылатын және 2-тармаққа сәйкес білікті тұлға болып табылмайтын Уағдаласушы мемлекеттің резиденті компанияның көпұлтты корпоративтік тобының мүшелері төлейтін дивидендтер мен пайыздарға қатысты шарт бойынша жеңілдіктер ала алатын баламалы критерий баяндалған. Компанияның штаб-пәтерінің көпұлтты корпоративтік тобы компанияның өзін және оның тікелей және жанама еншілес компанияларын білдіреді (және жоғары деңгейлі компанияларды қамтымайды).

93. Бас компания ретінде жеңілдіктер алуға талаптанатын компания алты шартқа сәйкес болуы керек. Біріншіден, а) тармақшасына сәйкес 7-тармақта айқындалғандай бас компанияны басқару мен бақылаудың негізгі орны ол резиденті болып табылатын Уағдаласушы мемлекетте болуға тиіс. Дәл осындай критерий биржада сатылатын компанияларға қолданылады. "Басқару мен бақылаудың негізгі орны" анықтамасының (ii) кіші бөлімі кейбір шектеулі жағдайларда кіші топтың басшылығы (мысалы, өңірлік аймақ үшін жауап беретін кіші топтар) бүкіл байланысты компаниялар тобы үшін жоғары деңгейдегі компания болып табылмайтын компанияны көбірек дәрежеде пайдалануы мүмкін және кейбір тар жағдайларда неғұрлым төменгі деңгейдегі компания штаб-пәтер критерийіне сәйкес келуі мүмкін.

94. Екіншіден, б) тармақшасына сәйкес көпұлтты корпоративтік топ резиденттер болып табылатын және бизнесті белсенді жүргізумен айналысатын кемінде төрт мемлекеттегі (Уағдаласушы мемлекеттердің кез келгенін қоса алғанда) компаниялардан тұруы тиіс (3-тармақта айқындалғандай) және осы төрт мемлекеттің (немесе мемлекеттердің төрт тобының) әрқайсысында жүзеге асырылатын кәсіпорындар топтың жалпы табысының кемінде 10%-ын әкелуге тиіс. Бұл талапты қолдану келесі мысалда суреттелген:

— Мысал: X компаниясы X мемлекетінің резиденті және оның өзінен және X, A, B, C, D, E және F мемлекеттерінің резиденттері болып табылатын оның тікелей және жанама еншілес компанияларынан тұратын көпұлтты корпоративтік топтың мүшесі болып табылады. Осы компаниялардың әрқайсысының 01 және 02 жылдардағы жалпы кірісі мынадай түрде көрсетіледі:

Мемлекет	01 жыл	02 жыл
X	45	60
A	25	12
B	10	20
C	10	12
D	7	10
E	10	9

Ғ	5	7
Жиыны	112	130

01 жыл ішінде осы топтың жалпы кірісінің 10 пайызы 11,20 құрайды. Тек X және A мемлекеттеріндегі компаниялар ғана осы жылғы b) тармақшасының талаптарын қанағаттандырады. Осы талапты орындау үшін басқа мемлекеттер топтарға біріктірілуі мүмкін. B және C мемлекеттерінің жалпы кірісі 20-ға тең, ал D, E және F мемлекеттерінің жалпы кірісі 22-ге тең болғандықтан, бұл екі ел тобын b) тармақшасының мақсаттары үшін топтың үшінші және төртінші мүшелері ретінде қарастыруға болады.

Екінші жылдан бастап жалпы кірістің 10% - ы 13 құрайды. Бұл талапты тек X және B мемлекеттеріндегі компаниялар ғана қанағаттандырады. A және C мемлекеттерінің жалпы кірісі 24-ке тең, ал D, E және F мемлекеттерінің жалпы кірісі 26-ға тең болғандықтан, бұл екі ел тобын b) тармақшасының мақсаттары үшін топтың үшінші және төртінші мүшелері ретінде қарастыруға болады. A күйінің топтағы в күйін ауыстырғаны бұл мақсат үшін маңызды емес. Топтың құрамы жыл сайын өзгеруі мүмкін.

95. Үшіншіден, c) тармақшасына сәйкес, осындай компанияның Уағдаласушы резиденттік мемлекетінен басқа кез келген мемлекетте жүзеге асырылатын көпұлтты корпоративтік топтың кәсіпорындары топтың жалпы кірісінің 50 пайызынан азын (7-тармақта айқындалғандай) әкелуге тиіс. Көпұлтты корпоративтік тобы шығару Уағдаласушы мемлекетінде топтың жалпы кірісінің 50 немесе одан да көп пайызын өндіретін компания бұл шартты қанағаттандырмайды.

96. Төртіншіден, d) тармақшасына сәйкес компанияның жалпы кірісінің 25 пайызынан аспайтын бөлігі екінші Уағдаласушы мемлекетте алынуы мүмкін. Мұның алдыңғы абзацта сипатталған үшінші шарттан айырмашылығы, бұл шарт оның көпұлтты корпоративтік тобының мүшелері алатын жалпы кіріске емес, штаб мәртебесіне үміткер компания алатын жалпы кіріске ғана қатысты болады.

97. Бесіншіден, e) тармақшасына сәйкес мұндай компанияға оның тұрақты резиденттігінің Уағдаласушы мемлекетіндегі кірістерге салық салудың 3-тармақта көрсетілген тұлғаларға қатысты бірдей қағидалары қолданылуы тиіс. Демек, мұндай компанияға штаб-пәтері бар компаниялар үшін режим емес, Уағдаласушы резиденттік мемлекетте бизнесті белсенді жүргізетін компаниялар үшін корпоративтік салық салудың жалпы ережелері қолданылуы тиіс.

98. Алтыншыдан, f) тармақшасына сәйкес, базаны бұлыңғырлауға байланысты төлемдер байланысқан банк болып табылмайтын банк алдындағы қаржылық міндеттемелер бойынша төлемдерді қамтымайтынын қоспағанда, мұндай компания 2-тармақтың f) тармақшасының (ii) кіші бөлімінде сипатталған базаны бұрыңғырлау тестіне ұқсас базаны бұрыңғырлау тестінен өтуге тиіс. Компанияға қатысы бар тұлға. Мысалы, 2-тармақтың f) тармақшасында сипатталған базаны бұлыңғырлау тестінен

айырмашылығы, компаниямен байланысты тұлға болып табылмайтын банкке компания жүргізетін пайыздардың төлемдері 5-тармаққа сәйкес базалық құнын төмендетуге жүргізілетін тестіні қолдану мақсаттары үшін базалық құнын төмендететін төлем ретінде қарастырылмайды. 7-тармақ осы базалық құнды төмендетуге жүргізілетін тестінің мақсаттары үшін пайдаланылатын "тестіленетін топ" және "жалпы кіріс" терминдерінің анықтамасын қамтиды.

99. 2-тармақтың d) тармақшасында көзделген салық базасының бұлыңғырлануын тексеруге қолданылатыны туралы жоғарыдағы 33-тармақта түсіндірілгендей, "арнайы салық режимдерін" білдіретін режимдерді пайдаланатын байланысты тұлғаларға төленетін кірістерге қатысты халықаралық шарттардың нақты ережелерін қолданудан бас тартқысы және меншікті капиталдан шартты шегеру көзделетін ішкі заңнаманың ережелерін қолданатын байланысты тұлғаларға төленетін пайыздарға 11-бапты қолданудан бас тартқысы келетін мемлекеттер "бұған құқығы жоқ тұлғалар" санатына енгізу үшін f) тармақшасында көрсетілген салық базасын бұлыңғырлау критерийін өзгертуді талап етуі де мүмкін, олар Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резиденті болып табылатынына қарамастан, осындай арнаулы салық режимдерін немесе ол жүргізген немесе есептеген шегеруге жататын төлемдерге қатысты шартты шегерімдерді пайдаланады. Мұны f) тармақшасын келесідей өзгерту арқылы жасауға болады:

f) осындай компанияның жалпы кірісінің 50% - дан азы және тексерілетін топтың жалпы кірісінің 50% - дан азы тікелей немесе жанама түрде компанияның Уағдаласушы мемлекетіндегі тұрғылықты жерінде осы Конвенцияда көзделген салық салу мақсаттары үшін шегеруге жататын төлемдер түрінде төленеді немесе жинақталады (бірақ осындай компанияға қатысы бойынша, сондай-ақ топішілік мәмілелерді қоспағанда, тестіленетін топ жағдайында байланысты тұлға болып табылмайтын банк алдындағы қаржылық міндеттемелері бойынша қызметтері немесе материалдық мүлкі немесе төлемдері үшін әдеттегі қызмет барысында қол созым жердегі қашықтықтағы төлемдерді қоспағанда)

(i) 2-тармақтың a), b), c) немесе e) тармақшаларына сәйкес осы Конвенцияда көзделген жеңілдіктерге құқығы бар Уағдаласушы мемлекеттердің ешқайсысының резиденті болып табылмайтын тұлғаларға;

(ii) осындай компанияға қатысты байланысты тұлғалар болып табылатын және шегеруге жататын төлемге қатысты [конвенцияның "арнайы салық режимін" айқындауды қамтитын тармағына сілтеме] айқындалған арнайы салық режимін пайдаланатын тұлғаларға; немесе

(iii) осы тармақта аталған компанияға қатысты байланысты тұлғалар болып табылатын және сипатталған типтегі шартты шегерімдерден пайда көретін тұлғаларға пайыздарды төлеуге қатысты [меншікті капиталдан шартты шегерімдерге сілтеме жасайтын 11 - баптың тармағына сілтеме].

100. 5-тармақтың алты шарты компания Конвенцияға сәйкес жеңілдіктерге қол жеткізетін дивидендтер немесе пайыздар алған салық жылына қатысты тексерілуге тиіс. Тиісті салық салынатын жылға қатысты жоғарыда сипатталған екінші, үшінші немесе төртінші шарттарды қанағаттандырмайтын компания, егер ол осы шарттарды алдыңғы төрт салық салынатын кезең үшін талап етілетін коэффициенттерді орташалау арқылы қанағаттандырса, штаб-пәтері бар компания ретінде қарастырылуы мүмкін (оған қатысты шарт бойынша жеңілдік сұратылатын төлемді қамтитын салық кезеңі оған кірмейді).

#### *6-тармақ*

#### *Дискрециялық қорғау*

22. ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 29-бабының осындай нұсқасына түсініктеменің 101-112-тармақтары мыналарды көздейді:

101. Оңайлатылған нұсқаның 5-тармағында да, егжей-тегжейлі нұсқаның 6-тармағында да егер баптың алдыңғы тармақтарына сәйкес Уағдаласушы мемлекеттің резидентінің Конвенцияда көзделген жеңілдіктерге құқығы болмаса, онда бұл резидент осы тармақтарға сәйкес жеңілдіктер беруден бас тартылған мемлекеттің құзыретті органынан осы жеңілдіктерді беруін сұрай алады. Жеңілдетілген және егжей-тегжейлі нұсқалар арасындағы жалғыз айырмашылық баптың тармақтарына сілтеме жасауға қатысты, оған сәйкес Конвенцияның жеңілдіктері басқаша түрде беріледі.

102. Егер сұрау салу 5-тармаққа (оңайлатылған нұсқа) немесе 6-тармаққа (егжей-тегжейлі нұсқа) сәйкес берілсе, мұндай сұрау салу жіберілетін құзыретті орган осы Конвенцияның міндеттері мен мақсатын назарға ала отырып, осы Конвенцияда көзделген жеңілдіктерді немесе кірістің немесе капиталдың нақты бабына қатысты жеңілдіктерді бере алады, бірақ тек қана. егер сұрау салумен жүгінген тұлға құзыретті органға оның құрылуы, сатып алынуы немесе техникалық қызмет көрсетуі де, оның қызметін жүзеге асыруы да қанағаттанарлық емес екенін көрсетсе, өзінің негізгі мақсаттарының бірі осы Конвенцияға сәйкес жеңілдіктер алу болды. Осылайша, Уағдаласушы мемлекеттердің бірінде Конвенция бойынша жеңілдіктер алудың негізгі мақсатымен қызметін ашатын тұлғаларға осы тармаққа сәйкес Конвенция бойынша жеңілдіктер берілмейді.

105. Осы тармақты қолдануға қатысы бар барлық фактілер мен мән-жайлардың егжей-тегжейлі тізімін ұсыну мүмкін болмаса да, мұндай фактілер мен мән-жайлардың мысалдары резиденттің елеулі кәсіпкерлік қызметті жүзеге асыратындығына, оған қатысты жеңілдіктер сұратылатын резиденттің кірісі қосарланған салық салуға жатқызылатындығына және резиденттің құрылуы немесе оның пайдаланылуы салық салудан босатылғанына немесе кірісіне салық салудың азайтылғанына қарамастан осы резидент салықтық емес себептер бойынша бейрезиденттер жақында сатып алған ұзақ

уақыттан бері заңды тұлға болып табылатындығына немесе табылмайтындығына қарамастан сұрау салуды беретін резиденттің тарихын, құрылымын, меншік құқықтарын және операцияларын қамтиды.

106. Осы тармақтағы "оның негізгі мақсаттарының біріне" сілтеме салық келісіміне сәйкес жеңілдіктер алу жеке тұлғаны құру, сатып алу немесе ұстау және оның қызметін жүзеге асырудың жалғыз немесе басым мақсаты болмауы керек дегенді білдіреді. Негізгі мақсаттардың кем дегенде біреуі шарт бойынша пайда табу үшін жеткілікті болады. Егер құзыретті орган барлық тиісті фактілер мен мән-жайларды назарға ала отырып, Конвенцияға сәйкес жеңілдіктер алу қағидатты пайымдау болып табылмайтынын және осы тұлғаны құруды, сатып алуды немесе ұстауды және оның қызметін жүргізуді ақтамайтынын анықтаса, ол осы тұлғаға осы жеңілдіктерді немесе кірістің немесе капиталдың белгілі бір бабына қатысты жеңілдіктерді бере алады. Қандай жағдай болмасын, бұл тұлғаны құру, сатып алу немесе ұстау және оның операцияларын жүзеге асыру бірқатар халықаралық шарттарға сәйкес ұқсас пайда алу мақсатында жүзеге асырылатындықтан, басқа халықаралық шарттарға сәйкес пайда алу осы операциялардың негізгі мақсаты ретінде бір халықаралық шартқа сәйкес пайда алуды қарастыруға кедергі келтіреді деп ойламау қажет.

107. Осы тармаққа сәйкес сұрау салуды әдетте Уағдаласушы мемлекеттің резиденті екінші Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органына жіберсе де, Уағдаласушы мемлекеттің резиденті осы тармаққа сәйкес құқықтық қорғауды ұсыну туралы өтінішпен өз резиденттік мемлекетінің құзыретті органына жүгіне алатын жағдайлар болуы мүмкін. Бұл шарт бойынша сұралған жеңілдіктерді резиденттік мемлекет берген жағдайда, мысалы, қосарланған салық салуды жоюға қатысты 23 А және 23 В баптарының ережелерінен туындайтын артықшылықтар болған жағдайда орын алар еді.

108. Осы тармақ құзыретті органға кең дискрециялық өкілеттіктер береді және құзыретті орган осы тармақтың талаптарына сәйкес осы дискрециялық өкілеттіктерді пайдаланғанға дейін құзыретті органның шешімі Конвенцияның ережелеріне сәйкес келмейтін салық салуға әкеп соқтыратын әрекет болып табылады деп есептеуге болмайды (25-баптың 1-тармағын қараңыз). Алайда, бұл тармақ құзыретті органнан шешім қабылданғанға дейін тиісті фактілер мен мән-жайларды қарауды және осы басқа мемлекеттің резиденті берген жеңілдіктер беру туралы өтінішті қанағаттандырмас немесе қабылдамас бұрын екінші Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органымен кеңесуді талап етеді. Бірінші талап құзыретті органның әрбір сұрау салуды мәні бойынша қарауын қамтамасыз етуге бағытталған, ал екінші Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органымен консультациялар жүргізу туралы талап Уағдаласушы мемлекеттердің осындай жағдайларды дәйекті түрде қарауын және өз шешімін нақты

істің фактілері мен мән-жайлары негізінде негіздеуін қамтамасыз етуге тиіс. Алайда, бұл консультация процесі сұрау салынған құзыретті органның консультациялар өткізілетін құзыретті органның келісімін алуын талап етпейді.

109. Осы тармаққа сәйкес сұрау жіберілетін құзыретті орган жеңілдіктер бере алады, бірақ содан кейін ол Конвенцияда көзделген барлық жеңілдіктерді сұрау салған салық төлеушіге бере алады немесе ол тек белгілі бір жеңілдіктерді беруі мүмкін. Мысалы, ол 3-тармаққа ұқсас тәртіппен белгілі бір кіріс бабы бойынша ғана жеңілдіктер бере алады. Сонымен қатар, құзыретті орган кез-келген жеңілдіктің ұзақтығына уақыт шектеулерін белгілеу сияқты шарттарды белгілей алады.

110. Осы тармаққа сәйкес шешім шығару туралы өтініш өзіне қатысты өтініш берілген тұлғаны құрғанға дейін (мысалы, шешім шығару туралы сұрау салу арқылы) немесе оны сатып алғаннан немесе ұстағаннан кейін берілуі мүмкін. Алайда, жәрдемақы төлеуді талап етпес бұрын өтініш берілуге тиіс. Егер құзыретті орган жеңілдіктерге рұқсат беру керек деп шешсе, барлық тиісті фактілер расталуы және мән-жайлардың кері күші бар жеңілдіктер беруді ақтауы шартымен, шарттың тиісті ережесі күшіне енгенге дейін немесе оған қатысты сұрау салынатын тұлға құрылған немесе сатып алынған сәтке дейінгі неғұрлым кешіктірілген күнге дейін жеңілдіктер ретроактивті түрде беріледі деп күтілуде.

111. Осы тармаққа сәйкес көмек көрсету туралы сұрау салуды алған құзыретті орган бұл сұрау салуды жедел өңдеуге тиіс.

112. Дискрециялық қорғауды ұсыну туралы өтініштерді қараудың қаржылық салдарын азайту және негізсіз өтініштердің алдын алу үшін Уағдаласушы мемлекет оның пікірінше, дискрециялық қорғаудың қолданысына жататын, сондай-ақ оның қолданысына жатпайтын істер түрлері бойынша нұсқаулықтарды жариялауды пайдалы деп санауы мүмкін. Алайда, Уағдаласушы мемлекет өтініш берушілерге қоятын кез келген әкімшілік шарттар, егер олар құзыретті органды жеңілдіктер беру қажеттілігіне сендіруге ақылға қонымды мүмкіндігі бар деп есептесе, тұлғалардың сұрау салуды жүзеге асыруына кедергі келтірмеуге тиіс.

#### *7-тармақ*

#### *Анықтамалар*

23. ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 29 бабының осындай нұсқасына түсініктеменің 113 тармағында мыналар көзделеді:

113. Жеңілдетілген нұсқаның 6-тармағында және егжей-тегжейлі нұсқаның 7-тармағында осы тармақтардың, сондай-ақ баптың алдыңғы тармақтарының мақсаттары үшін қолданылатын бірқатар анықтамалар бар. Бұл анықтамалар Конвенцияның 3, 4 және 5-баптарында қамтылған, бүкіл Конвенция бойынша қолданылатын анықтамаларды толықтырады.

"Танылған қор биржасы" анықтамасына түсініктемелер

24. ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 29 бабының осындай нұсқасына түсініктеменің 116 -120-тармақтарында мыналар қамтылады:

116. "Танылған қор биржасының" анықтамасы егжей-тегжейлі нұсқадағы (i) кіші бөлімде қор биржаларын қамтиды, оларды екі Уағдаласушы мемлекет Конвенцияға қол қойылған кезде сәйкестендіруге келіседі. Бұл, әдетте, биржада листингілік компаниялардың акциялары белсенді түрде саудаланатын уағдаласушы мемлекеттерде құрылған қор биржаларын және осы мемлекеттердің резиденттері болып табылатын заңды тұлғаларды қамтыса да, анықтамада көрсетілуге тиіс қор биржаларын бір мемлекетте құру міндетті болмайды. Бұл дегеніміз, қаржы нарықтарының жаһандануы және кейбір ірі қаржы орталықтарының даңқы көптеген мемлекеттік компаниялардың акцияларының бірнеше қор биржасында, сондай-ақ осы компаниялардың резиденттік мемлекетінен тыс орналасқан қор биржаларында белсенді түрде саудалануына әкелді.

117. (I) кіші бөлімге енгізілетін тізімге нақты қор биржаларының атаулары кіруі мүмкін. Ол сондай-ақ бірқатар қор биржаларының жалпы сипаттамасын қамтуы мүмкін, олардың әрқайсысы "танылған қор биржасын" білдіреді. Мысалы, Америка Құрама штаттарында мұндай жалпы сипаттамада: "АҚШ-тың Бағалы қағаздар және биржалар жөніндегі комиссиясы 1934 жылғы АҚШ-тың қор биржалары туралы заңына сәйкес ұлттық бағалы қағаздар биржасы ретінде тіркеген кез келген қор биржасы" деп айтылуы мүмкін. Егер Уағдаласушы мемлекеттер ресми түрде осындайлар ретінде танылған Еуропалық Одақтың қор биржаларын қамтуды қаласа, мұндай жалпы сипаттамада: "Еуропалық Одаққа мүше немесе Еуропалық экономикалық кеңістік туралы келісімге қатысушы мемлекеттерде құрылған және қаржы құралдары туралы директивада Еуропалық Одақ нарықтарымен реттелетін кез келген қор биржасы (2004/39 директивасы/ ЕО түзетулерімен) немесе кез келген келесі директива" деп айтылуы мүмкін.

