

Международное налогообложение

День первый. Соглашения об избежании двойного налогообложения, MLI и практика Казахстана

Рустам Вахитов, налоговый юрист, Нидерланды

Материалы и чат тренинга

Наведите камеру телефона: ссылки останутся у вас и после тренинга



Материалы

Google Drive: презентации, раздаточные материалы,
судебные решения, переводы



Чат тренинга

WhatsApp: вопросы, кейсы участников, материалы по ходу
дня

Содержание первого дня

- Сессия 1. Введение: двойное налогообложение, резидентство, источник дохода, соотношение кодекса и соглашения
- Сессия 2. Как устроено и как читать соглашение: структура, типовые конвенции, подтверждение резидентства
- Сессия 3. Налог у источника: ставки, дивиденды, проценты, роялти, фактическое право на доход
- Сессия 4. Постоянное учреждение, услуги, прирост капитала и практикум
- Сессия 5. BEPS и MLI: тест основной цели и первая судебная практика

СЕССИЯ 1 • 09:30–11:00

Введение в международное налогообложение РК

Как возникает и как устраняется двойное налогообложение • резидентство • источник дохода •
постоянное учреждение • соотношение Налогового кодекса и соглашения

Одна выплата — два определения роялти

Налоговый кодекс РК, статья 7, подпункт 4 пункта 1

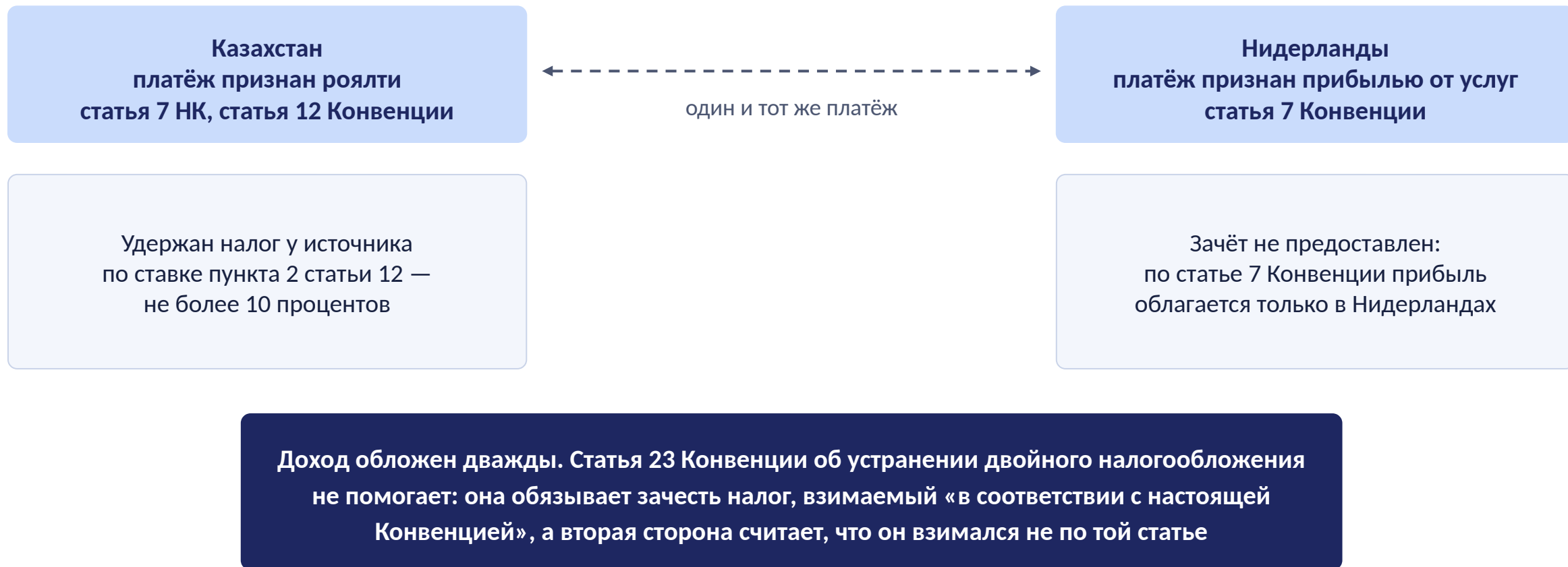
«Роялти — платёж за использование или право на использование программного обеспечения, включая услуги по обновлению версии такого программного обеспечения, исключая версии, предназначенные для исправления ошибок, дефектов, осуществления доработок такого программного обеспечения, не относящиеся к развитию программного обеспечения».