118. Анықтаманың (ii) бөлімі Уағдаласушы мемлекеттердің құзыретті органдарына Конвенцияға қол қою сәтіндегі анықтамада көрсетілген қор биржаларының тізімін кейінгі келісім арқылы толықтыруға мүмкіндік береді.

119. Осы анықтамаға енгізілуі тиіс қор биржалары листингке осы қор биржасында тізімделген компаниялардың акцияларының шын мәнінде жария айналымға түсуін қамтамасыз етілуіне кепілдік беретін талаптар қоюы тиіс. Қор биржасы анықтамаға енгізілуі немесе кейіннен осы тізімге алдыңғы тармақта аталған құзыретті органмен жасалған келісім негізінде қосылуы керек пе, соны анықтаған кезде төмендегі факторларды ескеру қажет:

— Компанияның қор биржасындағы листингке қатысты қойылатын талаптар/стандарттар қандай?

— Ең төменгі қаржылық стандарттарды қоса алғанда, қор биржасында листингті жалғастыруға арналған қандай талаптар/стандарттар бар?

— Акциялары қор биржасында айналымда болатын компаниялар үшін жыл сайынғы/аралық ақпаратты ашуға және/немесе құжаттарды тапсыруға қандай талаптар қойылады?

— Күнтізбелік жыл ішінде қор биржасында айналымда болатын акциялардың көлемі қандай?

— Қор биржасының қызметін реттейтін қағидалар баға белгіленетін акциялармен белсенді сауданы қамтамасыз ете ала ма? Олай болса, қалай?

— Қор биржасында баға белгілейтін компаниялар өздерінің қаржылық жағдайына айтарлықтай әсер етуі мүмкін қаржылық ақпаратты және оқиғалар туралы ақпаратты тұрақты түрде ашуға міндетті ме?

— Сауда-саттық көлемі және қор биржасында тізімделген компаниялардың акцияларына иелік етудің жалпы көлемі туралы ақпарат жалпыға қолжетімді ме?

— Қор биржасы қор биржасында акциялары биржада саудаланатын компаниялар үшін минималды капиталдандыру немесе қызметкерлердің саны сияқты минималды мөлшерге қандай да бір талаптар қоя ала ма?

— Қор биржасы мемлекеттік меншіктің қажетті минималды пайызын белгілей ала ма? Олай болса, ең төменгі сома қандай?

— Компанияның қор биржасында тіркелуі үшін компаниялардың акциялары еркін айналымдағы және толығымен төленген зат болуы тиісті ме?

— Қор биржасы белгілі бір уақыт кезеңінің ішінде өзінің биржада бағалары белгіленетін компанияларының акцияларының бағаларын ашуға міндетті ме?- Қор биржасының қызметін ол орналасқан мемлекеттің мемлекеттік органы реттей ме, немесе оны қадағалау жүзеге асырыла ма?

— [Қолданыстағы тізімге жаңа қор биржасы қосылған жағдайда:] Неліктен компания, соның ішінде салық келісімінде "танылған қор биржалары" болып табылатын биржаларды қоса алғанда, басқа биржада емес, жаңа биржада тіркелуді таңдайды, ? Мысалы, корпоративтік басқаруға және қаржылық ақпаратты ашуға қойылатын талаптар төмендеді ме?

— [Қолданыстағы тізімге жаңа қор биржасы қосылған жағдайда:] Жаңа қор биржасы капиталды тартудың неғұрлым тиімді құралы болып табыла ма, егер солай болса, неге?

"Акциялар" термині

Жеңілдетілген және егжей-тегжейлі нұсқалардағы "акциялардың" анықтамасына түсініктемелер

25. ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 29 бабының осындай нұсқасына түсініктеменің 120-тармағында келесілер көзделеді:

120. Жеңілдетілген де, егжей-тегжейлі нұсқада да "акциялар" терминінің толық анықтамасы жоқ, ол 3-баптың 2-тармағына сәйкес, тұтастай алғанда, оның осы бапты қолданатын мемлекеттің ішкі заңнамасында болатын мәні болуға тиіс. Алайда, б)



тармақшасында "акциялар" деген термин акцияларды шығармайтын заңды тұлғаларға қатысты қолданылған кезде (мысалы, трасттар) акциялармен салыстыруға болатын қатысу үлестерін білдіреді. Әдетте, бұл олардың иелеріне кәсіпорынның кірісі немесе активтерінің үлесіне құқық беретін өзге де үлестерден пайда алушы.

*"Акциялардың негізгі сыныбы"* термині

Егжей-тегжейлі нұсқада "акциялардың негізгі сыныбы" анықтамасына түсініктемелер

26. ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 29-бабының осындай нұсқасына түсініктеменің 122-125-тармақтарында мыналар қамтылады:

122. Егжей-тегжейлі нұсқада келтірілген "акциялардың негізгі сыныбы" терминінің анықтамасы компанияның немесе ұйымның жай акцияларына, бірақ егер бұл акциялар дауыс беру құқығының көп бөлігін, сондай-ақ компанияның немесе ұйымның құнын білдірген жағдайда ғана қатысты болады. Егер компания немесе ұйым тек бір акциялар класына иелік етсе, онда бұл акциялар сыныбы, әрине, оның "негізгі акциялар сыныбын" құрайды. Егер компания немесе ұйым бірнеше акциялар сыныбына иелік етсе, онда қандай сынып немесе сыныптар "акциялардың негізгі сыныбын" құрайтынын анықтау қажет, бұл акциялар сыныбы немесе акциялар сыныптарының кез-келген жиынтығы, олар жиынтық дауыстардың көпшілігін және компанияның немесе ұйымның құнын білдіреді. Егер компания немесе заңды тұлға өзінің жиынтық дауыстары мен құнының көпшілігін білдіретін жай акциялар санатына ие болмаса, онда "негізгі акциялар сыныбы" бұл компанияның немесе заңды тұлғаның дауыстары мен құнының көпшілігін білдіретін акциялар сыныптарының кез-келген жиынтығы болып табылады. Бірнеше акциялар сыныбы бар компанияға қатысты нақты жағдайда, компанияның жиынтық дауыстары мен құнының көпшілігін білдіретін бірнеше сыныптар тобын анықтауға болатын болса да, компанияның шарт бойынша осы ережеге сәйкес жеңілдіктер алуға құқығына ие болуы үшін 2-тармақтың с) тармақшасының талаптарын қанағаттандыратын осындай бір ғана топты анықтауы қажет (егер тіпті компанияның немесе заңды тұлғаның жиынтық дауыстарының көпшілігін және құнын білдіретін, бірақ 2-тармақтың с) тармақшасының талаптарын қанағаттандырмайтын акциялардың екінші тобын анықтау мүмкін болса да, компанияға немесе заңды тұлғаға жеңілдіктер беруден бас тартылмайды).

123. Кейбір мемлекеттерде кейбір биржада бағалары белгіленетін компаниялар қосарлы листингті компаниялар туралы келісіммен реттеледі және бұл мемлекеттер "акциялардың негізгі сыныбы" анықтамасына байланысты конвенциялардан туындайтын артықшылықтардан байқаусызда айырылмауын қамтамасыз ету үшін осы компаниялардың жағдайын нақты түсіндіргісі келуі мүмкін. "Қосарланған листингтік компания туралы келісім" деген термин биржада тіркелген кейбір компаниялар қабылдаған келісімді білдіреді, ол басқарудың, операциялардың, акционерлердің құқықтарының, мақсаттары мен миссияларының ортақтығын екі негізгі

компаниялардың арасындағы келісімдер сериясы арқылы көрсетеді, олардың әрқайсысының қор биржасында өзіндік листингі, сонымен қатар кейбір жағдайларда, мысалы, арнайы дауыс беретін акциялар құруды қоса алғанда, олардың тиісті жарғыларында арнайы ережелер болады. Осы құрылымдарға сәйкес, негізгі компания акционерлерінің жағдайы, егер олар дивидендтер алуға сондай құқықпен және екі биржада бағалары белгіленетін компаниялардың активтеріне қатысуға сондай құқықтармен бір компанияның акцияларына иелік етсе, олар таратылған жағдайда да мүмкіндігінше сондай болады. Сондықтан мұндай компаниялардың жағдайын жақсартқысы келетін мемлекеттер "акциялардың негізгі сыныбы" анықтамасына келесі сөйлемді қосқысы келуі мүмкін:

Қосарланған листингті компания туралы келісімге қатысатын компания жағдайында акциялардың негізгі сыныбы осындай қосарланған листингті компания туралы келісімді құру құралы ретінде шығарылған арнайы дауыс беретін акциялар алынып тасталғаннан кейін анықталады.

124. Бұл қосымша сөйлем "қосарланған листингті компания туралы келісім" терминінің келесі анықтамасымен толықтыруға болады:

"қосарланған листингті компаниялар туралы келісім" деген термин өзінің жеке заңды тұлға мәртебесін, қатысу үлестерін және листингтерін сақтай отырып, өздерінің стратегиялық бағыттары мен тиісті акционерлерінің экономикалық мүдделерін келісетін тіркелген екі ашық компанияны білдіреді:

(i) тиісті нормативтік талаптар кедергі келтіретін жағдайларды қоспағанда, жалпы (немесе бірдей дерлік) директорлар кеңестерін тағайындау;

(ii) екі компанияның қызметін бірыңғай негізде басқару;

(iii) екі компания арасында қолданылатын теңестіру коэффициентіне сәйкес акционерлерге тең төлемдер, соның ішінде бір немесе екі компания таратылған жағдайда;

(iv) екі компанияның акционерлері іс жүзінде олардың ортақ мүдделерін қозғайтын маңызды мәселелер бойынша шешім қабылдайтын бірыңғай орган ретінде дауыс береді ; және

(v) тиісті нормативтік талаптардың қолданылуы мұндай жүзеге асыруға кедергі келтіретін жағдайларды қоспағанда, бір-бірінің елеулі міндеттемелерін немесе операцияларына айқаспалы кепілдіктер немесе оларды ұқсас қаржылық қолдау.

125. Басқа мемлекеттер, алайда, мәмілелерді бұзу мақсатында ұқсас келісімдерді пайдалану туралы ықтимал алаңдаушылыққа байланысты қосарланған листингті компаниялармен келісімдерге нақты сілтемелерді бапқа енгізбеуді жөн көруі мүмкін, сондықтан 6-тармақта қамтылатын дискрециялық қорғау туралы ережені қоса алғанда, баптың басқа ережелерінің көмегімен әрбір нақты жағдайда қосарланған листинг туралы заңды келісімдерді қарастыруды жөн көруі мүмкін.

*"Байланысты тұлға"* термині

27. ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 29 бабының осындай нұсқасына түсініктеменің 126 және 127-тармақтары мыналарды көздейді:

126. "Байланысты тұлға" термині жеңілдетілген нұсқаның 3-тармағында және егжей-тегжейлі нұсқаның әртүрлі бөліктерінде қолданылады. Бұл анықтама 5-баптағы "бір-бірімен жақын туыстас" деген анықтамаға біршама ұқсас болғанымен, басты айырмашылығы пайда әкелетін мүдделердің дәл 50 пайызын тікелей немесе жанама иелену бір тұлғаның басқа мен "байланысты" болуына әкелуі мүмкін, сол уақытта "бір-бірімен жақын туыстас" деген анықтама меншікті мүдделердің 50 пайызынан астамына тікелей немесе жанама түрде иелік етуінің болуын талап етеді.

127. Жоғарыда 33-тармақта көрсетілгендей, кейбір мемлекеттер өздерінің салық келісімдеріне "арнайы салық режимдері" болып табылатын режимдерді пайдаланатын байланысты тұлғаларға төленетін кірістерге қатысты шарттардың нақты ережелерін қолдануға тыйым салатын ережелерді қосу (1-бапқа түсініктемелердің 85-100-тармақтарды қараңыз) және ішкі заңнаманың меншікті капиталдан шегеру шарттары көзделетін ережелерін пайдаланатын байланысты тұлғаларға төленетін пайыздарға 11-бапты қолданудан бас тарту 11-бапты қолданудан бас тарту қажет деп есептейді (1-бапқа түсініктемелердің 107-тармағын қараңыз). Егер мұндай ережелер Конвенцияға енгізілетін болса, Уағдаласушы мемлекеттер "байланысты тұлға" деген анықтаманы бүкіл Конвенцияға қолданылатын анықтаманы қамтитын 3-бапқа енгізген неғұрлым орынды деп есептеуі мүмкін.

*"Баламалы делдел"* термині

28. ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 29 бабының осындай нұсқасына түсініктемелердің 131-143-тармақтарында мыналар көзделеді:

131. Егжей-тегжейлі нұсқадағы "баламалы делдалдың" анықтамасы 4-тармақтағы туынды пайданы тексеру мақсаттары үшін қолданылады, бірақ осы тармақшаның қалай тұжырымдалғанына байланысты ұжымдық инвестициялау тетіктеріне қатысты 2-тармақтың g) тармақшасының мақсаттары үшін де қолданылуы мүмкін (жоғарыдағы 56-тармақты қараңыз).

132. Бұл анықтамада "баламалы делдалдар" ретінде сыныпталатын тұлғалардың үш әртүрлі сыныптары танылады.

133. Анықтаманың бірінші санаты (анықтаманың (i) кіші бөлімі) осы тұлғаның резиденттік мемлекеті мен мәні бойынша 2-тармақтың a), b), c) немесе e) тармақшаларында баяндалған қағидаларға ұқсас ережелерге сәйкес жеңілдіктер сұратылатын мемлекеттің арасындағы жалпыны қамтитын табыс салығы туралы келісімнің (бұдан әрі "тестілеуден өткен келісім" деп аталатын) барлық артықшылықтарына құқығы болатын үшінші мемлекеттердің резиденттерін қамтиды. Компания сонымен бірге, егер оның 5-тармаққа ұқсас мәні бойынша тексерілетін конвенцияға сәйкес компанияның штаб-пәтерін тексеруге сәйкес конвенцияға сай жеңілдіктер алуға құқығы болса, (i) кіші бөлімге сәйкес, бірақ егер компания қол

жеткізгісі келетін пайда баламалы делдалдың халықаралық корпоративтік тобының мүшесі штаб-пәтерде тексеру жүргізетін компания төлейтін пайыздарға немесе дивидендтерге жатқан жағдайда ғана баламалы делдал бола алады. Егер тестілеуден өткен конвенцияда жеңілдіктерге қатысты бәрін қамтитын шектеу болмаса, онда (і) бөлімнің А) тармағының талаптары, егер үшінші мемлекеттің резиденті тестілеуден өткен конвенцияны 2-тармақтың а), b), c) және e) тармақшаларының (осындай тармақшалардың ережелерін қолдану мақсаттарына арналған тиісті анықтамаларды қоса алғанда) ережелерін қамтитындай етіп қолданса да орындалады және енгізілген тармақшалардың бірінің себебі бойынша жеңілдіктер беруге қойылатын шектеулердің бірі сақталатын еді.

134. Келесі мысалдар анықтаманың (і) кіші бөлімін қолдануды көрсетеді:

— А мысалы: R мемлекетінің резиденті HOLDCO X мемлекетінің резиденті XCO еншілес компаниясы болып табылады. XCO акцияларының негізгі сыныбы негізінен және тұрақты түрде X қор биржасында, X мемлекетінде орналасқан қор биржасында саудаланады. HOLDCO-ның осы Келісімнің 2-тармағына, S және R мемлекеттері арасындағы конвенцияларға сәйкес жеңілдіктерге құқығы жоқ, өйткені ол үшінші мемлекеттің резиденті болып табылатын және онда жария сауда жасайтын компанияның еншілес компаниясы болып табылады. HOLDCO R мемлекетінде белсенді бизнес жүргізумен айналыспайды және сондықтан да оның 3-тармаққа сәйкес қандай да бір жеңілдіктерге құқығы жоқ. HOLDCO мемлекеттер арасындағы қатынастарда конвенцияның 11-бабында көзделген 10 пайыздық мөлшерлемеге салық салынатын мемлекеттерде туындайтын пайыздардан пайда алады және оларға иелік етеді. HOLDCO-ның осы Конвенцияның 4-тармағында көзделген туынды пайда критерийлеріне сәйкес жеңілдіктер алуға құқығы бар-жоқтығын анықтау үшін XCO-ның 7-тармақта келтірілген баламалы делдал анықтамасына сәйкес келетіндігін-келмейтіндігін анықтау қажет. S және X мемлекеттері арасындағы табыс салығы туралы конвенцияда мәні бойынша акциялары негізінен 2-тармақтың c) тармақшасына ұқсас X қор биржасында тұрақты түрде айналымда болатын компанияларға арналған қағиданы қоса алғанда, жеңілдіктер беруге жан-жақты шектеу қамтылады. Осылайша, XCO баламалы делдал анықтамасының (і) бөлімнің А) тармағының талаптарын қанағаттандырады. S және X мемлекеттері арасында жасалған конвенцияға сәйкес, мемлекеттердің кез-келгенінде туындайтын пайыздарға да 11-бапта көрсетілген 10 пайыздық мөлшерлемемен салық салынады, сондықтан XCO баламалы делдал анықтамасының (і) бөлімінің B) тармағының талаптарын қанағаттандырады. Тиісінше, XCO баламалы делдал болып табылады.

— B мысалы: A мысалындағыдай фактілерді алайық, тек S және X мемлекеттері арасындағы табыс салығы туралы келісімде жеңілдіктер беруге жалпыны қамтитын шектеу қарастырылмаған. Тиісінше, XCO-ның баламалы делдал болып табылатынын айқындау мақсаттары үшін бұл конвенция осы Конвенцияның 2-тармағының (осы

тармақшаларды қолдану мақсаттары үшін тиісті анықтамаларды қоса алғанда) а), b), c) және e) тармақшаларының ережелерін қамтығандай қолданылады. Егер осы Конвенцияға сәйкес танылған қор биржасы X қор биржасын қамтыса, онда ХСО акцияларының негізгі сыныбы бірінші кезекте ХСО-ның тұрақты резиденттігі мемлекетінде орналасқан танылған қор биржасында сатылатын болады. Демек, ХСО 2-тармақтың c) тармақшасына сәйкес келеді және баламалы делдал болады. Алайда, егер X қор биржасы осы Конвенцияға танылған қор биржасы ретінде енгізілмесе, SSE баламалы делдал болмас еді.

135. Үшінші мемлекеттің резиденті, егер бұл тұлға тек төмендегілерді ғана қанағаттандырса, баламалы делдал бола алмайды:

— 2-тармақтың d) тармақшасына ұқсас мәні бойынша жария сауда жасайтын компаниялардың үлестес тұлғаларына арналған тест;

— 2-тармақтың f) тармақшасына ұқсас мүлікті/базаны бұзуға арналған тест;

— мәні бойынша 3-тармаққа ұқсас белсенді бизнеске арналған тест;

— мәні бойынша 4-тармаққа ұқсайтын туынды пайданы тексеру;

— мәні бойынша 6-тармаққа ұқсас дискрециялық жеңілдіктер беру, немесе

— осы Конвенцияға сәйкес тексеру болып табылмайтын тексерілетін конвенцияға сәйкес жеңілдіктер беруге кез келген басқа да шектеу, өйткені мұндай резидент осы баптың 2-тармағының а), b), c) немесе e) тармақшаларына мәні бойынша ұқсас ережелерге сәйкес білікті тұлға бола алмайды.

136. Кейбір мемлекеттер ақша аударымдары негізінде немесе белгіленген алым/өтеусіз төлем негізінде салық салынатын жеке тұлғаларға шарт бойынша жеңілдіктерді шектеуді және кейбір жағдайларда бас тартуды қалауы мүмкін. Егер бұл Уағдаласушы мемлекеттер арасындағы Конвенцияда көзделсе, бұл мемлекеттер үшінші мемлекеттерде тұратын мұндай тұлғалардың "делдалдың баламасы" ретінде біліктілігіне жол бермеуге де тілек білдіруі мүмкін. Мұны (i) бөлімінің А) тармағын келесідей өзгерту арқылы жасауға болады:

А) резидент 2-тармақтың а), b), c) немесе e) тармақшаларына мәні бойынша ұқсас ережелерге сәйкес осы мемлекет пен осы Конвенцияның артықшылықтары сұратылатын Уағдаласушы мемлекет арасында қосарланған салық салуды болдырмау туралы бәрін қамтитын Конвенцияның барлық артықшылықтарына немесе сұрау салынатын пайда пайыздармен немесе дивидендтермен байланысты болған кезде, резиденттің көпұлтты корпоративтік тобының мүшесі төлейтін резиденттің осындай Конвенцияда осы баптың 5-тармағына мәні бойынша ұқсас ережелерге сәйкес пайда алуға құқығы бар, егер мұндай Конвенцияда жеңілдіктерді шектеу туралы егжей-тегжейлі бап болмаса, егер мұндай резидент 4-бапқа сәйкес Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резиденті болып табылса, 2-тармақтың а), b), c) немесе e) тармақшаларының негізінде резиденттің осы Конвенцияда көзделген жеңілдіктерге құқығы болады. Алдыңғы сөйлемге қарамастан, жеке тұлға

1) осы жеке тұлғаның резиденттік мемлекетінде шетелдік көзден алынған кіріске немесе тек ақша аударымдары түрінде немесе осыған ұқсас негізде алынған кірістерге қатысты салық салынады, немесе

2) кімнің салығы осы мемлекетте толық немесе ішінара белгіленген алым, "пайда" немесе осыған ұқсас негізде анықталады, ол баламалы меншік иесі болып саналмайды; және

137. (i) бөлімінің B) 1) тармақшасы баламалы меншік иесінің 4-тармаққа сәйкес тексерілетін конвенцияға, ішкі заңнамаға немесе кез келген халықаралық келісімге сәйкес жеке тұлғалардың кірістеріне салынатын салық мөлшерлемесінен аз немесе оған тең жеңілдіктер алуға талаптанатын компания алатын кірістің түріне салынатын салық мөлшерлемесіне құқығының болуын талап етеді. Осы Конвенцияға сәйкес 4-тармаққа сәйкес жеңілдіктер алуға ұмтылатын компанияға қолданылатын салық. Осылайша, салыстыру үшін келесі ставкаларды қолдану қажет: біріншіден, егер оның жеңілдіктер алуға құқығы болса, осы компанияға төленетін кірістен Конвенцияға сәйкес көз мемлекеті алынуы мүмкін салық мөлшерлемесі; екіншіден, егер әлеуетті баламалы меншік иесі кірісті тікелей көз мемлекетінен алса, көз мемлекеті енгізе алатын салық мөлшерлемесі.

138. Жоғарыда сипатталғандай, B) 1) тармақшасы ішкі заңнамада немесе кез келген халықаралық келісімде көзделген салық салудың кез келген төмендетілген мөлшерлемелері назарға алынатынын көздейді. Бұл қағида көптеген ішкі корпоративті дивидендтерге, пайыздар мен роялтиге ұсталатын салықтардың, мысалы, табыс салығы туралы конвенцияға емес, Еуропалық Одақтың негізгі және еншілес компаниялары туралы және пайыздар мен роялти туралы директивасының<sup>55</sup> ережелеріне сәйкес, күші жойылуы мүмкін. Бұл келесі мысалда көрсетіледі.

— Мысал: EUCO1, EU1 мемлекетінің резидент компаниясы, A мемлекетінің резиденті ACO-ға толық иелік етеді. ACO EU2 мемлекетінің резиденті EUCO2-ге толық иелік етеді және EU2 мемлекетінде туындайтын пайыздарды алады. A және EC2 мемлекеттерінің арасындағы табыс салығы туралы конвенция баламалы меншік иесінің егжей-тегжейлі анықтамасын қамтиды және көзден салық салудан түсетін пайыздарды босатады. EC1 және EC2 Еуропалық Одақтың мүшелері болып табылады. Пайыздар мен роялти туралы директиваға сәйкес, EURO1-ге EUCO2 төлейтін пайыздарға EC2 салығы салынбайды. Осылайша, EUCO1, егер тіпті EU1 және EU2 мемлекеттері арасындағы табыс салығы туралы конвенцияда пайыздар көзіне салық салуға мүмкіндік берсе де, A және EC2 мемлекеттері арасындағы табыс салығы туралы конвенцияда баламалы меншік иесінің анықтамасының (i) бөлімінің B) 1) тармақшасын қанағаттандырады.

<sup>55</sup>2011 жылғы 30 қарашадағы 2011/96/EU Кеңесінің әр түрлі мүше мемлекеттердің бас компаниялары мен еншілес компанияларына қатысты қолданылатын жалпы салық жүйесі туралы директивасы, түзетулермен; 2003 жылғы 3 маусымдағы 2003/49/ЕС Кеңесінің әр түрлі мүше мемлекеттердің қауымдастырылған компаниялары арасында жүзеге асырылатын пайыздар мен роялти төлемдеріне қолданылатын жалпы салық жүйесі туралы директивасы.

139. (i) бөлімінің B) 1) (I) тармақшасы дивидендтерге қатысты қолданылатын қағиданы белгілейді, ол жеке тұлғаны B) 1) тармақшасында көрсетілген мөлшерлемелерді салыстыру тестінің мақсаттары үшін компания ретінде қарастыруға мүмкіндік береді. Жеке тұлғалар алатын дивидендтер 10-баптың 2-тармағының а) тармақшасында көзделген неғұрлым төмен мөлшерлемені алуға құқылы болмағандықтан, компания белгілі бір шарттар сақталған кезде осындай төмен мөлшерлемені алуға құқылы бола алады, бұл ереже болмаған жағдайда 4-тармаққа сәйкес компанияның туынды қаржылық пайда алуға ұмтылатын жеке акционерлері, әдетте, мұны жасамайды, басқа компанияларға елеулі қатысудан алынған дивидендтер алынған жағдайда баламалы меншік иелері ретінде біліктілікке ие болады. Жеке тұлғаларды мөлшерлемелерді салыстыру тестінің мақсаттары үшін компания ретінде қарастыра отырып, бұл қағида 4-тармаққа сәйкес, егер мұндай акциялар 4-тармаққа сәйкес туынды қаржылық пайда алуға ұмтылатын компания 95 пайыз баламалы меншік иелеріне тиесілі болуына немесе болмауына қарамастан, анықтау мақсаттары үшін 2-тармақтың с) тармақшасында сипатталған компанияға тиесілі болса, жеке тұлғаға тікелей немесе жанама түрде тиесілі акцияларды есепке алуға мүмкіндік береді.

140. B) 1) I) тармақшасында көрсетілген қағиданы қолдану құқығына ие болу үшін 4-тармаққа сәйкес туынды пайда алуға ұмтылатын компания өзінің тұрақты резиденттік мемлекетінде белсенді коммерциялық қызметті жүргізуге тиіс. Қағида 2-тармақтың с) тармақшасында сипатталған компания сияқты, бірақ, егер 4-тармаққа сәйкес туынды пайда алуға ұмтылатын компания өзінің тұрақты резиденттігі мемлекетінде бизнесті белсенді жүргізген жағдайда ғана (i) тармақшаның а) тармақшасының талаптарына басқаша сәйкес келетін жеке акционерді қарастырады, бұл одан дивидендтер төленетін пайданы әкелетін бизнеске қатысы бойынша елеулі және оған ұқсас және оны толықтыратын болып табылады. B) 1) i) тармақшасында сипатталған тексеру 3-тармаққа сәйкес бизнестің белсенді жүргізілуін тексеруге ұқсас, бірақ дәл сондай болып табылмайды, өйткені ол 4-тармаққа сәйкес туынды пайда алу мақсатында компания белсенді түрде жүзеге асыратын бастапқы мемлекеттен түсетін кірістің бизнестен "шығуын" талап етпейді. "Бизнесті белсенді жүргізу" деген тіркес 3-тармақтың а) тармақшасындағыдай мағынаға ие, сондықтан осы тармақшаның (i) - (iv) кіші бөлімдерінде сипатталған қызметті қамтымайды. 4-тармаққа сәйкес туынды пайда алуға ұмтылатын компанияның Уағдаласушы мемлекетте бизнесті белсенді жүргізумен

айналысатынын айқындау мақсаттары үшін осы компаниямен байланысты тұлға жүзеге асыратын қызметті компания жүзеге асырады деп есептеледі. "Оған қатысы бойынша маңызды" деген тіркес 3-тармақтың с) тармақшасындағыдай мағынаға ие. Алайда, бұл маңыздылық талабы байланысты тұлғадан дивидендтер алынғанына қарамастан қолданылуға тиіс. Екінші жағынан, екінші Уағдаласушы мемлекетте алынған дивидендтер пайда алу үшін 3-тармақтың а) тармақшасына сәйкес талап етілетіндей, 4-тармаққа сәйкес туынды пайда алуға ұмтылатын компанияның белсенді қызметінің нәтижесі болуы міндетті емес, өйткені белсенді қызмет тұрақты резиденттіктің Уағдаласушы мемлекетінде жүзеге асырылады. В) 1) I) тармақшасының мақсаттары үшін көз мемлекетінде жүзеге асырылатын белсенді бизнес тек "ұқсас немесе толықтырушы" болуы тиіс, ал көз мемлекетінде жүзеге асырылатын белсенді бизнес " сондай немесе толықтырушы" болмауы тиіс.

141. Келесі мысал В) 1) I) тармақшасының қолданылуын көрсетеді:

— Мысал: RCO R мемлекетінің резидент компаниясы болып табылады. RCO S мемлекетінің резидент компаниясы SCO бизнесіне ұқсас R мемлекетінде бизнесті белсенді жүргізумен айналысады. RCO 13 ай ішінде R мемлекетінің резиденті болып табылады және 13 айдың ішінде ШЫҰ мүшесі капиталының 25 пайызын иелік етеді. Y жеке тұлға RCO жалғыз акционері және Y мемлекетінің резиденті болып табылады. S және Y мемлекеттері арасындағы және S және R мемлекеттері арасындағы табыс салығы туралы келісімдердің 10-бабының 2-тармағы ЭЫДҰ үлгілік салық конвенциясының тиісті ережесіне ұқсас. Осылайша, RCO дивидендтерге қолданылатын неғұрлым төмен мөлшерлемеге қатысты 10-баптың 2-тармағының b) тармақшасында жазылған талаптарды қанағаттандырады. В) 1) I) тармақшасы жоқ, алайда, RCO бұл төмен мөлшерлемеге құқылы болмас еді, өйткені Y жеке тұлғасы, егер ол тікелей SCO-дан дивидендтер алған жағдайда ғана (10-баптың 2-тармағының а) тармақшасына сәйкес) 15 пайыздық мөлшерлемеге құқылы болар еді. Алайда, В) 1) I) тармақшасына байланысты Y мөлшерлемелерді салыстыру тестінің мақсаттары үшін S және R мемлекеттері арасындағы табыс салығы туралы конвенцияның 2-тармағының с) тармақшасының мағынасы бойынша компания ретінде қарастырылуға тиіс, бұл RCO мөлшерлемелерді салыстыру талабын қанағаттандыратын болады деген сөз. Демек, барлық басқа талаптар сақталған жағдайда (мысалы, салық базасының бұлыңғырлануын тексеру және 10-бапта көзделген меншікті иелік ету талабы сияқты), RCO S және R мемлекеттері арасындағы табыс салығы туралы конвенцияның 10-бабында көзделген SCO төлейтін дивидендтерге қатысты неғұрлым төмен мөлшерлемеге құқылы болады.

142. В) 1) II) тармақшасы дивидендтер төлейтін компания капиталының пайызын анықтау қағидасын белгілейді, ол мөлшерлемелерді салыстыру тестінің мақсаттары үшін әлеуетті баламалы меншік иесіне тиесілі болады деп есептеледі, бұл В) 1) I) тармақшасы сияқты дивидендтер алу құқығына әсер етеді. Егер дивидендтерді тікелей



алатын болса, баламалы меншік иесі үшін 10-баптың 2-тармағының а) тармақшасына сәйкес салықтың неғұрлым төмен мөлшерлемесі болады. Осы мақсаттар үшін В) 1) тармақшасында сипатталған мөлшерлемелерді салыстыру тестін қолдану кезінде дивидендтер төлейтін компанияның әлеуетті баламалы меншік иесінің капиталына жанама иелік етуі тікелей иелік ретінде қарастырылуы керек. Келесі мысал В) 1) II) тармақшасының қолданылуын көрсетеді:

— Мысал: ХСО және YCO R мемлекетінің резидент компаниясы RCO акцияларының 50%-ына тікелей иелік етеді. RCO 13 айдың ішінде SCO капиталының 25% иеленді және R мемлекетінің резиденті болды. S мемлекетінде R, X және Y мемлекеттерімен табыс салығы туралы келісімдер жұмыс істейді; осы табыс салығы туралы конвенциялардың 10-бабының 2-тармағы ЭЫДҰ Үлгі салық конвенциясының тиісті ережесіне сәйкес келеді. ХСО X мемлекетінің резиденті болып табылады және S және R мемлекеттері арасындағы табыс салығы туралы конвенцияның 2-тармағының с) тармақшасына сәйкес білікті тұлға мәртебесіне ие болады. YCO Y мемлекетінің резиденті болып табылады және S және R мемлекеттері арасындағы табыс салығы туралы конвенцияның 2-тармағының с) тармақшасына сәйкес білікті тұлға мәртебесіне ие болады. Осылайша, ХСО да, YCO да баламалы меншік иесінің анықтамасының А) тармақшасына сәйкес келеді, дегенмен, ХСО және YCO өздерінің мемлекеттермен жасасқан тиісті салық келісімдеріне сәйкес құқылы болатын SCO төлейтін дивидендтерге салынатын салық мөлшерлемесін анықтау мақсаттары үшін, ХСО мен YCO-ның әрқайсысы, В) 1) II) тармақшасына сәйкес, SCO капиталының 12,5%-ына тікелей иелік етеді деп саналады (SCO-ның 25% акцияларының 50% -ы 12,5% - ға тең, ол SCO капиталындағы тиісті ХСО және YCO жанама үлестерінің сомасы, ол тікелей иелік ету ретінде қарастырылады). Осылайша, ХСО және YCO 10-баптың 2-тармағының а) тармақшасында көрсетілген төмен салық мөлшерлемесіне құқылы болмайды, және сондықтан олар баламалы меншік иелері болып саналмайды, өйткені олар В) 1) тармақшасына сәйкес мөлшерлемелерді салыстыру критерийіне сәйкес келмейді (қараңыз, алайда [147] тармақ, төменде RCO-ға S және R мемлекеттері арасындағы табыс салығы туралы конвенцияның 10-бабы 2-тармағының б) тармақшасында көрсетілген 15 пайыздық мөлшерлемені пайдалануға мүмкіндік беретін балама ережелер туралы ақпарат келтірілген).

143. (I) бөлімінің В) 2) тармақшасы 7, 13 немесе 21-баптардың қолданысына жататын кіріс баптары үшін туынды пайда алу қағидаларын белгілейді. Әлеуетті балама 142. В) 1) II) тармақшасы дивидендтер төлейтін компания капиталының пайызын анықтау қағидасын белгілейді, ол мөлшерлемелерді салыстыру тестінің мақсаттары үшін әлеуетті баламалы меншік иесіне тиесілі болады деп есептеледі, бұл В) 1) I) тармақшасы сияқты дивидендтер алу құқығына әсер етеді. Егер дивидендтерді тікелей алатын болса, баламалы меншік иесі үшін 10-баптың 2-тармағының а) тармақшасына сәйкес салықтың неғұрлым төмен мөлшерлемесі қолданылады. Осы

мақсаттар үшін B) 1) тармақшасында сипатталған мөлшерлемелерді салыстыру тестін қолдану кезінде дивидендтер төлейтін компанияның әлеуетті баламалы меншік иесінің капиталына жанама иелік етуі тікелей иелік ету ретінде қарастырылуы тиіс. Келесі мысал B) 1) II) тармақшасының қолданылуын көрсетеді:

- Мысал: RCO - R мемлекетінің резидент компаниясы, ол толығымен X мемлекетінің жария сауда жасайтын резидент компаниясының XCO-ға тиесілі. RCO S мемлекетіндегі ірі кеңсе кешенінің құрылысын салуға келісімшарт жасасты. S және R мемлекеттері арасындағы табыс салығы туралы конвенцияның шарттары бойынша құрылыс алаңы, егер оның ұзақтығы он екі айдан асып кеткен жағдайда ғана тұрақты өкілдік болып саналады. Алайда, S және X мемлекеттері арасындағы пайдаға салынатын салық жөніндегі конвенцияның шарттары бойынша құрылыс алаңы, егер оның ұзақтығы алты айдан асқан жағдайда ғана тұрақты өкілдік болып саналады. Егер құрылыс алаңы алты айдан астам, бірақ 12 айдан аз уақытқа созылса, XCO баламалы меншік иесі болмайды, өйткені S және X мемлекеттерінің арасындағы табыс салығы туралы конвенцияның 7-бабына сәйкес сондай қорғануға құқығы болмайды, ондай құқыққа S және R мемлекеттерінің арасындағы табыс салығы туралы конвенцияның 7-бабына сәйкес білікті тұлға ие болады.

14-бапқа түсініктеменің 11-тармағында көрсетілген көзқараспен бөлісетін мемлекеттер (i) бөлімнің B) 2) тармақшасына 14-бапқа сілтеме қосқысы келуі мүмкін.

29. ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 29 бабының осындай нұсқасына түсініктемелердің 144 - 147-тармақтарында мыналар қамтылады:

144. Егер кірістің бабы 4-тармаққа сәйкес туынды пайда алуға ұмтылатын компания тұратын Уағдаласушы мемлекеттің заңнамасына сәйкес қаржылық ашық деп есептелетін заңды тұлға арқылы алынған болса, (ii) бөлімнің C) тармақшасы қосымша шектеуді көздейді. Мұндай жағдайда оған сәйкес туынды пайда алуға ұмтылатын компания тестілеуден өткен келісімнің шарттарын келісімнің шарттарымен салыстыруға негізделген A) немесе B) тармақшаларының талаптарын резиденттің қанағаттандыра алатынына қарамастан, резидент осы тармақшаның талаптарына сәйкес келмейтін болады, егер тиісті тармақ сақталмайтын болса, кірістің бір бөлігі 1-баптың 2-тармағына ұқсас ережеге сәйкес осы резиденттің кірісі ретінде қарастырылмас еді, егер ол 4-тармаққа сәйкес туынды пайда алуға ұмтылатын компанияның кірісі ретінде емес болса, кірістің бабы төленер еді, ол бойынша осы компания жеңілдіктер алуға талаптанады. Келесі мысал C) тармақшасының қолданылуын көрсетеді:

— Мысал: RCO, R мемлекетінің жария сауда жасайтын резидент-компаниясы, S мемлекетінің резидент-компаниясы SCO акцияларына P, S мемлекетінде ұйымдастырылған әріптестік арқылы иелік етеді. S мемлекетінің ішкі салық заңнамасына сәйкес P қаржылық жағынан ашық және R мемлекетінің ішкі салық заңнамасына сәйкес компания ретінде қарастырылады. Тиісінше, 1-баптың 2-тармағының ережелеріне сәйкес, SCO-ға P арқылы төленетін дивидендтер RCO алған

болып саналмайды, сондықтан 10-бапқа сәйкес S мемлекетіндегі көзден салық салу сомасын азайтуға жатпайды. RCO X мемлекетінің резиденті XCO-ны өзара және P-мен арасында қояды. X мемлекетінің ішкі салық заңнамасына сәйкес, P қаржылық тұрғыдан ашық және демек XCO SCO-дан P-ге төленетін дивидендтерді алады деп есептеледі.

S және X мемлекеттері арасындағы табыс салығы туралы конвенцияда 29-баптың 1-7-тармақтарының егжей-тегжейлі нұсқасы қамтылады. Осы Конвенцияда көзделген дивидендтерге ұсталатын салық бойынша жеңілдіктерді пайдалану үшін XCO туынды қаржылық құралдарға қойылатын талаптарды қанағаттандыруға тиіс. S және X мемлекеттерінің арасындағы конвенцияның 10-бабының 2-тармағына сәйкес дивидендтердің мөлшерлемелері S және R мемлекеттерінің арасындағы конвенцияның 10-бабына сәйкес дивидендтер мөлшерлемелерімен бірдей болғанымен және (ii) тармақшаның А) тармақшасы сақталса да, егер RCO және XCO P әріптестігі арқылы SCO иеленсе, дивидендтер RCO алған болып саналмас еді. Тиісінше, С) тармақшасына байланысты RCO баламалы меншік иесі болып табылмайды және осы себепті XCO 4-тармаққа сәйкес SCO P арқылы төлейтін дивидендтерге қатысты туынды артықшылықтарға құқығы болмайды.

145. "Баламалы меншік иелері" (анықтаманың (II) кіші бөлімі) ретінде сыныпталатын тұлғалардың екінші санаты 4-тармаққа сәйкес туынды пайда алуға ұмтылатын компания сияқты Уағдаласушы мемлекеттің резиденттері болып табылатын тұлғаларға қолданылады. Мұндай тұлғалар, егер олар 2-тармақтың а), b), c) немесе e) тармақшаларына сәйкес немесе 5-тармаққа сәйкес Компанияның штаб-пәтері ретінде жеңілдіктер алуға құқылы болса, баламалы меншік иелері болып саналады. Алайда, компанияның штаб-пәтері, егер ол компанияның штаб-пәтерінің көпұлтты корпоративтік тобының мүшесінен пайыздар немесе дивидендтер алса, 4-тармаққа сәйкес туынды пайда алуға ұмтылатын компанияның тек баламалы иесі болады. Алайда, басқа Уағдаласушы мемлекеттен дивидендтер немесе пайыздар алатын компанияның штаб-пәтері туралы 5-тармақтың талаптарын қанағаттандыратын кез келген резидент үшін мөлшерлемелерді салыстыру критерийі қолданылады. Бұл талап, 4-тармаққа сәйкес туынды қаржылық құралдардан пайда алуға ұмтылатын компания сияқты компания штаб-пәтерінің дивидендтерге немесе пайыздарға қатысты шарт бойынша ең болмағанда сондай жеңілдіктер алуын қамтамасыз етуге арналған, сондықтан егер, мысалы, Конвенцияның 11-бабы тұтастай алғанда көзден салық салудан туындайтын пайыздарды босатқанымен, бірақ осы компанияның көп ұлтты тобының мүшесінің компанияның штаб-пәтеріне төлейтін пайыздарға қатысты оны жасамайды, компанияның штаб-пәтері компанияның баламалы иесі болып табылмайды, керісінше жағдайда оның пайыздарды ұқсас төлеуге қолданылатын шартта көзделген көзге салық салудан босатуға құқығы болар еді.

146. "Баламалы меншік иелері" (анықтаманың (iii) кіші бөлімі) ретінде сыныпталатын тұлғалардың үшінші санаты Уағдаласушы шығу мемлекетінің

резиденттері болып табылатын тұлғаларға қолданылады. Мұндай тұлғалар, егер олар 2-тармақтың а), б), с) немесе е) тармақшаларына сәйкес жеңілдіктер алуға құқылы болса (және 7-тармақта айқындалғандай акциялардың кез келген пропорционалды емес сыныбымен), мұндай резиденттердің дауыс берудің жиынтық құқығы мен акцияларының құны, туынды қаржылық құралдарын сұрататын компанияның үлесі 25% аспауы шартымен баламалы меншік иелері болып есептеледі. 4-тармақтың а) тармақшасында көрсетілген 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" болуға тиіс (төменде қараңыз).