Конвенция РК — Нидерланды, статья 12, пункт 4

«Термин «роялти» означает платежи любого вида за использование и за право использования: а) любого авторского права на произведения литературы, искусства или науки, включая кинематографические фильмы, любой патент, торговую марку, дизайн или модель, план, секретную формулу или процесс, или за информацию (ноу-хау)... и б) промышленного, коммерческого или научного оборудования».

Кодекс называет программное обеспечение прямо. Соглашение его прямо не называет: оно попадает в определение только через «авторское право на произведения литературы, искусства или науки» — и только если права действительно передаются.

Как из этого получается двойное налогообложение



Постоянное учреждение: два определения

Налоговый кодекс РК, статьи 226–228

Постоянным местом деятельности признаются в том числе любое место осуществления строительной деятельности и строительно-монтажных работ, а также услуг по контролю и надзору за этими работами — независимо от сроков осуществления (подпункт 6 пункта 1 статьи 227). Оказание услуг через персонал образует постоянное учреждение при нахождении в РК более 183 дней в любом последовательном 12-месячном периоде (статья 228).

Конвенция РК — Нидерланды, статья 5, пункт 3

«Строительная площадка или строительный, или монтажный, или сборочный объект, или услуги, связанные с наблюдением за выполнением этих работ, образуют постоянное учреждение только если они продолжаются более 12 месяцев». Пункт модифицирован статьёй 14 Многосторонней конвенции: связанные периоды свыше 30 дней складываются.

Кодекс сроков не устанавливает — постоянное место деятельности возникает независимо от продолжительности. Порог в 12 месяцев даёт только соглашение. Отсюда третий тип расхождения: работы длятся девять месяцев, и два государства оценивают их по-разному.

Где именно возникает нестыковка по постоянному учреждению

Обстоятельство	Налоговый кодекс РК	Конвенция РК — Нидерланды
Срок работ	Кодекс: учреждение образуется независимо от сроков	Соглашение: только свыше 12 месяцев
Дробление контрактов	Проекты признаются связанными, периоды суммируются	Статья 14 MLI: складываются периоды свыше 30 дней
Услуги через персонал	183 дня в любом 12-месячном периоде (ст. 228)	В соглашении с Нидерландами такого положения нет
Надзор за строительством	Прямо назван в подпункте 6 пункта 1 статьи 227	Включён в 12-месячный порог пункта 3 статьи 5

Если Казахстан видит учреждение, а второе государство его не видит, прибыль облагается дважды, и зачёт не предоставляется. Средство защиты — взаимосогласительная процедура, статья 25 Конвенции в редакции статьи 16 Многосторонней конвенции

Критерии, которыми руководствуются государства

1

Наличие жилища

Великобритания, Германия, Венгрия, Израиль: учитывается наличие жилья, доступного для проживания

2

Центр интересов

Австралия, Бельгия, Греция: экономические, социальные и семейные связи

3

Профессиональная деятельность

Новая Зеландия, Франция, Япония: присутствие, связанное с работой

4

Гражданство

США: гражданство или вид на жительство независимо от места пребывания

Как разрешается коллизия: четыре критерия по очереди

Очередность	Критерий	Содержание
Первый	Постоянное жилище	при наличии жилища в обоих государствах — центр жизненных интересов
Второй	Обычное проживание	если жилища нет либо центр интересов установить невозможно
Третий	Гражданство	если лицо обычно проживает в обоих государствах либо ни в одном
Четвёртый	Взаимное согласие	вопрос разрешается компетентными органами двух государств

Резидентство, установленное по обстоятельствам повседневной жизни

Спор о резидентстве пилота: Нидерланды и Великобритания

- Дни пребывания в Нидерландах подтверждены платежами по карте, посещением кинотеатров и магазинов
- Дни в Великобритании также подтверждены
- Значительная часть дней не подтверждена ничем
- Исследовались членство в спортивном клубе, социальные сети, место содержания собаки
- Неподтверждённые дни отнесены к рейсам и, соответственно, к Великобритании