147. Жоғарыда 10-тармақта түсіндірілгендей, туынды жеңілдіктер туралы 4-тармақ қолданылатын жағдайларда басқа конвенцияға сәйкес баламалы меншік иесінің анықтамасында Конвенцияға сәйкес берілетін босату сияқты аса қолайлы болып табылмайтын көз мемлекетін салық салудан босатуға құқығы бар тұлғаларды алып тасталады. Кейбір мемлекеттер, егер тіпті екі конвенция ұсынатын жеңілдіктердегі айырмашылық салыстырмалы түрде аса үлкен болмаса да, шарт бойынша барлық жеңілдіктерден бас тартуға байланысты "үзбелі" деп аталатынның нәтижесінде туындаған әсерді көз мемлекеті басқа конвенцияға сәйкес ұсынылатынға ұқсас салық салудан босатуды ұсыну жолымен жоюды қалауы мүмкін. Мұндай режимге дивидендтерге, пайыздар мен роялтиге салық салуға қатысты және басқа конвенцияға сәйкес тұтастай қол жетімді болатындарға сәйкес келетін шектеулі жеңілдіктер беретін төмендегі балама ережелер арқылы қол жеткізуге болады:

*10-бапқа қосылатын дивидендтер туралы ереже*

1 және 2-тармақтардың ережелеріне қарамастан, бірақ осы баптың 4-тармағының ережелері сақталған жағдайда, егер компания дивидендтерге қатысты осы Конвенцияның 29-бабы 4-тармағының талаптарын орындауға ұмтылған жағдайда, егер мұндай компания осы тармақтың өлшемшарттарын тек себеппен қанағаттандырмаса:

а) 29-баптың 7-тармағының е) тармақшасындағы "баламалы меншік иесі" терминін айқындаудың (i) бөлімшесі туралы В) тармағының талабы; немесе

б) 29-баптың 5-тармағына сәйкес жеңілдіктер алуға құқығы бар тұлғаның осы баптың 2-тармағына сәйкес қолданылатын мөлшерлемеден аз немесе оған тең дивидендтерге қатысты салық салу құқығын иеленетіндігі туралы 29-баптың 7-тармағының е) тармақшасындағы "баламалы меншік иесі" терминінің анықтамасының (ii) кіші бөліміндегі талап;

мұндай компанияға дивидендтер төлейтін компания резиденті болып табылатын Уағдаласушы мемлекетте және осы Уағдаласушы мемлекеттің заңнамасына сәйкес салық салынуы мүмкін. Алайда, мұндай жағдайларда осылайша алынатын салық 29-баптың 7-тармағының е) тармақшасында (29-баптың а) және б) тармақшаларында көрсетілген талаптарға қарамастан), "баламалы меншік иесі" терминінің

анықтамасында көрсетілген тұлғаларға қолданылатын салық мөлшерлемелерінің ең жоғары мөлшерлемесінен аспауға тиіс, егер мұндай тұлғалар дивидендтерді тікелей алса, бұған құқылы болар еді. Осы тармақтың мақсаттары үшін:

с) мұндай тұлғалардың дивидендтер төлейтін компанияның дауыс беретін акцияларына жанама иелік етуі тікелей меншік ретінде қарастырылады, және

д) 29-баптың 7-тармағының е) тармақшасындағы "баламалы меншік иесі" термині анықтамасының (iii) кіші бөлімінде көрсетілген тұлға, егер мұндай тұлға дивидендтер алатын компания сияқты Уағдаласушы мемлекеттің резиденті болса, мұндай тұлғаның оған құқығы болатын салықты шектеуге оның құқығы бар ретінде қарастырылады.

#### *11-бапқа қосылатын пайыздар туралы ереже*

1 және 2-тармақтардың ережелеріне қарамастан, бірақ осы баптың 4-тармағының ережелері сақталған жағдайда, егер компания пайыздарды төлеуге қатысты 29-баптың 4-тармағының талаптарын орындауға ұмтылған жағдайда, егер мұндай компания осы тармақтың критерийлерін мынадай себеп бойынша қанағаттандырмаса:

а) 29-баптың 7-тармағының е) тармақшасындағы "баламалы меншік иесі" термині анықтамасының (i) бөлімшесі туралы В) тармақшасының талабы; немесе

б) 22-баптың 5-тармағына сәйкес жеңілдіктер алуға құқығы бар тұлғаның осы баптың 2-тармағына сәйкес қолданылатын мөлшерleme бойынша аз немесе тең пайыздарға қатысты салық мөлшерлемесіне құқығы бар екендігі туралы 29-баптың 7-тармағының е) тармақшасындағы "баламалы меншік иесі" термині анықтамасының (ii) кіші бөліміндегі талап;

мұндай компанияға Уағдаласушы мемлекеттің заңнамасына сәйкес пайыздар туындайтын осы мемлекет салық салуы мүмкін. Алайда, мұндай жағдайларда осылайша алынатын салық 29 - баптың 7-тармағының е) тармақшасындағы "баламалы меншік иесі" терминінің анықтамасында көрсетілген тұлғаларға қолданылатын (29-баптың а) және б) тармақшаларында көрсетілген талаптарды сақтамай) салық мөлшерлемелерінің ең жоғары мөлшерлемесінен аспауға тиіс, егер мұндай тұлғалар пайыздарды тікелей алса, оған құқығы болар ма еді. Осы тармақтың мақсаттары үшін 29-баптың 7-тармағының е) тармақшасындағы "баламалы меншік иесі" деген термин анықтамасының (iii) кіші бөлімінде көрсетілген тұлға, егер ол сол мемлекеттің резиденті болса, оған құқығы болатын салықты шектеуге құқығы бар адам ретінде қарастырылады. Уағдаласушы мемлекет пайыздар алатын компания ретінде.

#### *Роялти туралы ереже 12 бапқа қосылады*

1 және 2-тармақтардың ережелеріне қарамастан, бірақ осы баптың 3-тармағының ережелері сақталған жағдайда, егер компания роялтиге қатысты 29-баптың 4-тармағының талаптарын орындауға ұмтылған жағдайда, егер мұндай компания осы тармақтың критерийлерін тек 29-баптың 7-тармағының е) тармақшасындағы "баламалы меншік иесі" термині анықтамасының В) тармағының талаптары себебі бойынша қанағаттандырмаса, осылайша алынатын салық 29-баптың 7-тармағының е)

тармақшасындағы "баламалы меншік иесі" терминінің анықтамасында көрсетілген тұлғалар құқығы болатын барлық салық мөлшерлемелерінің ең жоғары мөлшерлемесінен аспауға тиіс екенін қоспағанда, мұндай компанияға роялти туындайтын Уағдаласушы мемлекетте және осы мемлекеттің заңнамасына сәйкес (осы анықтаманың (i) бөлімінің B) тармағының талабына қарамастан) салық салынуы мүмкін, егер мұндай тұлғалар роялтиді тікелей алса, бұл құқыққа ие болар еді. Осы тармақтың мақсаттары үшін 29-баптың 7-тармағының e) тармақшасындағы "баламалы меншік иесі" термині анықтамасының (iii) кіші бөлімінде көрсетілген тұлға, егер ол сол мемлекеттің резиденті болса, оған құқығы болатын салықты шектеуге құқығы бар тұлға ретінде қарастырылады. Уағдаласушы мемлекет роялти алатын компания ретінде

*"Акциялардың пропорционалды емес сыныбы"* термині

30. ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 29 бабының осындай нұсқасына түсініктеменің 148 тармағында былай делінеді:

148. Баптың әртүрлі бөліктеріндегі иелік етуді тексеру кезінде пайдаланылатын "акциялардың пропорционалды емес сыныбы" терминінің анықтамасына сәйкес, компания немесе заңды тұлға, егер оның акциялардың иесіне компанияның немесе заңды тұлғаның басқа Уағдаласушы мемлекетте алынатын мұндай шарттар немесе уағдаластықтар болмаған кезде иесі оған құқығы болатынға қарағанда осы акциялардың иесіне кірістің үлкен бөлігін алуға құқық беретін осындай шарттар немесе басқа да уағдаластықтар қолданылатын орналастырылған акциялары болса, акциялардың пропорционалды емес сыныбын иеленеді. Мәселен, мысалы, бір Уағдаласушы мемлекеттегі резидент компанияның "акциялардың пропорционалды емес сыныбы" болады, егер осы компанияның айналыста болатын кейбір акциялары "бақылау акциялары" болып табылса, олар дивидендтерді компанияның екінші Уағдаласушы мемлекетте пайдаланылатын активтерінен кірістілігіне шамамен сәйкес келетін формула негізінде төлейді. Бұл келесі мысалмен суреттелген:

— Мысал: АСО А мемлекетінің резидент компаниясы болып табылады. АСО жай және артықшылықты акциялар шығарды. Жай акцияларға А мемлекетінің негізгі қор биржасында баға белгіленеді және онда тұрақты айналымда болады. Артықшылықты акциялар дауыс беру құқығын иеленбейді және олардың иелеріне АСО В мемлекетіндегі байланысты емес қарыз алушылардан алатын мөлшері бойынша пайыздық төлемдерге тең дивидендтер алуға ғана құқық береді. Артықшылықты акциялар толығымен үшінші мемлекетінің резиденті болып табылатын бір акционерге тиесілі болады, онымен В мемлекеті салық салу туралы келісімді иеленбейді. Жай акциялардың үлесіне АСО құнының 50% - дан астамы және дауыстың 100%-ы келеді. Артықшылықты акциялардың иесі В күйінде алынатын АСО пайыздық кірісіне сәйкес келетін төлемдер алуға құқылы болғандықтан, артықшылықты акциялар "акциялардың пропорционалды емес сыныбын" білдіреді және бұл акциялар танылған қор

биржасында тұрақты түрде айналымға түспейтіндіктен, АСО-ның осы ереженің 2-тармағының с) тармақшасына сәйкес жеңілдіктер алуға құқығы болмайды.

*"Басқару мен бақылаудың негізгі орны"* термині

31. ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 29 бабының осындай нұсқасына түсініктеменің 149 және 150-тармақтарында мыналар қамтылады:

149. "Басқару мен бақылаудың негізгі орны" термині нақтыланған нұсқаның 2-тармағының с) тармақшасының және 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 "тиімді басқару орны" ұғымынан ажырату қажет. "Тиімді басқару орны" ұғымын кейбір мемлекеттер ең жоғары лауазымды тұлғаның немесе тұлғалар тобының (мысалы, директорлар кеңесі) компанияның бизнесін жүргізу үшін қажетті негізгі басқару және коммерциялық шешімдерді қабылдайтын орны ретінде түсіндірді. Негізгі басқару және бақылау орны тұжырымдамасы, керісінше, компанияны немесе заңды тұлғаны (және олардың тікелей және жанама еншілес компанияларын) басқару үшін күнделікті жауапкершілік жүзеге асырылатын орынды білдіреді.

150. Компанияның немесе заңды тұлғаның негізгі басқару және бақылау орны осы компанияның немесе заңды тұлғаның тұрақты резиденттік мемлекетінде келесі екі шарт орындалған жағдайда ғана орналасатын болады:

— Біріншіден, (i) бөлімшесінде атқарушы директорлар мен жоғары басшылық қызметкерлері компания немесе заңды тұлға үшін және олардың тікелей және жанама еншілес компаниялары үшін, сондай-ақ осындай басшылықты шешімдерді дайындау мен қабылдауда қолдайтын персонал үшін стратегиялық, қаржылық және операциялық саяси шешімдердің көп бөлігін қабылдауға және шешім қабылдау үшін күнделікті жауапкершілікті мойнына алады. Бұл шешімдер басқа мемлекетке немесе кез келген үшінші мемлекетке қарағанда олардың осы мемлекеттегі күнделікті қызметіне көбірек дәрежеде әсер етеді. Осылайша, тест осы әрекеттің қай жерде жүзеге асырылатынын көру үшін тиісті тұлғалардың жалпы қызметін қарастырады. Көп жағдайда бас атқарушы директордың және басқа да жоғары буын басшыларының әдетте резиденті компания болып табылатын Уағдаласушы мемлекетте болуы қажетті, бірақ жеткіліксіз шарт болып табылады.

— Екіншіден, атқарушы директорлар мен басқарушы аға қызметкерлер компания мен оның тікелей және жанама еншілес компаниялары үшін стратегиялық, қаржылық және операциялық саяси шешімдер қабылдауға күнделікті жауап береді, ал осындай басшылыққа осы шешімдерді қабылдауға көмектесетін қызметкерлер көбінесе күнделікті қажетті функцияларды - кез келген басқа компанияның немесе заңды тұлғаның лауазымды тұлғаларына немесе қызметшілеріне қарағанда күндізгі қызметтерді орындайды.

*"Білікті аралық иесі"* термині

32. ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 29 бабының осындай нұсқасына түсініктемелердің 151 - 154-тармақтары мыналарды көздейді:

151. Егжей-тегжейлі нұсқадағы "білікті аралық иесі" анықтамасы 2-тармақтың d) және f) тармақшаларында келтірілген меншік құқығын тексеру мақсаттары үшін, сондай-ақ 4-тармақта баяндалған туынды пайда туралы қағидаға сәйкес қолданылады.

152. Осы анықтаманың (i) кіші бөліміне сәйкес білікті аралық меншік иесі шарт бойынша жеңілдік талап етілетін Уағдаласушы мемлекетпен бәрін қамтитын табыс салығы туралы келісім жасасқан үшінші мемлекеттің резиденті болып табылатын заңды тұлға болып табылады.

153. 1-бапқа түсініктемелерде көрсетілгендей, кейбір мемлекеттер өздерінің салық шарттарына "арнайы салық режимдерін" білдіретін режимдердің шеңберінде алынатын кірістерге қатысты шарттардың нақты ережелерін қолдануға тыйым салатын ережелерді қосу (1-бап бойынша түсініктеменің 85-100-тармақтарын қараңыз) және меншікті капиталдан шартты шегерімді көздейтін ішкі заңнаманың ережелерін пайдаланатын байланысты тұлғаларға төленетін пайыздарға 11-бапты пайыздарға қолданудан бас тарту қажет деп есептейді (1-бапқа түсініктеменің 107-тармағын қараңыз). Бұл мемлекеттер (i) кіші бөлімнің қолданылу аясын шарт бойынша жеңілдіктер сұрататын мемлекет жан-жақты табыс салығы туралы келісімдер жасасқан және арнайы салық режимін немесе шартты пайыздық шегерімдерді пайдаланбайтын үшінші мемлекеттердің резиденттеріне ғана қолданылатындай етіп шектегісі келуі мүмкін. Мұны (i) бөлімін келесідей өзгерту арқылы жасауға болады:

(i) осы Конвенцияға сәйкес одан пайда сұратылатын Уағдаласушы мемлекетпен қосарланған салық салуды болдырмау туралы бәрін қамтитын қолданыстағы конвенциясы бар және осы конвенциялардың бір де біреуін пайдаланбайтын мемлекеттің резиденті.

А) арнайы салық режимі, егер қосарланған салық салуды болдырмау туралы бәрін қамтитын тиісті Конвенцияда осы Конвенцияда көзделген ережелерді айқындау қағидастарына енгізілген ережелерге ұқсас арнайы салық режимінің анықтамасы қамтылмаған жағдайда [Конвенцияның "арнайы салық режимінің" анықтамасын қамтитын тармағына сілтеме], бірақ осы анықтаманың (v) тармағының талаптары есепке алынбай қолданылады; немесе

В) [меншікті капиталға шартты аударымдарға жататын 11-баптың тармағына сілтеме] сипатталған типтегі шартты пайыздық аударымдар; немесе

154. Анықтаманыңның (ii) кіші бөліміне 2-тармақтың d) немесе f) тармақшаларына немесе 4-тармақтың туынды пайдасы туралы қағидаға сәйкес білікті аралық иесі тиісті иелік ету критерийі қолданылатын компания сияқты сол Уағдаласушы мемлекеттің резидентін де қамтиды.

*"Тестіленетін топ"* термині



33. ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 29 бабының осындай нұсқасына түсініктеменің 155-тармағында мыналар көзделеді:

155. Тестіленетін топ базалық мөлшерлемені төмендету туралы тиісті қағида қолданылатын тестіленетін компаниядан ("тексерілетін резидент" деп аталатын) және осы тестіленетін резидентпен салықтық шоғырландыру, қаржылық бірлік немесе топ мүшелеріне пайданы немесе шығынды бөлісуге мүмкіндік беретін ұқсас режимде мүше ретінде қатысатын кез келген компаниядан немесе тиісті салық кезеңінің ішінде залалды тексерілетін резидентпен бөлісетін, топтық жеңілдікке құқығы бар кез-келген компаниядан немесе шығындарды бөлудің басқа режимінен тұруға тиіс. Егер тестіленетін топ болмаса, онда тестіленетін топқа қолданылатын негіздің бұзылуына жүргізілетін тиісті сынақтар қолданылмайды.

*"Жалпы кіріс"* термині

34. ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 29 бабының осындай нұсқасына түсініктеменің 156 және 157 тармақтарында мыналар қамтылады:

156. Бұл тармақшада 2-тармақтың d) және f) тармақшаларының (ii) кіші бөлімдерінде және 4 және 5-тармақтарда базалық мөлшерлемені төмендету туралы қағидаларды қолдану мақсаттары үшін "жалпы кіріс" терминінің анықтамасы беріледі. Жалпы кірісті есептеу үшін бастапқы нүкте тиісті заңды тұлғаның салық кезеңі үшін резиденттік Уағдаласушы мемлекетте айқындалған, жеңілдік берілетін уақытты қамтитын жалпы түсімдер болып табылады. Егер кәсіпорын тауарларды өндіруді немесе сатуды қамтитын бизнеспен айналысса, "жалпы кіріс" сатылған тауарлардың құнына азайтылған жалпы кірісті білдіреді. Егер тексерілетін еншілес компания қаржылық емес қызметтерді ұсынумен айналысса, "жалпы кіріс" осындай түсімдерді алу бойынша тікелей шығындарға азайтылған жалпы түсімдерді білдіреді.

157. Анықтаманың (i) кіші бөлімінде бұдан әрі 10-бапқа сәйкес дивидендтерге қатысты жеңілдіктерді айқындауды қоспағанда, жалпы кіріс шегерімдер жолымен немесе резиденттік мемлекетке қарамастан өзге де жолмен болсын, тұлғаның резиденттік Уағдаласушы мемлекетте нақты салық салудан босатылған кез келген дивидендтердің бір бөлігін қамтымауы көзделеді. Осы дивидендтерді төлейтін компанияның резиденттігі. (Ii) бөлімде салық салынуға жататын кез-келген дивидендтің бір бөлігін қоспағанда, тестіленетін топтың жалпы кірісі тестіленетін топтың ішіндегі компаниялар арасындағы операцияларды есепке алмайтындығы қарастырылған.

*8-тармақ*

35. ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 29-бабына түсініктеменің 161-168-тармақтарында мыналар көзделеді:

161. 10-бапқа түсініктеменің 32-тармағында, 11-бапқа түсініктеменің 25-тармағында және 12-бапқа түсініктеменің 21-тармағында айтылғандай, акцияларды, борыштық талаптарды, құқықтарды немесе мүлікті тек осы мақсатта елдерде құрылған

тұрақты өкілдіктерге беру мұндай активтерден түсетін кірістерге салық салынбайтын немесе олар үшін жеңілдікті салық режимін ұсынатын ықтимал теріс пайдалануларға әкелуі мүмкін. Тұрақты резиденттік мемлекет үшінші юрисдикцияларда орналасқан осындай тұрақты өкілдіктерге тиесілі пайданы салықтан босатқан жағдайларда, бастапқы мемлекет осындай кіріске қатысты шарт бойынша жеңілдіктер береді деп күтілмеуі керек. Уағдаласушы мемлекет үшінші елдерде орналасқан тұрақты өкілдіктерге жататын осы мемлекеттің кәсіпорындарының кірістерін салық төлеуден босатқан жағдайларда қолданылатын ұсынылатын тармақ мұндай жағдайларда шарт бойынша жеңілдіктер берілмейтінін көздейді. Алайда, бұл қағида қолданылмайды, егер

— кіріске тұрақты өкілдік орналасқан мемлекетте айтарлықтай салық салынады, немесе

— кіріс банк, сақтандыру компаниясы, тіркелген заңды тұлға немесе бағалы қағаздар бойынша дилер жүзеге асырмайтын инвестициялық бизнесті қоспағанда, тұрақты өкілдік арқылы немесе онымен кездейсоқ байланысты ұйымның бизнесті белсенді жүргізудің нәтижесі болып табылады.

162. с) тармақшасына сәйкес, осы тармақта көзделген жәрдемақылардан бас тартылған кез келген жағдайда, тиісті кіріс алатын Уағдаласушы мемлекеттің резиденті осы жәрдемақыларды беру туралы өтінішпен екінші Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органына жүгіне алады. Мұндай сұрау салуды алған құзыретті орган, егер ол бұны орынды деп есептесе, өз қалауы бойынша осы жеңілдіктерді бере алады; алайда, сұрау салуды қанағаттандырмас немесе қабылдас бұрын, ол екінші Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органымен кеңесуге тиіс.

163. Келесі мысал осы тармақты қолдану болжанатын жағдайдың түрін көрсетеді . Уағдаласушы мемлекеттің кәсіпорны тұрақты өкілдіктің пайдасына салық салмайтын немесе оған төмен салық салатын үшінші юрисдикцияда тұрақты өкілдік ашады. Тұрақты өкілдікке жататын пайда бірінші аталған мемлекет не осы мемлекет пен тұрақты өкілдік орналасқан юрисдикция арасындағы салық келісіміне енгізілген 23 А бапқа ұқсас ережеге сәйкес не бірінші аталған мемлекеттің ішкі заңнамасына сәйкес салық салудан босатылады. Кәсіпорын екінші Уағдаласушы мемлекетте туындайтын, тұрақты өкілдікке тиесілі пайдаға енгізілетін пайыздарды алады. 11-бапты қолдану шарттары сақталды деп есептей отырып, пайыздар пайда болатын мемлекет, 8-тармақ болмаған жағдайда, пайыздар олар пайда болған мемлекетте салық салудан босатылғанына қарамастан, 11-баптың 2-тармағында көзделген салық салуды шектеу бойынша жеңілдіктер беруге міндетті болады. Бірінші аталған мемлекетте және тұрақты өкілдік орналасқан үшінші юрисдикцияда іс жүзінде салық салынбайды. Мұндай жағдайда, бизнесті белсенді жүргізудің нәтижесі болып табылатын немесе онымен кездейсоқ байланысты кіріске қолданылатын б) тармақшасынан алып тастау тиісті кіріске қолданылатын немесе егер бұл жеңілдіктер мүдделілік туындайтын мемлекеттің құзыретті органы с) тармақшасында көзделген дискрециялық жеңілдіктер

туралы ережелерге сәйкес берілмейтін жағдайларды қоспағанда, Конвенция бойынша осы кіріске қатысты төлемдерден бас тартылады.

164. (i) кіші бөлімдегі "кіріс" сөзіне сілтеме тиісті кіріс коммерциялық пайда болып табылатындығына немесе табылмайтындығына қарамастан, осы ереженің қолданылатынын білдіреді. Осылайша, бұл қағида бір Уағдаласушы мемлекеттің кәсіпорны екінші Уағдаласушы мемлекеттен кіріс алатын, ал бірінші аталған мемлекет оларға қатысты кіріс төленетін құқықты немесе меншікті үшінші юрисдикцияда орналасқан тұрақты өкілдікпен іс жүзінде байланысты (оның ішінде бірінші аталған мемлекет пен үшінші юрисдикция арасындағы шартта 21-баптың 2-тармағы сияқты ережеге сәйкес) ретінде қарастыратын жағдайларда қолданылады.

165. (i) және (ii) кіші бөлімдердің шарттары сақталған жағдайда, а) тармақшасы, егер кірістің тиісті бабы үшінші юрисдикцияда орналасқан тұрақты өкілдік пайдасының бөлігі ретінде қаралса және салық сомасына салық салынбаса, Конвенцияның басқа ережелеріне сәйкес керісінше жағдайда қолданылатын жеңілдіктердің күшін жояды. Осы үшінші юрисдикциядағы кірістің осы бабынан алынатын салықтың мөлшері келесі екі соманың ең аз мөлшерінен аз: а) осы тармақтың мақсаттары үшін Уағдаласушы мемлекеттер екіжақты негізде белгілеген ең төменгі мөлшерлемеге көбейтілген кірістің осы бабының сомасы және егер бұл тұрақты өкілдік осы мемлекетте орналасқан болса, б) кәсіпорын мемлекетіндегі кірістің осы бабынан алынатын салық сомасының 60% - ы.

166. "Осы кіріс бабының сомасы" деген тіркес тиісті юрисдикцияның заңнамасына сәйкес шегеруге жататын осы кіріс бабына қатысты барлық шығыстар шегерілгеннен кейінгі тиісті кіріс сомасын білдіреді. Осылайша, кірістің осы бабына қатысты үшінші юрисдикциядағы салықты анықтау мақсатында, осы юрисдикцияда орналасқан тұрақты өкілдіктің пайдасына қолданылатын жалпы салық алдымен осы юрисдикцияның заңнамасына сәйкес шегерілетін барлық шығыстар шегерілгеннен кейін, кіріс сомасын, тұрақты өкілдікке жататын салық салынатын пайданы анықтаған кезде есептеледі. Мұндай жағдайда кіріс бабының тиісті сомасына қолданылатын салық тұрақты өкілдіктің пайдасына қолданылатын жалпы салықты кіріс бабының таза сомасының қатынасына көбейту арқылы анықталады (яғни, есептеу кезінде шегерілген шығыстар шегерімдерін шегергендегі кіріс бабының жалпы сомасы). Кірістің осы бабына тікелей немесе пропорционалды түрде жататын тұрақты өкілдіктің салық салынатын пайдасы тұрақты өкілдіктің салық салынатын пайдасына жатады. Осыған ұқсас есеп, егер тұрақты өкілдік осы мемлекетте орналасқан болса, кәсіпорынның Уағдаласушы мемлекетінде табыстың осы бабынан алынатын салықты айқындау мақсаттары үшін жүргізілетін болады; бұл жағдайда Уағдаласушы мемлекеттің заңнамасына сәйкес шегеруге жататын шығыстар шегерілетін болады.

167. Ерекшелік мақсаттары үшін В) тармақшасына енгізілген "бизнесті белсенді жүргізудің нәтижесі болып табылатын немесе онымен бірге жүретін" кіріске сілтеме жоғарыдағы 74-76-тармақтарда көрсетілгендей түсіндірілуге тиіс.

168. 8-тармақтың тұжырымдамасын қабылдаудың орнына кейбір мемлекеттер Уағдаласушы мемлекеттің кәсіпорны үшінші юрисдикцияда орналасқан тұрақты өкілдікке тиесілі пайдаға салынатын және нәтиже немесе жанама нәтиже болып табылатын кіріске қолданылатын ерекшелікке салынатын салықты қамтымайтын салықты осы мемлекетте төлеуден босатылатын жағдайлармен шектелмейтін неғұрлым жалпыны қамтитын шешімді, бизнесті белсенді жүргізуді артық көруі мүмкін, және бұл , егер тұрақты өкілдік осы мемлекетте орналасқан болса, кәсіпорын мемлекетінде төленетін салықты есептеуді талап етпес еді. Мұндай жағдайда бұл қағида бір Уағдаласушы мемлекетте алынған және үшінші юрисдикцияда орналасқан тұрақты өкілдікке жататын кіріске кәсіпорын мемлекетінде және тұрақты өкілдіктің юрисдикциясында екіжақты негізде айқындалатын мөлшерлемелердің ең азынан төмен және кәсіпорын орналасқан мемлекеттегі корпоративтік салықтың жалпы мөлшерлемесінің 60%-ы мөлшерінде тиімді мөлшерлеме бойынша бірлескен салық салуға жататын кез келген жағдайда қолданылатын болады. Төменде осы мақсат үшін пайдалануға болатын қағиданың мысалы келтірілген:

Бір Уағдаласушы мемлекеттің кәсіпорны екінші Уағдаласушы мемлекеттен кіріс алса, ал бірінші аталған мемлекет бұл кірісті үшінші юрисдикцияда орналасқан тұрақты өкілдікке жататын пайда ретінде қарастырса, осы Конвенцияда көзделген жеңілдіктер, егер бұл кіріске бірінші аталған мемлекетте және тұрақты өкілдік орналасқан юрисдикцияда [екі жақты негізде айқындалатын мөлшерлеменің] ең азынан төмен немесе пайдаға салынатын салықтың жалпы мөлшерлемесінің 60 пайызындай және бірінші аталған мемлекетте жұмыс істейтін компанияның пайдасына салынатын салықтың заңмен жалпы белгіленген мөлшерлеме бойынша жиынтық тиімді мөлшерлемемен салық салынса, мұндай кіріске қолданылмайды. Егер алдыңғы сөйлемге сәйкес осы Конвенция бойынша төлемдерден Уағдаласушы мемлекеттің резиденті алатын кірістің қандай да бір түріне қатысты бас тартылса, екінші Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органы соған қарамастан, егер осындай резиденттің сұрау салуына жауап ретінде мұндай құзыретті орган осындай жеңілдіктерді беру мұндай резиденттің осы тармақтың талаптарын олар бойынша орындамаған себептерге (шығындардың болуы сияқты) байланысты ақталды деп анықтаса, кірістің осы түріне қатысты осы жеңілдіктерді бере алады. Уағдаласушы тараптың құзыретті органы алдыңғы сөйлемге сәйкес сұрау салу жіберілген мемлекет сұрау салуды қанағаттандырмас немесе қабылдас бұрын басқа Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органымен консультация өткізуге тиіс.

*9-тармақ*

36. 2017 жылғы жаңартуға дейін Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясында теріс пайдалануларға қарсы күрес туралы жалпы ереже болған жоқ, бірақ оны 36-тармақтағы 1-бапқа түсініктемеге енгізу үшін факультативтік мәтін көзделген. 2017 жылғы жаңарту шеңберінде Комитет Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясына 29-баптың 9-тармағы ретінде теріс пайдалануларға қарсы күрес туралы жалпы қағиданы енгізу қажет деп шешті. Осылайша, 1-бапқа түсініктеменің 14-24-тармақтарының, бірінші кезекте, осы тармаққа ұқсас теріс пайдалануларға қарсы күрес туралы жалпы қағиданы қамтымайтын екіжақты салық келісімдеріне қатысы бар.

37. Баптың 9-тармағы 29-баптың 9-тармағы ретінде ЭЫДҰ Үлгі конвенциясына қосылған [6-іс-қимыл туралы қорытынды есепте ЭЫДҰ/G20 ұсынған (тиісті емес жағдайларда шарт бойынша жеңілдіктер беруді болдырмау) және] теріс пайдалануларға қарсы күресудің жалпы қағидасына сәйкес келеді. Осылайша, Комитет ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 29-бабының 9-тармағына түсініктеменің 169-186-тармақтарының да осы баптың 9-тармағының мақсаттарына қатысы бар екенін анықтады. Бұл тармақтар Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясының осы бабының 9-тармағына теріс пайдалануларға қарсы күрес туралы жалпы қағиданың енгізілуін көрсететін тиісті өзгерістерімен төменде келтіріледі.

169. 9-тармақ 1-бапқа түсініктеменің [22-25] тармақтарында қамтылған басшылық нұсқауларды көрсетеді. Осы нұсқаулыққа сәйкес, егер белгілі бір мәмілелердің немесе уағдаластықтардың негізгі мақсаттарының бірі салық келісімі бойынша пайда табу болса және мұндай жағдайларда осы пайданы алу салық келісімінің тиісті ережелерінің объектісі мен мақсатына қайшы келсе, салық келісімінің артықшылықтары қол жетімді болмауға тиіс. 9-тармақ мемлекеттерге, тіпті егер олардың ішкі заңнамасы оларға 1-бапқа түсініктеменің [22] тармағына сәйкес бұған жол бермесе де, конвенцияны тиісті түрде пайдаланбау жағдайларын қарастыруға мүмкіндік беру үшін Конвенцияның өзінде, осы тармақтардың негізінде жатқан қағидаттарды қамтиды; ол сондай-ақ ішкі заңнамасы оларға осындай істерді қарауға мүмкіндік беретін мемлекеттер үшін осы қағидаттардың қазірдің өзінде қолданылуын растайды.

170. 9-тармақтың ережелері, егер жасалған келісімнің немесе мәміленің негізгі мақсаттарының бірі конвенцияға сәйкес пайда алу болып табылса, салық келісіміне сәйкес жеңілдіктер беруден бас тартуға әкеледі. Алайда, бұл жағдайда тармақтың соңғы бөлігі керісінше жағдайда жәрдемақдан бас тартылған адамға осы мән-жайларда жәрдемақы алу осы Конвенцияның тиісті ережелерінің объектісі мен мақсатына сәйкес келетіндігін дәлелдеуге мүмкіндік береді.

171. 9-тармақ 1-7-тармақтардың ережелерін (жеңілдіктерді шектеу туралы қағида) қолдану аясын толықтырады және қандай да бір жолмен шектемейді: осы тармақтарға сәйкес бас тартылған жәрдемақы 9-тармаққа сәйкес бас тартылған "Конвенция бойынша жәрдемақы" болып табылмайды. Оның үстіне, 9-тармаққа түсініктемедегі

басшылық нұсқауларды 1-7-тармақтарды түсіндіру үшін және керісінше қолдануға болмайды.

172. Және керісінше, адамның 1-7-тармақтарға сәйкес жеңілдіктер алуға құқығы бар екендігі фактісі 9-тармаққа сәйкес бұл жеңілдіктерден бас тартуға болмайды дегенді білдірмейді. 1-7-тармақтар бірінші кезекте Уағдаласушы мемлекет резиденттерінің құқықтық табиғатына, меншік құқығына және жалпы қызметіне қатысты қағидаларды білдіреді. Келесі абзацта келтірілген мысалда көрсетілгендей, бұл қағидалар мұндай резидент жасаған мәміле немесе келісім шарттың ережелерін дұрыс пайдаланбауды білдірмейді.

173. 9-тармақ Конвенцияның 1-7-тармақтарының және оның кіріспесін қоса алғанда, қалған бөлігінің контекстінде қаралуы тиіс. Бұл Конвенцияның тиісті ережелерінің объектісі мен міндетін анықтау үшін өте маңызды. Мысалы, акциялары компания резиденті болып табылатын Уағдаласушы мемлекеттегі танылған қор биржасында тұрақты түрде айналыста болатын жария компания басқа Уағдаласушы мемлекеттен табыс алады делік. Егер бұл компания 2-тармақта анықталғандай "білікті тұлға" болса, Конвенцияның артықшылықтарын тек осы компанияның меншік құрылымының негізінде ғана жоққа шығаруға болмайтыны анық, мысалы, бұл компанияның акционерлерінің көпшілігі бір және сол мемлекеттің резиденттері болып табылмайды. 2 с) тармақшасының мақсаты акцияларына әртүрлі мемлекеттердің резиденттеріне иелік ететін жария компаниялардың шарттық құқықтарын алу үшін шек белгілеу болып табылады. Алайда, мұндай Компанияның білікті тұлға болуы фактісі осы компанияның акцияларына иелік етумен байланысты емес себептер бойынша 9-тармаққа сәйкес төлемдерден бас тартуға болмайды дегенді білдірмейді. Мысалы, мұндай жария компания үшінші мемлекеттің резидентіне салық келісіміне сәйкес көзден неғұрлым төменірек салық салу артықшылықтарын жанама түрде беруге бағытталған аралық қаржыландыру туралы келісім жасасатын банк болып табылады делік. Бұл жағдайда мұндай жеңілдікті беруден бас тарту үшін 9-тармақ қолданылатын болады, өйткені 2 с) тармақша, егер Конвенцияның қалған бөлігінің, атап айтқанда оның кіріспесінің мән-мәтінінде қарастырса, екі Уағдаласушы мемлекет үшін жария компаниялардың халықаралық шарттар жасасу жөніндегі мәмілелерді санкциялау мақсатын ортақ ретінде қарастыруға болмайды.

174. 9-тармақтың ережелері, егер барлық тиісті фактілер мен мән-жайларды қарастыра отырып, келісімнің немесе мәміленің негізгі мақсаттарының бірі салық келісімі бойынша пайда алу болды деп қорытынды жасау орынды болатын болса, Уағдаласушы мемлекет салық келісімі бойынша жеңілдіктер беруден бас тарта алатынын белгілейді. Бұл ереже салық келісімдерін олар жасалған мақсатқа сәйкес қолдануды қамтамасыз етуге, яғни негізгі мақсаты неғұрлым қолайлы салық режимін

қамтамасыз ету болып табылатын келісімдерден айырмашылығы тауарлар мен қызметтердің адал алмасуына, сондай-ақ капитал мен тұлғалардың қозғалысына қатысты жеңілдіктер беруге арналған.

175. "Пайда" термині Конвенцияның 6-22-баптарына сәйкес шығу мемлекетіне салынатын салық салуға қатысты барлық шектеулерді (мысалы, салықтарды азайту, босату, кейінге қалдыру немесе қаражатты қайтару), 23-бапта көзделген қосарланған салық салудан босатуды және Уағдаласушы мемлекеттің резиденттері мен азаматтарына берілетін қорғауды қамтиды. Мемлекеттер 24-бапқа немесе кез келген басқа ұқсас шектеулерге сәйкес. Бұған, мысалы, Уағдаласушы мемлекеттің осы мемлекетте туындайтын және 10, 11, 12 немесе 12А-баптарға сәйкес басқа мемлекеттің резидентіне (өзінің иесі болып табылатын) төленетін дивидендтерге, пайыздарға немесе роялтиге қатысты салық құқықтарының шектеулері жатады]. Бұл сондай-ақ Уағдаласушы мемлекеттің 13-бапқа сәйкес басқа мемлекеттің резиденті осы мемлекеттегі жылжымалы мүлікті иеліктен шығару нәтижесінде алған капитал өсіміне салық салу құқығын шектеуді қамтиды. Егер салық келісімінде басқа шектеулер көзделсе (мысалы, жеңілдікті салық салу туралы ереже), осы баптың ережелері де осы жеңілдікке қолданылады.

176. "Осы пайданы тікелей немесе жанама түрде алуға әкелді" деген тіркес әдейі кең болып табылады және салық келісіміне сәйкес жеңілдіктерді қолдану туралы мәлімдейтін тұлға мұны шарт бойынша осы пайданы алу туралы негізгі мақсаттарының бірі үшін жасалмаған мәмілеге қатысты жасай алатын жағдайларды қамтуға арналған. Бұл келесі мысалда көрсетілген:

Т мемлекетінің резидент компаниясы ТСО, бұрын SCO негізгі компаниясына тиесілі болған S мемлекетінің резидент компаниясы SCO-ның барлық акциялары мен қарыздарын сатып алды. Оларға SCO-ға жылдық 4%-бен берілген, талап бойынша төлеуге жататын кредит кіреді. Т мемлекетінің S мемлекетімен салық келісімі жоқ және сондықтан ТСО-да SCO - дан төленетін кез-келген пайыздарға S мемлекетінің ішкі заңнамасына сәйкес 25% мөлшерлеме бойынша көзден салық салынады. Алайда, R мемлекеті мен S мемлекетінің арасындағы салық келісіміне сәйкес, Уағдаласушы мемлекеттің резидент компаниясы төлейтін және іс жүзінде басқа мемлекеттің резидент компаниясына тиесілі пайыздарға көзден салық алынбайды; бұдан басқа, бұл келісімде 1-6-тармақтарға ұқсас ережелер жоқ. ТСО қарызды R мемлекетінің резидент еншілес кәсіпорны RCO-ға талап бойынша төлеуге жататын үш вексельдің орнына аудару туралы шешім қабылдайды, олар бойынша пайыздар 3,9 пайызды құрайды.

Бұл мысалда, ал RCO дәлелді коммерциялық себептер бойынша жасалған қарызға қатысты мемлекет пен S мемлекетінің арасындағы шарттан түсетін пайданы алуға талаптанады, егер іс бойынша фактілер RCO қарыз беру кезінде ТСО-ның негізгі

мақсаттарының бірі мемлекет пен S мемлекетінің арасындағы шарттан RCO пайдасын алу екенін көрсетсе, онда мұндай пайда алудан бас тарту туралы ереже қолданылатын болады, өйткені бұл пайда қарыз берудің жанама нәтижесі болып табылады.

177. "Келісім немесе мәміле" терминдері кеңінен түсіндірілуі қажет және кез келген келісімді, өзара түсіністікті, схеманы, мәмілені немесе мәмілелер сериясын, олардың заңды күші бар-жоғына қарамастан қамтуы керек. Атап айтқанда, олар кірісті немесе мүлікті немесе осы кіріс есептелетін құқықтарды құруды, қайта тағайындауды, сатып алуды немесе беруді қамтиды. Бұл шарттар сондай-ақ Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резиденті ретінде осы тұлғаның біліктілігін қоса алғанда, кіріс алушы тұлғаны құруға, сатып алуға немесе ұстауға қатысты уағдаластықтарды қамтиды және адамдардың тұрғылықты жерін белгілеу үшін дербес қабылдай алатын қадамдарын қамтиды. "Уағдаластықтың" мысалы ретінде компанияның директорлар кеңесінің отырыстары басқа елде өткізілуін қамтамасыз ету үшін, компания өзінің орналасқан жерін өзгертті деп мәлімдеу үшін шаралар қабылдау болып табылады. Бір транзакция пайда әкелуі мүмкін немесе ол жиынтықта пайда әкелетін күрделі транзакциялар сериясымен бірге жүзеге асырылуы мүмкін. Екі жағдайда да 9 тармақтың ережелері қолданылуы мүмкін.

178. Конвенцияға сәйкес пайда алу қандай да бір келісімге немесе мәмілеге байланысты кез келген тұлғаның негізгі мақсаттарының бірі болып табылатынын немесе табылмайтынын анықтау үшін осы келісімді немесе мәмілені жүзеге асыруға қатысатын немесе олардың тараптары болып табылатын барлық тұлғалардың мақсаттары мен міндеттеріне объективті талдау жүргізу маңызды. Келісімнің немесе мәміленің мақсаттары қандай - бұл әрбір нақты жағдайда, тек келісімге немесе оқиғаға қатысты барлық жағдайларды қарастыру арқылы жауап беруге болатын нақты сұрақ. Келісімге немесе мәмілеге байланысты тұлғаның ниеті туралы нақты дәлелдер іздеудің қажеті жоқ, бірақ тиісті фактілер мен жағдайларды объективті талдаудан кейін келісімнің немесе мәміленің негізгі мақсаттарының бірі салық келісінде көзделген пайданы алу болды деген тұжырым жасау орынды болуы керек. Алайда, салық келісіміне сәйкес пайда алу келісімнің немесе мәміленің негізгі мақсаттарының бірі болды деп жеңіл ойлауға болмайды және келісімнің салдарын қарапайым талдау әдетте оның мақсаттары туралы қорытынды жасауға мүмкіндік бермейді. Алайда, келісімді тек халықаралық шарттан туындайтын пайдамен ақылға қонымды түрде түсіндіруге болатын жағдайларда, осы келісімнің негізгі мақсаттарының бірі пайда табу болады деген қорытынды жасауға болады.