Спор о резидентстве пилота: Великобритания и Германия

- Решающим обстоятельством стал шкафчик для переодевания в Германии
- Постоянное место, к которому лицо привязано
- Резидентство признано за Германией
- Для Великобритании решение немецкого суда правового значения не имеет
- Лицо может остаться резидентом двух государств одновременно

Одна норма и два её прочтения: Казахстан и Нидерланды

- Казахстан: достаточно проживания близких родственников и наличия доступного жилья
- Нидерланды по той же статье 4: учитываются место семьи, собственное жильё, банковские счета, страхование, членство в местных организациях
- Голландский орган смотрит, где сосредоточена повседневная жизнь, а не где живут родители
- Результат: Казахстан считает лицо своим резидентом, Нидерланды — своим, и оба ссылаются на одну статью
- Разрешается либо по очередности критериев статьи 4, либо взаимосогласительной процедурой

Когда иностранная компания становится казахстанским резидентом

Пункт 1: «Юридическое лицо признаётся резидентом в случаях: 1) создания юридического лица в соответствии с законодательством Республики Казахстан; 2) создания юридического лица в соответствии с законодательством иностранного государства, место эффективного управления (место нахождения фактического органа управления) которого находится в Республике Казахстан». Пункт 2: «Местом эффективного управления (местом нахождения фактического органа управления) признаётся место проведения собрания фактического органа управления (совета директоров или аналогичного органа), на котором осуществляются управление и (или) контроль, а также принимаются решения, необходимые для проведения предпринимательской деятельности юридического лица».

Дело о сертификате резидентства, которому не дали хода

ТОО «Потенциал-Ойл» против территориального департамента государственных доходов • спор о применении пониженной ставки по дивидендам, выплаченным компании «Бекстар» • конвенция РК — Россия • реквизиты судебных актов подлежат уточнению по материалам дела

Обстоятельства

- Компания «Бекстар» зарегистрирована в юрисдикции с льготным налогообложением
- В России признана налоговым резидентом и действовала через филиал
- ТОО «Потенциал-Ойл» выплатило дивиденды и применило пониженную ставку по конвенции с Россией
- Налоговый орган доначислил корпоративный подоходный налог и пеню

Что решил суд и что из этого следует

- Довод органа: компания не может быть российским резидентом ввиду офшорной регистрации, а средства поступили на счёт филиала
- Суд первой инстанции в иске отказал
- Апелляционная инстанция требования удовлетворила: резидентство в России подтверждено, от налога там компания не освобождена
- Решающим стало то, что получатель не освобождён от налога в государстве своего резидентства

Откуда взялись налоговые соглашения и налог у источника

1 Германские земли, 1869–1870

Соглашение между Пруссией и Саксонией от 16 апреля 1869 года и Имперский закон от 13 мая 1870 года: первые правила распределения обложения между территориями одного союза

2 Австро-Венгрия и Пруссия, 1899

Конвенция от 21 июня 1899 года — принято считать первым полноценным соглашением об избежании двойного налогообложения между суверенными государствами

3 Что из этого выросло

Идея распределять налогообложение по видам дохода и понятие места деятельности предприятия, из которого позднее развилось постоянное учреждение

Почему налог удерживает плательщик, а не получатель

- Иностранный продавец получил доход и покинул страну: взыскать налог непосредственно с него невозможно
- Обязанность возложили на того, кто доступен государству, — на плательщика дохода
- С появлением банковских расчётов обсуждался перенос обязанности на банк
- От этого отказались: банк исполняет поручение и решения о выплате не принимает
- Налоговым агентом признаётся лицо, контролирующее платёж, а не лицо, через которое он проходит

Определение источника дохода: три подхода

Принцип	Государства	Практическое значение
Место реализации товара или выполнения работы	Казахстан	устанавливается место перехода права собственности и место выполнения работ
Место ведения переговоров и заключения договора	Великобритания, Австралия, Новая Зеландия	переговоры сами по себе способны создать налогооблагаемый доход
Место совершения платежа	отдельные юрисдикции	для казахстанской практики значения не имеет