179. Конвенцияда көзделген пайданы алу мақсатында келісім немесе мәміле жасалмағанын немесе түзетілмегенін растау арқылы тұлға осы тармақты қолданудан қашқақтай алмайды. Келісім немесе транзакция осындай мақсатта жасалған деген



қорытынды жасау орынды ма, жоқ па, соны анықтау үшін дәлелдер салмақталуға тиіс. Анықтама оқиғаларды әр түрлі түсіндіру мүмкіндігін объективті түрде ескеру қажет деп есептей отырып, парасаттылықты қажет етеді.

180. 9-тармақтағы "негізгі мақсаттардың біріне" сілтеме салық келісіміне сәйкес пайда алу белгілі бір келісімнің немесе мәміленің жалғыз немесе басым мақсаты болмауы тиіс дегенді білдіреді. Негізгі мақсаттардың кем дегенде біреуі пайда табу үшін жеткілікті. Мысалы, тұлға жылжымайтын мүлікті әртүрлі себептермен сата алады, бірақ егер ол сатылғанға дейін Уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резиденті болса және оның негізгі мақсаттарының бірі салық келісіміне сәйкес пайда табу болса, 9-тармақ тұрғылықты жерді ауыстырудың, мысалы, мүлікті сатуға жәрдемдесу немесе иеліктен шығарудан түскен табысты қайта инвестициялау сияқты басқа да негізгі мақсаттары туындауы мүмкін екендігіне қарамастан қолданылуы мүмкін.

181. Егер барлық тиісті 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 негіздемейтінін ақылға қонымды түрде қорытынды жасау орынды болса, мақсат негізгі болып табылмайды. Атап айтқанда, егер келісім негізгі коммерциялық қызметпен тығыз байланысты болса және оның нысаны пайда алу туралы ойлармен анықталмаса, оның негізгі мақсаты осы пайданы алу болып саналуы екіталай. Алайда, келісім бірқатар халықаралық шарттар бойынша осындай жеңілдіктер алу мақсатында жасалған жағдайларда, басқа халықаралық шарттар бойынша жеңілдіктер алу осы келісімнің негізгі мақсаты ретінде бір халықаралық шарт бойынша бір жеңілдікті алу деп қарастыруға мүмкіндік бермейді деп пайымдауға болмайды. Мысалы, А мемлекетінің резидент-салық төлеушісі қаржы мекемесі сайып келгенде салық төлеушінің мүдделерінде А мемлекеті емес, В мемлекеті олармен салық келісімдерін жасасқан мемлекеттердің үлкен көлемде шығарған облигацияларына инвестиция салу үшін В мемлекетінің резидент-қаржы институтымен делдалдық туралы келісім жасасады делік. Егер фактілер мен мән-жайлар келісімнің осы салық келісімдері бойынша жеңілдіктер алудың негізгі мақсатымен жасалғанын куәландырса, қандай да бір нақты келісім бойынша жеңілдіктер алу осы келісімнің негізгі мақсаттарының бірі емес деп санауға болмайды. Сол сияқты, ішкі заңнаманы бұзуға байланысты мақсаттар шарт бойынша пайда алу тек осындай мақсаттардың көмекші элементі болып табылатындығы туралы пікір қалыптастыру үшін пайдаланылмауы қажет.

182. Келесі мысалдар осы тармақтың қолданылуын көрсетеді (төмендегі 186-тармаққа енгізілген мысалдар құбырлар орналасқан жағдайда бұл тармақтың қолданылатынын және қашан қолданылатынын анықтау кезінде де ескерілуі қажет) [...]

:

- А мысалы: Т мемлекетінің резиденті ТСО компаниясы С мемлекетінің қор биржасында бағасы белгіленетін SCO компаниясының акцияларына иелік етеді. Т

мемлекетінің S мемлекетімен жасасқан салық келісімі жоқ, сондықтан TCO компаниясына SCO компаниясы төлейтін кез келген дивидендтерге S мемлекетінің ішкі заңнамасына сәйкес 25 пайыз мөлшерінде дивидендтер көзінен салық салынады. Алайда, P мемлекеті мен S мемлекеті арасындағы салық келісіміне сәйкес меншік иесі басқа мемлекеттің резидент компаниясы болып табылатын уағдаласушы мемлекеттердің бірінің резидент компаниясы төлейтін дивидендтерге көзден салынатын салық ұсталынбайды. TCO R мемлекетінің резиденті болып табылатын тәуелсіз қаржы мекемесі RCO-мен келісім жасасады, оған сәйкес TCO жарияланған, бірақ әлі SCO төлемеген дивидендтерді төлеу құқығын RCO-ға береді.

Бұл мысалда, керісінше туралы дәлелдейтін басқа фактілер мен жағдайлар болмаған жағдайда, TCO RCO дивидендтерін төлеу құқығын берген келісімнің негізгі мақсаттарының бірі RCO-ны R және S мемлекеттері арасындағы салық конвенциясында көзделген көзден дивидендтерге салық салудан босату және осы уағдаластықтың шеңберінде осы босату бойынша жеңілдіктер беру салық конвенциясының мақсаттары мен міндеттеріне қайшы келер еді деп қорытынды жасау ақылға қонымды болады.

- В мысалы: S мемлекетінің резидент компаниясы SCO T мемлекетінің резидент компаниясы TCO-ның еншілес компаниясы болып табылады. T мемлекетінің S мемлекетімен жасасқан салық келісімі жоқ, сондықтан TCO-ның пайдасына SCO компаниясы төлейтін кез келген дивидендтерге S мемлекетінің ішкі заңнамасына сәйкес 25 пайыз мөлшерінде дивидендтер көзінен салық салынады. Алайда R мемлекеті мен S мемлекетінің арасындағы салық келісіміне сәйкес S мемлекетінің компаниясы R мемлекетінің резидентіне төлейтін дивидендтер көзінен қолданылатын салық мөлшерлемесі 5 пайызды құрайды. Сондықтан TCO R мемлекетінің резиденті болып табылатын қаржы мекемесі RCO-мен және осы баптың 3 а) тармақшасына сәйкес білікті тұлғамен келісім жасасады, оған сәйкес RCO SCO-ның жаңадан шығарылған дауыс бермейтін артықшылықты акцияларына үш жыл мерзімге узуфрукт құқығын алады. TCO-бұл акциялардың жалғыз иесі. Узуфрукт құқығы RCO-ға осы артықшылықты акциялар бойынша тиесілі дивидендтер алу құқығын береді. Узуфрукты сатып алу үшін RCO төлеген сома үш жыл ішінде артықшылықты акциялар бойынша төленетін (TCO RCO-дан кредит ала алатын мөлшерлеме бойынша қайта есептелген) дивидендтердің ағымдағы құнына сәйкес келеді.

Бұл мысалда, керісінше туралы дәлелдейтін басқа фактілер мен жағдайлар болмаған жағдайда, RCO SCO шығарған артықшылықты акцияларды пайдалану құқығын алған келісімнің негізгі мақсаттарының бірі R мемлекеті мен S мемлекетінің арасындағы салық конвенциясында көзделген дивидендтерге көзден салық салуға қолданылатын 5 пайыздық шектеуден түсетін пайданы алу болды деп қорытынды жасау орынды болар еді және осы сатып алу туралы келісім шеңберінде осы шектеуден пайда алу салық конвенциясының объектісі мен мақсатына қайшы келер еді.

- С мысалы: RCO компаниясы, R мемлекетінің резиденті, электронды құрылғылар шығарумен айналысады және оның бизнесі тез кеңейіп келеді. Қазіргі уақытта компания неғұрлым төмен өндірістік шығындардан пайда алу үшін дамушы елде өндірістік кәсіпорын құруды қарастыруда. Алдын ала талдаудан кейін үш түрлі елде мүмкін болатын орындар анықталды. Үш елдің де экономикалық және саяси ортасы ұқсас. S мемлекеті осы елдердің ішінде R мемлекеті салық келісімі бар жалғыз мемлекет екені фактісін қарастырғаннан кейін, осы мемлекетте зауыт салу туралы шешім қабылданады.

Бұл мысалда, S мемлекетіне инвестициялау туралы шешім R мемлекеті мен S мемлекеті арасындағы салық келісімі ұсынатын жеңілдіктерді ескере отырып қабылданғанымен, зауытты инвестициялау мен салудың негізгі мақсаттары RCO бизнесінің кеңеюіне және сол елдегі өндіріс шығындарының төмендеуіне байланысты екені анық. Бұл мысалда зауыт құрылысының негізгі мақсаттарының бірі шарт бойынша жеңілдіктер алу деп санауға болмайды. Бұдан басқа, салық конвенцияларының жалпы мақсаты трансшекаралық инвестицияларды көтермелеу болып табылатынын ескере отырып, S мемлекетінде салынған зауытқа салынатын инвестицияларға қатысты R мемлекеті мен S мемлекеті арасындағы конвенция бойынша жеңілдіктер алу осы конвенция ережелерінің объектісі мен мақсатына сәйкес келеді.

- D мысалы: RCO, R мемлекетінің резиденті болып табылатын ұжымдық инвестициялар компаниясы халықаралық қаржы нарығында инвестициялардың әртараптандырылған портфелін басқарады. Қазіргі уақытта RCO портфелінің 15 пайызын компания жыл сайынғы дивидендтер алатын S мемлекетінің резидент компанияларының акциялары құрайды. R мемлекеті мен S мемлекетінің арасындағы салық конвенциясына сәйкес дивидендтер көзінен алынатын салық мөлшерлемесі 30 пайыздан 10 пайызға дейін төмендетілді. Инвестициялық шешімдер қабылдау кезінде RCO R мемлекетінің салық конвенцияларының кең желісі шеңберінде ұсынылатын салық жеңілдіктерінің болуын ескереді. RCO инвесторларының көпшілігі R мемлекетінің резиденттері болып табылады, алайда бірқатар инвесторлар ("инвесторлардың азы") S мемлекетінде салық конвенциялары жоқ мемлекеттердің резиденттері болып табылады. Инвесторлардың RCO-ға инвестициялау туралы шешімдері кез келген нақты RCO инвестицияларына байланысты емес, ал RCO-ның инвестициялық стратегиясы оның инвесторларының салық позициясына тәуелді емес. RCO жыл сайын өзінің барлық дерлік кірістерін инвесторларға бөледі және жыл бойына бөлінбеген кірістен R мемлекетіне салық төлейді. S мемлекетінің резидент компанияларының акцияларына инвестициялау туралы шешім қабылдай отырып, RCO дивидендтерге қатысты R мемлекеті мен S мемлекеті арасындағы салық конвенциясына сәйкес жеңілдіктердің болуын ескерді, бірақ мұның өзі 9-тармақты қолдану үшін жеткіліксіз болар еді. Салық келісімдерінің мәні трансшекаралық

инвестицияларды ынталандыру үшін жеңілдіктер беру болып табылады, сондықтан инвестицияларға 9-тармақтың қолданылуын немесе қолданылмауын анықтау үшін инвестициялар жүзеге асырылған контекстті қарастыру қажет. Бұл мысалда, егер RCA инвестициялары келісімнің бір бөлігі болмаса немесе Конвенциядан пайда табудың негізгі мақсатымен жасалған басқа мәмілемен байланысты болмаса, RCO-ны R мемлекеті мен S мемлекеті арасындағы салық келісімінен түсетін пайдадан бас тарту ақылға қонымсыз болар еді.

- E мысалы: RCO R мемлекетінің резиденті болып табылады және соңғы 5 жыл ішінде S мемлекетінің резиденті болып табылатын SCO компаниясы акцияларының 24 пайызына иелік етеді. R және S мемлекеттерінің арасындағы салық келісімі күшіне енгеннен кейін (оның 10-бабы осы Конвенцияның 10-бабына ұқсас) RCO SCO акцияларындағы өз үлесін 25 пайызға дейін ұлғайту туралы шешім қабылдайды. Фактілер мен мән-жайлар осы қосымша акцияларды сатып алу туралы шешім, ең алдымен, шарттың 10(2)А) бабында көзделген салықтың төмен мөлшерлемесінен пайда алу үшін қабылданғанын көрсетеді.

Бұл жағдайда қосымша акциялар сатып алынатын мәміленің негізгі мақсаттарының бірі 10(2)А) бабы бойынша жеңілдіктер алу болып табылады және 9-тармақ қолданылмайды, өйткені мұндай жеңілдіктерді осы жағдайларда беру 10(2)А) бабының объектісі мен мақсатына сәйкес келетіндігін анықтауға болады. Осы тармақшада қандай акционерлердің дивидендтерге салынатын салықтың төмендетілген мөлшерлемесі түріндегі жеңілдікке құқығы бар екенін анықтау мақсатында ерікті 25 пайыздық шек пайдаланылады және осы талапты қанағаттандыру үшін компанияға қатысуын шын мәнінде арттыратын салық төлеушіге осы тармақша бойынша жеңілдіктер беру осы тәсілмен келісіледі.

- F мысалы: TCO - бұл көпшілікке сатылатын компания, T мемлекетінің резиденті. T мемлекетінде құрылған TCO-ның ақпараттық технологиялар саласындағы бизнесі соңғы бірнеше жылда TCO басшылығы жүргізген агрессивті бірігу және жұтылу саясатының нәтижесінде айтарлықтай өсті. RCO, R мемлекетінің резидент компаниясы (дивидендтер мен роялтиге көзден салық төлеудің болмауын немесе төмен болуын көздейтін көптеген салық келісімдерін жасасқан мемлекет) бұл ақпараттық технологиялар саласында да белсенді жұмыс істейтін топтың отбасылық холдингтік компаниясы болып табылады. RCO акцияларының барлығы дерлік RCO бизнес тобын іске қосқан және дамытқан кәсіпкердің туыстары болып табылатын R мемлекетінің резиденттеріне тиесілі. RCO-ның негізгі активтері S мемлекетінің резидент компаниясы SCO-ны қоса алғанда, көршілес елдерде орналасқан еншілес компаниялардың акциялары, сондай-ақ R мемлекетінде әзірленген және осы еншілес компанияларға лицензияланған патенттер болып табылады.

RCO тобының бизнесін және оның патенттік портфелін сатып алуға бұрыннан қызығушылық танытқан TCO барлық RCO акцияларын сатып алу туралы ұсыныс

жасады. Бұл мысалда, керісінше туралы куәландыратын басқа фактілер мен жағдайлар болмаған жағдайда, RCO сатып алудың негізгі мақсаттары TCO тобының бизнесін кеңейтуге байланысты және R және S мемлекеттері арасындағы келісім бойынша пайда алуды қамтымайды деген қорытынды жасау орынды болар еді. RCO негізінен холдингтік компания ретінде жұмыс істейтіндігі фактісі бұл нәтижені өзгертпейді RCO акцияларын сатып алғаннан кейін, TCO басшылығы R және S мемлекеттері арасында жасалған салық келісімінің артықшылықтарын қарастырып, SCO-ның акциялары мен SCO-ның лицензияланған патенттерін RCO-ға қалдыруға шешім қабылдауы әбден мүмкін. Алайда, бұл RCO акцияларын сатып алу болып табылатын тиісті мәмілеге байланысты мақсат болып табылмайды.

— G мысалы: T мемлекетінің резидент компаниясы TCO T мемлекетінің жария сауда жасайтын резидент компаниясы болып табылады. Ол әр түрлі елдердегі бірқатар еншілес компанияларға тікелей немесе жанама түрде иелік етеді. Бұл компаниялардың көпшілігі TCO тобының коммерциялық қызметін жергілікті нарықтарда жүзеге асырады. Бір аймақта TCO осындай бес компанияның акцияларына иелік етеді, олардың әрқайсысы әртүрлі көрші мемлекеттерде орналасқан. TCO осы компанияларға бухгалтерлік есеп, заңгерлік кеңес беру және кадрлық ресурстар сияқты басқару қызметтерін, валюталық тәуекелдерді басқару және хеджерлеу операцияларын ұйымдастыру сияқты қаржылық және қазынашылық қызметтерді, сондай-ақ қаржыландырумен байланысты емес басқа да кейбір қызметтерді қоса алғанда, топтық қызметтерді ұсыну мақсатында аймақтық компания құруды қарастырады. TCO орналастырудың ықтимал нұсқаларын қарастырғаннан кейін R мемлекетінде RCO-ның өңірлік компаниясын құру туралы шешім қабылдайды. Бұл шешім негізінен білікті жұмыс күшінің, сенімді құқықтық жүйенің, қолайлы іскерлік ортаның, саяси тұрақтылықтың, өңірлік топқа мүшеліктің, дамыған банк саласының және TCO еншілес компанияларға иелік ететін бес мемлекетпен жасалған салық келісімдерін қоса алғанда, R мемлекетінде қосарланған салық салуды болдырмау туралы келісімдердің жан-жақты желісінің болуымен түсіндіріледі.

Бұл мысалда өңірлік компанияның еншілес компанияларының болашақ төлемдері үшін келісімдердің салдарын қарапайым талдау бас директордың тарапынан RCO құру мақсаттары туралы қорытынды жасауға мүмкіндік бермейді. Бизнесі жүргізу үшін қажетті шешімдер қабылдауды қоса алғанда, RCO ұсынатын топшілік қызметтер, нақты активтерді пайдалану және өзіне нақты тәуекелдерді қабылдау арқылы RCO негізгі экономикалық функцияларды орындайтын және бизнесті RCO өзінің R күйінде орналасқан жеке персоналы арқылы жүзеге асыратын нақты бизнес болып табылады деп алдын ала болжайтын болсақ, басқа фактілер RCO-ның басқа салық салу мақсаттары үшін құрылғанын көрсететін немесе егер RCO керісінше жағдайда 9-тармақ қолданылатын нақты мәмілелер жасалмайтын жағдайларды қоспағанда, еншілес компаниялар жұмыс істейтін R мемлекеті мен бес мемлекет арасында жасалған

шарттардың артықшылықтарын теріске шығару ақылға қонымсыз болар еді (сондай-ақ төмендегі RCO өзінің топты қаржыландыру жөніндегі қызметінің нәтижесінде алуы мүмкін пайыздар мен басқа сыйақыларға қатысты [15] тармақтағы F мысалын қараңыз)

- Н мысалы: TCO - акциялары Т мемлекеттің қор биржасында бағасы белгіленетін Т мемлекетінің резидент компаниясы. Ол бүкіл әлем бойынша әртүрлі қызмет түрлерін (көтерме және бөлшек сауда, өндіріс, инвестициялар, қаржы және т.б.) жүзеге асыратын көпұлтты кәсіпорынның негізгі компаниясы болып табылады. Көлік проблемалары, уақыт айырмашылығы, шет тілдерін еркін меңгерген персоналдың шектеулі саны және іскер серіктестердің шетелдік орналасуы т. б. TCO үшін Т мемлекетінен шетелдік қызметті басқаруды қиындатады. Сондықтан TCO өзінің шетелдік қызметін дамыту үшін база ретінде Р мемлекетінің (халықаралық сауда және қаржы нарықтары дамыған елдер, сондай-ақ жоғары білікті кадрларының саны көп) еншілес резидент компаниясы RCO құрады. RCO көтерме және бөлшек сауда, өндіріс, қаржыландыру, ішкі және халықаралық инвестициялар сияқты кәсіпкерлік қызметтің әр алуан түрлерін жүзеге асырады. RCO осы қызметті жүзеге асыру үшін қажетті (құқық, қаржы, бухгалтерлік есеп, салық салу, тәуекелдерді басқару, аудит және ішкі бақылау сияқты әртүрлі салаларда) кадрлық және қаржылық ресурстарға ие. RCO қызметі R мемлекетінде бизнесті белсенді жүргізуді білдіретіні анық. Өз қызметінің шеңберінде RCO сонымен қатар S мемлекетінде жаңа өндірістік қуаттарды дамытумен айналысады Осы мақсатта ол RCO осы объектілерді иелену үшін құрған S мемлекетінің еншілес резидент компаниясы SCO-ға акционерлік капиталды енгізеді және қарыз береді. RCO SCO-дан дивидендтер мен пайыздар алады.

Бұл мысалда RCO іскерлік себептерге байланысты құрылды. Осы фактілердің негізінде және RCO құрудың немесе SCO қаржыландырудың негізгі мақсаттарының бірі R және S мемлекеттері арасындағы шарттан пайда алу екенін көрсететін басқа фактілер болмаған жағдайда, 9-тармақ бұл мәмілелерге қолданылмайды.

- I мысалы: RCO R мемлекетінің резидент компаниясы, көршілес құқық иелері мен авторлық құқықты иеленушілердің атынан музыканы көпшілік алдында орындауға немесе оны радио, теледидар бойынша немесе Интернетте таратуға лицензия беретін бірнеше ұжымдық басқару ұйымдарының бірі болып табылады. SCO S мемлекетінің резидент компаниясы S мемлекетінде осындай қызметті жүзеге асырады Әр түрлі елдердің орындаушылары мен авторлық құқық иелері авторлық және сабақтас құқықтарға қатысты лицензиялар беру және роялти алу үшін RCO немесе SCO-ны өздерінің агенті етіп тағайындайды; RCO және SCO комиссияны шегере отырып, әрбір құқық иеленушінің арасында осы құқық иеленушінің атынан алатын роялти сомасын бөледі (көп жағдайларда әрбір құқық иеленушінің арасында бөлінген сома салыстырмалы түрде көп болмайды). RCO SCO-мен келісім жасасты, ол бойынша SCO S мемлекетіндегі пайдаланушыларға лицензия береді және RCO басқаратын

құқықтарға қатысты RCO пайдасына роялти бөледі; RCO SCO басқаратын құқықтарға қатысты R мемлекетінде де солай істейді. SCO S мемлекетінің салық қызметімен RCO ұсынған ақпараттың негізінде S мемлекеті мен RCO ұсынған әрбір құқық иеленушінің резиденттік мемлекеті арасындағы қолданыстағы шарттардың негізінде RCO пайдасына төлейтін төлемдерден роялти салығын ұстап қалу туралы келісімге келді, өйткені бұл құқық иеленушілер RCO пайдасына SCO төлейтін роялтидің жеке иелері болып табылады.

Бұл мысалда құқық иелері мен RCO және SCO компаниялары арасындағы, сондай-ақ SCO және RCO арасындағы келісімдер көптеген ұсақ мәмілелер бойынша лицензиялар беру мен роялти жинауды тиімді басқару үшін жасалғаны анық. Мұндай келісімдерді жасасу мақсаттарының бірі әрбір жеке құқық иеленушіге ауыртпалық пен қымбатқа түсетін шағын төлемдерді қайтаруды талап етпестен, дұрыс шарт мөлшерлемесі бойынша көзден салық алуды қамтамасыз ету болуы мүмкін болса да, салық келісімдерін дұрыс және тиімді қолдануға ықпал ету үшін қызмет ететін мұндай мақсат қолданылатын шарттардың тиісті ережелерінің объектісі мен мақсатына сәйкес келетіні анық.

- J мысалы: RCO – R мемлекетінің резиденті. Ол S мемлекетінің тәуелсіз резидент-компаниясы SCO үшін электр станциясын салуға сәтті өтінім берді. Бұл құрылыс жобасы 22 айға созылады деп болжануда. Келісімшарт жасасу туралы келіссөздердің барысында жоба екі түрлі келісімшартқа бөлінеді, олардың әрқайсысы 11 айға созылады. Бірінші келісімшарт RCO-мен, ал екіншісі R мемлекетінде тұратын RCO-ның жаңадан тіркелген жүз пайыздық еншілес кәсіпорны SUBCO-мен жасалады. RCO-ның екі келісімшартты орындау үшін шарттық жауапкершілікке тартылуын қамтамасыз еткісі келген SCO-ның өтініші бойынша шарттық қатынастар SUBCO-ның SUBCO-SCO шарттық міндеттемелерін орындағаны үшін SUBCO-мен бірлесіп жауап беретін етіп жасалады.

Бұл мысалда, керісінше туралы куәландыратын басқа фактілер мен жағдайлар болмаған жағдайда, SUBCO құрылыс жобасының бір бөлігін орындауға келіскен жеке шартты жасасудың негізгі мақсаттарының бірі RCO-ның және SUBCO-ның R мемлекеті мен S мемлекетінің арасындағы салық конвенциясының 5-бабының 3-тармағында көзделген қағиданы қолданудан пайда алу болды деп тұжырымдау орынды болар еді. Осы жағдайларда осы қағида бойынша жеңілдіктер беру осы тармақтың объектісі мен мақсатына қайшы келер еді, өйткені осы тармақта көзделген уақыт бойынша шектеу керісінше жағдайда мағынасыз болар еді.

- K мысалы: RCO R мемлекетінің резидент компаниясы, T мемлекетінде құрылған және реттеуге жататын T мемлекетінің институционалдық резидент-инвесторы Қордың жүз пайыздық еншілес компаниясы болып табылады. RCO өз қызметін тек R мемлекетін қамтитын өңірлік топқа кіретін елдерде орналасқан жеке нарықтық инвестициялардың әртараптандырылған портфелін сатып алу және басқару арқылы

Қор үшін өңірлік инвестициялық платформа ретінде инвестициялық кіріс алу үшін жүзеге асырады. R мемлекетінде өңірлік инвестициялық платформаны құру туралы шешім негізінен өңірлік іскерлік тәжірибемен және қағидалармен таныс директорлардың болуына, білікті көп тілді жұмыс күшінің болуына, R мемлекетінің өңірлік топқа мүшелігіне және осы топтың жалпы валютасын пайдалануға, сондай-ақ көзден алынатын салықтың төмен мөлшерлемелерін қамтамасыз ететін S мемлекетімен салық келісімін қоса алғанда, R мемлекетімен салық келісімдерінің кең желісіне байланысты болды. RCO-да қордың инвестициялық ұсыныстарын қарастыратын, инвестицияларды мақұлдайтын және бақылайтын, қазынашылық функцияларды орындайтын, RCO-ның бухгалтерлік есебін жүргізетін және инвестициялар жүзеге асырылатын мемлекеттерде нормативтік талаптарды орындайтын тәжірибелі жергілікті менеджерлер тобы жұмыс істейді. RCO директорлар кеңесін Қор тағайындайды және оның көп бөлігі инвестицияларды басқару тәжірибесі бар Р мемлекетінің резидент директорларынан, сондай-ақ Қордың жаһандық басқару тобының мүшелерінен тұрады. RCO салық төлейді және Р мемлекетінде салық декларацияларын тапсырады. Қазіргі уақытта RCO С мемлекетінің резидент компаниясы SCO-ға инвестиция салу мүмкіндігін қарастыруда, SCO-ға инвестициялар бір өңірлік топтың мүшелері болып табылатын С мемлекетінен басқа бірқатар елдерге инвестицияларды қамтитын RCO-ның жалпы инвестициялық портфелінің бір бөлігін ғана құрайды. R мемлекеті мен S мемлекетінің арасындағы салық конвенциясына сәйкес, дивидендтер көзінен алынатын салық мөлшерлемесі 30 пайыздан 5 пайызға дейін төмендетілді. S мемлекеті мен Т мемлекетінің арасындағы салық конвенциясына сәйкес, дивидендтер көзінен салық мөлшерлемесі 10 пайызды құрайды.

SCO-ға инвестициялау немесе инвестицияламау туралы шешім қабылдағанда, RCO дивидендтерге қатысты R мемлекеті мен S мемлекеті арасындағы салық келісімі бойынша жеңілдіктердің болуын ескереді, бірақ мұның өзі 9-тармақты қолдану үшін жеткіліксіз болады. Салық келісімдерінің мәні трансшекаралық инвестицияларды ынталандыру үшін жеңілдіктер беру болып табылады, сондықтан 9-тармақтың инвестицияларға қолданылуын анықтау үшін R мемлекетінде RCO құру себептерін, сондай-ақ R мемлекетінде жүзеге асырылатын инвестициялық функциялар мен басқа да қызмет түрлерін қоса алғанда, инвестициялар жасалған контекстті қарастыру қажет. Бұл мысалда, RCO инвестициялары уағдаластықтың бір бөлігі болып табылатынын немесе Конвенциядан пайда табудың негізгі мақсатымен жасалған басқа мәмілемен байланысты екенін көрсететін басқа фактілер немесе мән-жайлар болмаған жағдайда, RCO-ның R мемлекеті мен S мемлекеті арасындағы салық конвенциясын қолданудан бас тартуы негізсіз болар еді.

— L мысалы: RCO R мемлекетінің резиденті болып табылатын бағалы қағаздарды шығару арқылы қаржыландыруды тарту жөніндегі компания бірқатар юрисдикцияларда орналасқан қарыз алушылардан тиесілі болатын қарыздар мен басқа



да дебиторлық берешек портфелін RCO-ға сатқан банк құрды. RCO толығымен қарыз қаражаты арқылы қаржыландырылады. RCO сенімгерлік басқарудағы және экономикалық құндылығы жоқ жалғыз акцияны шығарды. RCO-ны борыштық қаржыландыру тараптық инвесторлар кеңінен пайдаланатын облигациялар шығару есебінен тартылды. Облигациялар танылған қор биржасында тізімделеді, бұл оларды қайталама нарықта саудалауға мүмкіндік береді және клирингтік жүйе арқылы сақталады. Нормативтік-құқықтық актілердің талаптарына сәйкес, банк сонымен қатар биржада кеңінен бағалары белгіленген және RCO шығарған борыштық бағалы қағаздардың аз пайызын сақтап қалды. Қазіргі уақытта RCO портфелінің 60%-ы RCO тұрақты түрде пайыз төлейтін мемлекеттердің шағын және орта резидент кәсіпорындарының дебиторлық берешегінен келеді. Банк халықаралық салық келісіміне сәйкес берілетін жеңілдіктерге баламалы жеңілдіктер беретін S мемлекетімен салық келісімі бар T мемлекетінің резиденті болып табылады. R және S мемлекеттері арасындағы салық келісіміне сәйкес ұсталатын пайыздық салық мөлшерлемесі 30% - дан 10% - ға дейін төмендетілді.

RCO құру кезінде банк көптеген мәселелерді, соның ішінде R мемлекетінде бағалы қағаздар шығару арқылы қаржыландыруды тартудың сенімді жүйесін және басқа да тиісті заңнаманы, R мемлекетінде білікті персонал мен көмекші қызметтердің болуын, сондай-ақ R мемлекетінің салық келісімдерінің кең желісі шеңберінде ұсынылатын салық жеңілдіктерінің болуын ескерді. Инвесторлардың RCO-ға инвестиция салу туралы шешімі RCO жүзеге асыратын қандай да бір нақты инвестицияларға тәуелді болмайды және RCO инвестициялық стратегиясы инвесторлардың салық позициясына байланысты емес. RCO алған кіріске R мемлекетінде салық салынады және оның инвесторларға төленетін пайыздық төлемдерді толық шегеруге құқығы бар.

S мемлекетінің резидент кәсіпорындарының дебиторлық берешегін сату туралы шешім қабылдай отырып, банк пен RCO пайыздарға қатысты R мемлекеті мен S мемлекетінің арасындағы салық келісіміне сәйкес жеңілдіктердің болуы туралы мәселені қарастырды, бірақ мұның өзі 9-тармақты қолдану үшін жеткіліксіз болар еді. Салық келісімдерінің мақсаты трансшекаралық инвестицияларды ынталандыру үшін жеңілдіктер беру болып табылады және сондықтан 9-тармақтың инвестицияларға қолданылатындығын анықтау үшін инвестициялар жүзеге асырылған контекстті ескеру қажет. Бұл мысалда, егер RCO инвестициялары келісімнің бөлігі болып табылатындығы немесе Конвенциядан пайда табудың негізгі мақсатымен жүзеге асырылатын басқа мәмілемен байланысты екендігі туралы куәландыратын басқа фактілер немесе мән-жайлар болмаған кезде, RCO-ның мемлекеттік салық конвенциясынан пайда алуынан бас тартуы ақылға қонымсыз болар еді.

— M мысалы: Жылжымайтын мүлік қоры, S мемлекетінің ішкі салық заңнамасына сәйкес қаржылық тұрғыдан ашық деп саналатын S мемлекетінің серіктестігі белгілі бір географиялық аудандағы жылжымайтын мүлікке инвестициялар портфеліне

инвестиция салу үшін құрылған. Жылжымайтын мүлік қорын реттелетін қор басқарушысы басқарады және қордың инвестициялық мандатының негізінде зейнетақы жүйелері және егемен әл-ауқат қорлары сияқты институционалдық инвесторларға ұсынылады. Әр түрлі юрисдикцияларда тұратын бірқатар инвесторлар қаражатты Жылжымайтын мүлік қорына орналастырады. Қордың маркетингтік материалдарында көрсетілген жылжымайтын мүлік қорының инвестициялық стратегиясы инвесторлардың салық позицияларымен анықталмайды, ол жылжымайтын мүліктің белгілі бір активтеріне инвестициялауға, олардың құнын арттыруға және инвестицияларды жүзеге асыру арқылы пайда табуға негізделген. Жылжымайтын мүлік қорының инвестициялары R мемлекетіне құрылған RCO холдингтік компаниясы арқылы жүзеге асырылады. RCO жылжымайтын мүлік қорының барлық жылжымайтын активтеріне иелік етеді және басқарады және негізгі инвестицияларды қарыздық және/немесе үлестік қаржыландыруды қамтамасыз етеді. RCO жылжымайтын мүлік қорын Қордың жылжымайтын мүлік активтеріне қатысты ықтимал талаптардан және міндеттемелерден (соның ішінде тараптық кредиторлардан) қорғау, сондай-ақ қарызды қаржыландыруды жеңілдету және инвестицияларды құру, басқару және оларға иелік ету сияқты бірқатар коммерциялық және заңды себептер бойынша құрылған. Ол сондай-ақ кез келген қолданыстағы салық келісіміне сәйкес ұсталатын салықтан босату талаптарын қарау мақсатында белгіленеді. Бұл RCO-ның маңызды функциясы, өйткені бір компанияның әкімшілік көзқарасы тұрғысынан шарт бойынша жеңілдіктер алу әр институционалды инвесторды жеңілдіктер беру туралы өз талаптарын орындауға, әсіресе егер шарт бойынша әр инвестордың кірістің нақты бабына қатысты құқығы бар жеңілдіктер аз болса, мәжбүр етуден гөрі оңайырақ болады. Орналастырудың әртүрлі нұсқаларын қарастырғаннан кейін Жылжымайтын мүлік қоры R мемлекетінде RCO құру туралы шешім қабылдады. Бұл шешім негізінен R мемлекетінің саяси тұрақтылығына, оның нормативтік-құқықтық жүйесіне, кредиторлармен және инвесторлармен таныстыққа, білікті персоналға қол жетімділігіне және инвестициялар үшін арналған нақты географиялық аймақтың шегінде оның басқа мемлекеттермен келісімдерін қоса алғанда, R мемлекетінің салық келісімдерінің кең желісіне байланысты болды. Алайда, RCO, егер олар сол инвестицияларды осы мемлекеттерде тікелей жүзеге асырса, оның инвесторлары құқығы болатындардан да жақсырақ шарттық жеңілдіктер алар еді және олардың резиденттік мемлекеттерімен жасасқан шарттарға сәйкес шарттық жеңілдіктер алар еді.

Бұл мысалда RCO-ны R мемлекетіне орналастыру туралы шешім R мемлекеті мен B мемлекеттерінің арасындағы салық келісімдеріне сәйкес инвестициялауға арналған белгілі бір географиялық аймақтың шегінде жеңілдіктердің болуына байланысты қабылданғанымен, RCO-ның Жылжымайтын мүлікке инвестициялары қордың инвестициялық мандатына сәйкес коммерциялық мақсатта жүзеге асырылатыны анық. Сонымен қатар, RCO өз инвесторларының құқығынан жақсы болатын келісімшарттық

жеңілдіктерге ие болмайды және RCO жылжымайтын мүлікке инвестициялары қордан алынатын инвестициялық мандатқа сәйкес коммерциялық мақсаттарда жүзеге асырылатыны анық. Бұдан басқа, RCO өзінің инвесторлары оларға құқығы болатындардан жақсырақ болатын ешқандай шарттық жеңілдіктер алмайды және RCO жылжымайтын мүлікке инвестициялары жүзеге асырылатын әрбір мемлекетке осындай инвестициялардан тікелей алынған кіріске салық салуға рұқсат етіледі. RCO инвестициялары келісімнің бөлігі болып табылатындығы немесе Конвенциядан пайда табудың негізгі мақсатымен жүзеге асырылатын басқа мәмілеге жататындығы туралы куәландыратын басқа фактілер мен мін-жайлар болмаған жағдайда, RCO мен RCO өз қызметін жүзеге асыратын, жылжымайтын мүлікке инвестициялары орналастырылған мемлекеттер арасындағы салық келісімдерінің артықшылықтарын жоққа шығару ақылға қонымсыз болар еді.

38. Келесі мысалдар 9-тармақтың қолданылуын да көрсетеді:

N мысалы: TCO T мемлекетінің резиденті, T мемлекетіндегі, сондай-ақ басқа да мемлекеттердегі кәсіпорындарға әртүрлі тазалау және қалдықтарды басқару қызметтерін ұсынатын көпұлтты компаниялар тобының мүшесі болып табылады. TCO S мемлекетінің резидент компаниясы SCO-мен S мемлекетіндегі үш бизнес-орталықта 180 жұмыс күні мерзіміне өз қызметтерін ұсынуға келісімшарт жасайды. Кейіннен, TCO S мемлекетінде 150 жұмыс күнін өткізген кезде, TCO және SCO келісімшартты тағы 90 күнге ұзарту туралы келіссөздерді бастайды. Өзгертілген келісімшартқа сәйкес TCO өзінің келісімшарт бойынша құқықтары мен міндеттерін TCO-ның толық меншігіндегі еншілес компания, сондай-ақ T мемлекетінің резиденті SUBCO компаниясына береді. SUBCO өзгертілген келісімшартқа сәйкес TCO ұсынған персоналдың жәрдемімен 90 күн бойы SCO-ға қажетті қызметтер көрсетеді. T және S мемлекеттерінің арасындағы салық конвенциясы 5-баптың (3)(b) тармақшасына ұқсас ережені қамтиды. TCO да, SUBCO да олардың бір де біреуі S мемлекетінде кез келген 12 айлық кезең ішінде 183 күннен артық қызмет көрсетпейді деген негізде 5-баптың (3) (b) тармақшасында көзделген пайданы алуға талаптанады.

Бұл мысалда фактілер мен жағдайлар S мемлекетінде TCO ұсынатын қызметтердің қызмет ету мерзімін 180 күнге дейін шектеудің негізгі мақсаты S мемлекетінде тұрақты өкілдік құрудан аулақ болу және 5-баптың (3)(b) тармақшасында көрсетілген уақыт шегін пайдалану екенін көрсетуі мүмкін. Алайда, егер S мемлекетіндегі TCO қызметтері 180 күнмен шектелсе, осы мысалда баптың 9-тармағында көрсетілген теріс пайдалануларға қарсы күрес туралы жалпы ереже қолданылмас еді, өйткені 5-баптың (3) (b) тармақшасында көзделген жеңілдіктер беру бұл жағдайда оның объектісі мен мақсатына сәйкес келеді. 5-баптың (3) (b) тармақшасы кез келген 12 айлық кезең ішінде 183 жұмыс күнінен асатын тұрақты өкілдіктің өмір сүруінің шекті мерзімін және өз

қызметін шекті мәннен аз көлемде елде қызметтер көрсету мөлшерінде шектейтін салық төлеушіге тармақшада көзделген жеңілдіктер беруді белгілейді. Бұл нәтиже жоғарыда келтірілген Е мысалындағы нәтижемен үйлеседі.

Алайда, SUBCO келісімшартын ұзарту шеңберінде TCO құқықтары мен міндеттерінің берілуін негізге ала отырып және басқа да тиісті фактілер мен мән-жайлар болмаған кезде, SUBCO-ны берудің негізгі мақсаттарының бірі жалпы да және көмекші де компания үшін уақыт шегінен артықшылық алу болып табылады деп тұжырымдау орынды болар еді. Егер TCO келісімшартты ұзарту шеңберінде S мемлекетінде қызмет көрсетуді жалғастырса, онда TCO 5-баптың (3)(b) тармақшасында белгіленген уақыт шегінен асып кетер еді және S мемлекетінде ТЖ орын алды деп танылатын еді. Келісімшарттарды бөлу туралы осындай жасанды келісімге сәйкес 5-баптың (3)(b) тармақшасында көзделген TCO және SUBCO-ға артықшылық беру конвенцияның объектісі мен мақсатына қайшы келер еді.

39. ЭЫДҰ түсініктемелері мынадай түрде жалғасады:

183. Бірқатар мемлекеттерде ішкі заңнамада қамтылған теріс пайдалануларға қарсы жалпы норманы қандай да бір нысанда қолдану бекітілуге жатады. Кейбір жағдайларда бұл процесс әкімшіліктің аға лауазымды тұлғаларының осындай ережелер бойынша дауларды қарауды ішкі жеделдетуді көздейді. Басқа жағдайларда, бұл процесс консультативтік топтарға әкімшілікке норманы қолдану туралы өз пікірлерін білдіруге мүмкіндік береді. Мұндай бекіту процестері осы саладағы даулардың маңызды сипатын көрсетеді және қағиданы қолдануда жалпы дәйектілікке ықпал етеді. Мемлекеттер жоғары әкімшілік деңгейде бекітілгеннен кейін ғана 9-тармақтың қолданылуын қамтамасыз ететін әкімшілік процестің ұқсас нысанын белгілеуді қалауы мүмкін.

184. Бұдан басқа, кейбір мемлекеттер тұлғаға 9-тармаққа сәйкес шарт бойынша жеңілдіктер беруден бас тартқан жағдайда, Уағдаласушы мемлекеттің осы жеңілдікті керісінше жағдайда беретін құзыретті органы, егер мұндай жеңілдіктер осы тұлғаға 9-тармақтың қолданылуына себеп болған мәміле немесе уағдаластық болмаған кезде берілетін болса, осы тұлғаны кірістің немесе капиталдың тиісті бабына қатысты осы жеңілдікке немесе басқа да жеңілдіктерге құқығы бар ретінде қарастыру мүмкіндігін иеленуге тиіс деп есептейді. Мұндай мүмкіндікті қамтамасыз ету үшін мұндай мемлекеттер өздерінің екіжақты шарттарына келесі қосымша тармақты енгізуі мүмкін:

10. Егер тұлғаға осы Конвенцияда көзделген жеңілдіктен 9-тармаққа сәйкес бас тартылса, Уағдаласушы мемлекеттің осы жеңілдікті керісінше жағдайда беретін құзыретті органы, соған қарамастан, егер мұндай құзыретті орган осы тұлғаның өтініші бойынша және тиісті фактілер мен мән-жайларды қарағаннан кейін 9-тармақта аталған мәміле немесе уағдаластық болмаған кезде мұндай жеңілдіктер осы тұлғаға берілетінін анықтаса, бұл тұлғаны осы жеңілдікке немесе белгілі бір кіріске немесе капиталға қатысты басқа да жеңілдіктерге құқығы бар деп санайды. Өтініш берілген

Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органы осы тармаққа сәйкес осы басқа мемлекетте тұрақты резиденттігі бар тұлға берген өтінішті қабылдамай қайтармас бұрын басқа мемлекетті құзыретті органымен консультация жүргізетін болады.