Дело Vodafone: как была устроена сделка



- Индия предъявила требование не продавцу, а покупателю: приобретён индийский актив, следовало удержать налог у источника
- Верховный суд Индии в 2012 году встал на сторону Vodafone
- Индия изменила законодательство с обратной силой и выиграла повторный спор
- Vodafone добился решения постоянного третейского суда в Гааге по соглашению о защите инвестиций
- Индия расторгла соглашение о защите инвестиций с Нидерландами и пересмотрела соглашение с Маврикием
- Обновлённое соглашение с Маврикием было проверено в деле Tiger Global

Налог возникает при одновременном выполнении двух условий



Соглашение способно только ограничить налогообложение. Установить его оно не может

Почему соглашение не может установить налог

1. Налоговое законодательство Республики Казахстан основывается на Конституции Республики Казахстан, состоит из настоящего Кодекса, а также нормативных правовых актов, принятие которых предусмотрено настоящим Кодексом.
2. Ни на кого не может быть возложена обязанность по уплате налогов и платежей в бюджет, не предусмотренных настоящим Кодексом.
3. При наличии противоречия между настоящим Кодексом и другими законами Республики Казахстан в целях налогообложения действуют нормы настоящего Кодекса.
4. Запрещается включение в неналоговое законодательство норм, регулирующих налоговые отношения, кроме случаев, предусмотренных настоящим Кодексом.
5. Международные договоры, ратифицированные Республикой Казахстан, имеют приоритет перед настоящим Кодексом.

Статья 22 Налогового кодекса приведена полностью

Кодекс освобождает, соглашение допускает: налог не возникает

Вид дохода	Норма кодекса	Положение соглашения	Результат
Дивиденды и вознаграждения по ценным бумагам в официальном списке казахстанской биржи	подпункт 7 статьи 681	статья 10 конвенции с Нидерландами допускает обложение у источника	не облагается
Работы и услуги, выполненные за пределами Казахстана (с изъятиями подпунктов 3–5 пункта 1 статьи 679)	подпункт 5 статьи 681	статья 7 конвенции: прибыль облагается по месту резидентства	не облагается
Передача основных средств в международный финансовый лизинг	подпункт 2 статьи 681	статьи 11 и 12 конвенции допускают обложение	не облагается
Прирост стоимости долговых ценных бумаг при владении свыше трёх лет	подпункт 9 статьи 681	статья 13 конвенции допускает обложение у источника	не облагается
Услуги и роялти участника «Астана Хаб» по приоритетным видам деятельности	подпункты 11 и 13 статьи 681	статья 12 конвенции: до 10 процентов	не облагается
Вознаграждения по государственным эмиссионным ценным бумагам	подпункт 14 статьи 681	статья 11 конвенции: до 10 процентов	не облагается

Возникает ли налог у источника

1

Дивиденды по биржевым бумагам акционеру из Нидерландов

Статья 10 конвенции допускает обложение до 15 процентов.
Ответ: налог не возникает — подпункт 7 статьи 681. К соглашению не обращаемся

2

Роялти голландскому правообладателю

Кодекс — 15 процентов, статья 12 конвенции — не более 10.
Ответ: налог возникает, 10 процентов, при наличии сертификата и соблюдении прочих условий

3

Роялти, выплачиваемые участником «Астана Хаб»

Приоритетный вид деятельности, получатель не в льготной юрисдикции. Ответ: налог не возникает — подпункт 13 статьи 681

4

Консультации, оказанные полностью за пределами Казахстана

Соглашение с государством получателя отсутствует. Ответ: по общему правилу налог не возникает — подпункт 5 статьи 681

Порядок действий по любой выплате нерезиденту

1

Налоговый кодекс

Есть ли объект и по какой ставке.
Проверить статью 681. Если вопрос
закрит кодексом — дальше не идём

2

Соглашение

Заключено, ратифицировано,
применимо к данному лицу и к данному
налогу

3

MLI

Синтезированный текст, оговорки обеих
сторон, дата начала применения к вашей
выплате