185. Осы баламалы ереженің мақсаттары үшін 9-тармақта аталған мәміле немесе уағдаластық болмаған кезде жеңілдіктер берілетінін айқындау және ұсынылуы тиіс жеңілдіктерді айқындау сұрау салу берілген құзыретті органның қалауына қалдырылады. Баламалы ереже құзыретті органға осындай шешімдер қабылдау мақсаттары үшін кең дискрециялық өкілеттіктер береді. Осыған қарамастан, ереже құзыретті органнан шешім қабылданғанға дейін тиісті фактілер мен мән-жайларды қарауды және егер бұл өтінішті осы басқа мемлекеттің резиденті берген болса, жеңілдіктер беру туралы өтінішті қабылдас бұрын екінші Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органымен консультация жүргізуді талап етеді. Бірінші талап құзыретті органның әрбір сұрау салуды мәні бойынша қарауына бағытталған, ал егер сұрау салуды осы басқа мемлекеттің резиденті берген болса, басқа Уағдаласушы мемлекеттің құзыретті органымен консультациялар өткізу туралы талап Уағдаласушы мемлекеттердің осыған ұқсас жағдайларды дәйекті қарауын және нақты істің фактілері мен мән-жайларын негізге ала отырып, өз шешімін негіздеу мүмкіндігін қамтамасыз етуге тиіс. Алайда, бұл консультация процесі өтініш берілген құзыретті органның консультациялар өткізілетін құзыретті органның келісімін алуын талап етпейді.

186. Келесі мысал осы баламалы ереженің 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 а) тармақшасында көзделген көзден алынатын салық салудың төмендетілген мөлшерлемесін алу негізгі мақсатымен төлеуші компания капиталының 25 пайызынан астамын иеленетін R мемлекетінің басқа резидент компаниясына береді делік. Мұндай жағдайда, егер осы тармақшада көзделген жеңілдіктен 9-тармаққа сәйкес бас тартылуы тиіс екені анықталса, баламалы ереже S мемлекетінің құзыретті органына, егер осы құзыретті орган мұндай жеңілдік басқа компанияға дивидендтер алу құқығын бермеген жағдайда берілетінін анықтаса, мұндай жеңілдіктің 10-баптың 2-тармағының б) тармақшасында көзделген төмендетілген мөлшерлеме бойынша жеңілдікті беруге мүмкіндік береді.

187. Әр түрлі себептерге байланысты кейбір мемлекеттер 9-тармаққа енгізілген ережені қабылдай алмауы мүмкін. Алайда, шарттарды сатып алудың барлық нысандары проблемаларын тиімді шешу үшін бұл мемлекеттер 1-7-тармақтарда қамтылған пайданы шектеу қағиданы, әдетте, осы тармақтардың қолданысына жатпайтын "кондуит келісімдері" деп аталатын шарттарды сатып алу стратегияларына қатысты қағидалармен толықтыруы қажет. Бұл қағидалар Конвенция ережелерінің немесе олардың кейбірінің (мысалы, 7, 10, 11, 12 және 21-баптардың ережелері) кондуит схемасы немесе оның бөлігінің шеңберінде алынған кез келген кіріске қатысты

артықшылықтарынан бас тарту арқылы осындай кондуит схемаларына қатысты болады. Олар сондай-ақ теріс пайдалануларға қарсы күресудің ішкі қағидаларының немесе ұқсас нәтижеге қол жеткізуге мүмкіндік беретін сот доктриналарының нысанын қабылдауы мүмкін. Төменде осындай қағидалармен қамтылуы тиіс кондуит келісімдерінің мысалдары, сондай-ақ осы мақсат үшін кондуит келісімдері ретінде қарастырылмайтын мәмілелердің мысалдары келтірілген:

— А мысалы: RCO R мемлекетінің жария сауда жасайтын резидент компаниясы, S мемлекетінің резидент компаниясы SCO-ның барлық акцияларына иелік етеді. TCO S мемлекетімен салық келісімдері жоқ T мемлекетінің резидент компаниясы SCO-дағы миноритарлық үлесті сатып алғысы келеді, бірақ S мемлекеті алатын дивидендтерге көзден салынатын ішкі салық инвестицияларды тиімсіз етеді деп есептейді. RCO оның орнына SCO-ға тіркелген кірісі 4 пайыз болатын артықшылықты акцияларды шығаруды, оған қоса SCO-ның таза пайдасының 20 пайызы мөлшеріндегі шартты кірісті алуды ұсынады. Артықшылықты акциялардың өтеу мерзімі 20 жылдан кейін келеді. TCO RCO-мен жеке шарт жасасады, оған сәйкес ол RCO-ға артықшылықты акциялар шығарылымының бағасына тең соманы төлейді және 20 жылдан кейін RCO-дан акцияларды сатып алу бағасын алады. 20 жыл ішінде RCO TCO-ға шығарылым бағасының 3,75 пайызына және SCO таза пайдасының 20 пайызына тең соманы төлейтін болады.

Бұл мәміле жоғарыда көрсетілген қағидалар қолданылуға тиіс кредиттік мәміле болып табылады, өйткені RCO-ның мәмілеге қатысуының негізгі мақсаттарының бірі TCO үшін төлем көзінен алынатын салықты төмендетуге қол жеткізу болды.

— В мысалы: SCO, S мемлекетінің резидент компаниясы, R мемлекетінің резидент компаниясы RCO-ға 100 пайыз тиесілі бір ғана акциялар сыныбын шығарды, RCO да айналымда бір ғана акциялар сыныбын иеленеді, олардың барлығы да S мемлекетімен салық келісімі жоқ T мемлекетінің резидент компаниясы TCO-ға тиесілі. RCO электроника өндірісімен айналысады, ал SCO RCO-ның S мемлекетіндегі эксклюзивті дистрибьюторы болып табылады. RCO электроника өндірісімен айналысады, ал SCO RCO-ның S мемлекетіндегі эксклюзивті дистрибьюторы болып табылады. Жеңілдіктерді шектеу туралы қағиданың 3-тармағына сәйкес, RCO, егер тіпті RCO акциялары үшінші елдің резидентіне тиесілі болса да, RCO SCO-дан алынған дивидендтерге қатысты жеңілдіктерге құқылы болады.

Бұл мысал RCO және SCO R және S мемлекеттерінде нақты экономикалық қызметті жүзеге асыратын әдеттегі коммерциялық құрылымға қатысты. SCO сияқты еншілес компаниялардың дивидендтер төлеуі әдеттегі коммерциялық операция болып табылады. Осы құрылымды құрудың негізгі мақсаттарының бірі дивидендтердің SCO-дан TCO-ға ауысуы туралы куәландыратын дәлелдер болмаған жағдайда, бұл құрылым кондуит келісімін білдірмейді.

— С мысалы: S мемлекетімен салық келісімі жоқ Т мемлекетінің резиденті TCO компаниясы SCO шығарған вексельге айырбастау үшін TCO-ның жүз пайыздық еншілес компаниясы болып табылатын S мемлекетінің резиденті SCO компаниясына 1 000 000 мөлшерінде қарыз береді. Кейінірек TШО өзінің еншілес компаниясы RCO-ның векселін R мемлекетінің резидентіне беру арқылы S мемлекеті өндіріп алатын пайыздар көзінен салықтан қашқақтай алатынын түсінеді (R және S мемлекеттері арасындағы шарт белгілі бір мән-жайларда көзден пайыздарға салық салуға жол бермейді). Осылайша, TШО PШО TШО берген вексельге айырбасқа PШО-ға вексель береді. TШО берген вексель бойынша 7 пайыз мөлшерлеме бойынша, ал PКО-ға берген вексель бойынша - 6 пайыз мөлшерлеме бойынша пайыздар төленеді.

— Соның нәтижесінде RCO SCO шығарған вексельді сатып алған мәміле кондуит келісімі болып табылады, өйткені ол TCO керісінше жағдайда S мемлекетіне төлеуге тиіс болатын көзден салынатын салықты болдырмайтындай түрде құрылымдалған болатын.

— D мысалы: TCO S мемлекетімен салық келісімі жоқ Т мемлекетінің резидент компаниясы, ол S мемлекетінің резидент компаниясы SCO-ның барлық акцияларына иелік етеді. Ұзақ уақыт бойы TCO TCO-мен және SCO-мен байланысы жоқ R мемлекетінің резидент банкі RCO-да өзінің барлық банктік операцияларын жүзеге асырды, өйткені Т мемлекетінің банк жүйесі салыстырмалы түрде дамымаған. Нәтижесінде TCO-ның RCO-да үлкен депозит ұстау үрдісіне ие. SCO сатып алуды қаржыландыру үшін несие қажет болғанда, TCO SCO-ға TCO және SCO жүргізетін бизнеспен бұрыннан таныс RCO-ға жүгінуді ұсынады. SCO бірнеше банктермен қарыз беру туралы мәселені талқылайды, олардың барлығы RCO ұсынатын шарттарға ұқсас шарттарды ұсынады, бірақ ақыр аяғында RCO-мен шарт жасасады, өйткені ішінара RCO төлейтін пайыздар S және R мемлекеттерінің арасындағы шартқа сәйкес S мемлекетінде көзден салық салынбайды, ал сол кезде Т мемлекетінің резидент банктеріне төленетін пайыздарға S мемлекетінде салық салынады.

R және S мемлекеттері арасындағы шарттың артықшылықтары, егер SCO RCO-дан қарыз алса, қол жетімді болуы және егер ол қарызды басқа жерде алса, ұқсас артықшылықтар қол жетімді болмауы фактісі SCO шешіміне әсер ететін фактор болып табылады (оған TCO, оның 100 пайыздық акционері берген кеңес әсер етуі мүмкін). Бұл тіпті шешуші фактор болуы мүмкін, өзге де тең жағдайларда шарттық жеңілдіктердің болуы басқа кредитордан емес, RCO-дан алынған қарыздың пайдасына балансты өзгертуі мүмкін. Алайда, шарттық жеңілдіктерді алу мәміленің негізгі мақсаттарының бірі болып табылды ма деген мәселе нақты фактілер мен мән-жайлар ескеріле отырып шешілуге тиіс. Жоғарыда келтірілген фактілерде RCO TCO және SCO-мен байланысты емес және SCO төлейтін пайыздар TCO-ға қандай да бір жолмен ауысып кететіндігінің белгісі жоқ. TCO-ның тарихи түрде RCO-да ірі депозиттерді ұстауы фактісі де SCO кредитінің TCO-ның нақты депозитімен бірге жүрмейтінін

көрсететін фактор болып табылады. Ұсынылған фактілерді ескере келгенде, мәміле кондуит келісімі болып табылмауы мүмкін.

Алайда, егер RCO-ның SCO қарызын беру туралы шешімі TCO-ға қарызды қамтамасыз ету үшін тиісті кепіл депозитін беруге тәуелді болса, онда RCO бұл депозит болмаған жағдайда іс жүзінде сондай шарттармен мәміле жасамас еді, фактілер TCO SCO-ға қарызды оны R мемлекетінің банкі арқылы жіберіп, жанама түрде ұсынғанын көрсетер еді және бұл жағдайда мәміле кондуит келісімін білдірер еді.

— Е мысалы: RCO R мемлекетінде тіркелген ашық компания, жоғары бәсекеге қабілетті технологиялық саладағы өндірістік топ үшін холдингтік компания болып табылады. Өндірістік топ бүкіл әлем бойынша орналасқан еншілес компанияларда зерттеулер жүргізеді. Еншілес компанияда әзірленген кез-келген патенттерді RCO-дағы еншілес компания лицензиялайды, содан кейін технологияны қажет ететін еншілес компанияларына лицензиялайды. RCO алынған роялтиге қатысты өзіне аз ғана спред қалдырады, сондықтан пайданың көп бөлігі технологияны әзірлеуге байланысты тәуекел шеккен еншілес компанияға түседі. S мемлекеті онымен салық келісімін жасаспаған мемлекетте орналасқан TCO компаниясы S мемлекетінің резиденті болып табылатын SCO компаниясын қоса алғанда, RCO-ның барлық еншілес компанияларының пайдалылығын айтарлықтай арттыратын технологияны әзірледі. RCO өзінің әдеттегі практикасына сәйкес TCO-дағы технологияны лицензиялайды және оны қосалқы лицензия бойынша өзінің еншілес компанияларына береді. SCO RCO-ға роялти төлейді, оның іс жүзіндегі бүкіл сомасы TCO-ға аударылады.

Бұл мысалда RCO S мемлекетіндегі төлем көзінен алынатын салықты азайту үшін өзінің лицензиялық бизнесін құрғанының ешқандай белгілері жоқ. RCO стандартты коммерциялық ұйымға және топтың лицензиялау және сублицензиялау қызметін қалай құрғанындағы іс-әрекетіне сәйкес келетіндіктен және дәл осындай құрылым ұқсас немесе неғұрлым тиімдірек артықшылықтар беретін шарттар жасалған елдерде ұқсас қызметті жүзеге асыратын басқа еншілес компанияларға қатысты пайдаланылады деп болжануда, SCO, RCO және TCO арасындағы келісім кондуит келісімі болып табылмайды.

— F мысалы: TCO – жария сауда жасайтын компания, S мемлекетімен салық келісімі жоқ T мемлекетінің резиденті. TCO R мемлекетінің резидент компаниясы RCO-ны және S мемлекетінің резиденті компаниясы SCO-ны қоса алғанда, халықаралық компаниялар тобының негізгі компаниясы болып табылады. SCO S мемлекетінде бизнесті белсенді жүргізумен айналысады. RCO TCO-ның барлық еншілес компанияларын қаржыландыруды үйлестіруге жауап береді. RCO TCO және оның еншілес компаниялары үшін ақша қаражатының орталықтандырылған есебін жүргізеді, онда барлық фирмааралық кредиторлық және дебиторлық берешектер көрсетіледі. RCO оның еншілес компаниялары мен байланысты емес тараптар арасындағы операцияларды жүзеге асыру үшін қажетті кез келген ақшалай төлемдерді



төлеуге немесе алуға жауапты болады. RCO кіріс және шығыс ақша ағындарының сәйкес келмеуі нәтижесінде туындайтын тәуекелдерді басқару үшін қажет болған жағдайда пайыздық және валюталық келісімшарттар жасайды. RCO қызметі операциялық, үстеме және өзге де тұрақты шығыстарды азайтуға бағытталған (және негізді түрде күтуге болады). RCO-да R мемлекетінде орналасқан кеңсе және өзге де офистік персоналды қоса алғанда, 50 адам жұмыс істейді; қызметкерлердің осы саны RCO іскерлік белсенділігінің көлемін көрсетеді. TCO жылдық 5 пайыздық төлем төленетін 10 жылдық вексельге айырбастау үшін RCO-ға 15 миллион А валютасымен ( В валютасында 10 миллион) қарыз береді. Сол күні RCO SCO-ға жылдық 5 пайыздық төлеммен 10 жылдық вексельге айырбастау үшін В валютасымен 10 миллион қарыз береді. RCO осы қаржылық операцияларға қатысты ұзақ мерзімді хеджирлеу мәмілелерін жасамайды, бірақ форвардтық валюталық келісімшарттар жасау арқылы күнделікті, апта сайынғы немесе тоқсан сайынғы негізде осы операцияларға байланысты туындайтын пайыздық және валюталық тәуекелді басқарады.

Бұл мысалда RCO елеулі экономикалық функцияларды орындай, нақты активтерді пайдалана және өзіне шынайы тәуекелдерді қабылдай отырып, нақты әрекеттерді жүзеге асыратын сияқты; ол сондай-ақ RCO-ның әдеттегі қазынашылық қызметі үшін тән болып табылатын TCO және SCO-мен жасалатын транзакцияларына қатысты айтарлықтай қызметті де жүзеге асырады. RCO сонымен қатар пайыздық және валюталық тәуекелге ие. Осы фактілерді негізге ала отырып және осы қарыздардың негізгі мақсаттарының бірі S мемлекетіндегі көзден салық төлеуді болдырмау екенін көрсететін басқа фактілер болмаған жағдайда, TCO-дан RCO-ға қарыз және RCO-дан SCO-ға қарыз кондуит келісімдері болып табылмайды.

40. 1-бапқа түсініктеменің 119 және 120-тармақтарында Комитет салықтық теріс пайдалану тәуекелдерін азайту үшін салық келісімдерін әкімшілендіру мен түсіндірудің тиісті механизмдерінің жалпы маңыздылығын мойындайды. Бұл механизмдер ішкі заңнамада да, сондай-ақ салық конвенцияларында да теріс пайдалануларға қарсы күрес жөніндегі жалпы қағидаларға қатысты ерекше маңызды. Теріс пайдалануларға қарсы жалпы қағидалар сөзсіз белгісіздік элементін қамтиды, бұл заңды трансшекаралық сауда мен инвестицияға теріс әсер етуі мүмкін. Елдер бәлкім бапты жоғарыда 182-тармақта талқыланғандай, салық әкімшілігінің аға лауазымды тұлғалары мақұлдағаннан кейін ғана қолдану, алдын ала шешімдер қабылдау рәсімі немесе салық органының салық төлеушілерге баптың 9-тармағын қалай қолданғысы келетіні туралы ұсыныстар беруі сияқты әртүрлі тәсілдермен салық төлеушілер үшін белгісіздікті азайтуды қарастырғысы келуі мүмкін. Сол сияқты, 1-бапқа түсініктеменің 120-тармағында атап өтілгендей, күшті тәуелсіз сот жүйесі салық төлеушілерге осы баптың объективті қолданылуына сенімділікті қамтамасыз етуге көмектеседі. Сол сияқты,

өзара келісімдер рәсімін тиімді қолдану салық келісімдерінің тұтастығын сақтау үшін халықаралық танылған қағидаттарға сәйкес баптың 9-тармағын қолдануға қатысты дауларды шешуді қамтамасыз етеді.

## **VII тарауға түсініктемелер ҚОРЫТЫНДЫ ЕРЕЖЕЛЕР**

### **30 және 31-баптар КҮШІНЕ ЕНУІ ЖӘНЕ ҚОЛДАНЫСЫН ТОҚТАТУ**

Біріккен Ұлттар Ұйымының Үлгі конвенциясының 30 және 31-баптары ЭЫДҰ Үлгі конвенциясының 30 және 31-баптарын жаңғыртады. Сондықтан осы соңғы баптарға түсініктемелер күшінде қалады:

1. Күшіне енуі, ратификациялау және қолданысын тоқтату тәртібіне қатысты осы ережелер екіжақты конвенциялар үшін жасалған және әдетте халықаралық шарттарда қамтылатын нормаларға сәйкес келеді.

2. Кейбір Уағдаласушы мемлекеттерге 30-баптың бірінші тармағында қандай органдардың ратификациялауға өз келісімін беруі тиіс екенін көрсететін қосымша ереже талап етілуі мүмкін. Басқа Уағдаласушы мемлекеттер бұл бапта әрбір мемлекет осындай күшіне ену үшін қажетті рәсімдерді аяқтағанын растайтын ноталармен алмасқаннан кейін күшіне енуі жүретінін көрсетуді қамтуы тиіс дегенмен келісуі мүмкін.

3. Уағдаласушы мемлекеттердің өздері Конвенция ратификациялық грамоталармен алмасқаннан кейін немесе әрбір мемлекет осындай күшіне енуі үшін қажетті рәсімдерді аяқтағаны расталғаннан кейін белгіленген мерзім өткен соң күшіне енеді деп шешуі мүмкін.

4. Конвенцияның күшіне енуі немесе қолданысын тоқтату күніне қатысты ережелер әзірленбеген, өйткені мұндай ережелер негізінен тиісті Уағдаласушы мемлекеттердің ішкі заңнамасына байланысты. Кейбір мемлекеттер ағымдағы жылы алынған кірістен, басқалары өткен жылы ішінде алынған кірістен салық есептейді, үшіншілерінде қаржы жылы күнтізбелік жылдан ерекшеленеді. Бұдан басқа, кейбір конвенцияларда көзден шегеру арқылы алынатын салықтарға қатысты қолдану немесе тоқтату күні көзделеді, ол есептеу арқылы алынатын салықтарға қолданылатын күннен ерекшеленеді.

5. Конвенцияның кем дегенде белгілі бір кезең бойында күшінде қалғаны жөн болғандықтан, қолданысын тоқтату туралы бап өзара келісім бойынша белгілі бір жыл белгіленгеннен кейін ғана берілуі мүмкін. Уағдаласушы мемлекеттер қолданысын тоқтату туралы хабарлама жіберілуі мүмкін ең ерте жылды белгілеуге немесе тіпті мұндай жылды белгілемеуге уағдаласуға құқылы болады.

© 2012. Қазақстан Республикасы Әділет министрлігінің «Қазақстан Республикасының Заңнама және құқықтық ақпарат институты» ШЖҚ РМК