4

Фактическое право на доход и тест основной цели

Кто в действительности распоряжается
доходом и чем объясняется структура

5

Документы

На дату выплаты, а не на дату проверки.
Применение соглашения — право
агента, а не обязанность

СЕССИЯ 2 • 11:15–12:45

Как устроено и как читать СОИДН

Структура соглашения • охватываемые лица и налоги • типовые конвенции ОЭСР и ООН •
двойное резидентство • методы устранения двойного налогообложения • подтверждение
резидентства

Шесть блоков, из которых состоит любой текст

Блок	Статьи	Что определяет
Сфера применения	1–2	лица, на которых распространяется соглашение, и перечень охватываемых налогов
Определения	3–5	общие термины, резидентство, постоянное учреждение
Распределительные правила	6–21	какое государство и в каком объёме вправе облагать каждый вид дохода
Устранение двойного налогообложения	23	освобождение либо зачёт в государстве резидентства
Специальные положения	24–29	недискриминация, взаимосогласительная процедура, обмен информацией
Заключительные положения	30–31	вступление в силу и прекращение действия

Чем модель ООН отличается от модели ОЭСР

Вопрос	Модель ОЭСР	Модель ООН
Общий подход	интересы государства резидентства, то есть экспортёра капитала	расширенные права государства источника, то есть импортёра капитала
Постоянное учреждение услуг	отсутствует	предусмотрено: 183 дня в любом 12-месячном периоде
Строительная площадка	порог 12 месяцев	порог 6 месяцев
Плата за технические услуги	отдельной статьи нет	статья 12А: обложение у источника независимо от присутствия
Страховая деятельность	общие правила	специальное правило о ПУ страховщика
Прирост капитала от продажи долей	как правило, только в государстве резидентства	шире права источника, в том числе по существенному участию
Роялти за оборудование	исключены из определения	как правило, включены

Два метода — кратко

1

Освобождение

Государство резидентства исключает иностранный доход из базы.
Применяется в полной форме либо с прогрессией

2

Зачёт

Доход включается в базу, а уплаченный за рубежом налог засчитывается в пределах суммы налога по своей ставке

3

Казахстан

Применяется зачёт при документальном подтверждении уплаты налога за рубежом

4

Когда метод не срабатывает

При расхождении в квалификации дохода или в оценке постоянного учреждения — остаётся взаимосогласительная процедура

Три категории и примеры каждой

1 Открытые

В соглашении не определены, берутся из национального права: имущество, центр жизненных интересов, заработная плата, место обычного проживания, работа по найму в ранних договорах

2 Закрытые

Определены исчерпывающе: международная перевозка, постоянное учреждение, компетентный орган, национальное лицо, компания

3 Смешанные

Определение есть, но неполное: недвижимое имущество — определяется по праву места нахождения, но в него в любом случае включаются перечисленные объекты; дивиденды — перечень плюс отсылка к праву государства источника

«Международная перевозка» в текстах Казахстана

Конвенция РК — Россия, статья 3, подпункт «е» пункта 1

«Международная перевозка» означает любую перевозку морским, речным, воздушным судном, ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНЫМ ИЛИ АВТОМОБИЛЬНЫМ ТРАНСПОРТОМ, эксплуатируемым предприятием Договаривающегося Государства, кроме случаев, когда такая перевозка осуществляется исключительно между пунктами в другом Договаривающемся Государстве.

Конвенция РК — ОАЭ, статья 3

«Международная перевозка» означает любую перевозку МОРСКИМ ИЛИ ВОЗДУШНЫМ СУДНОМ, эксплуатируемым предприятием Договаривающегося Государства, кроме случаев, когда судно эксплуатируется исключительно между пунктами в другом Договаривающемся Государстве.

Определение в обоих случаях закрытое, а объём разный. Содержание термина устанавливается не вообще, а по конкретному соглашению — и меняется от соглашения к соглашению

Текст, который нужно прочитать полностью

«Намереваясь устранить двойное налогообложение в отношении налогов, на которые распространяется настоящая Конвенция, НЕ СОЗДАВАЯ ВОЗМОЖНОСТИ ДЛЯ НЕНАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ИЛИ ПОНИЖЕННОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПОСРЕДСТВОМ ИЗБЕЖАНИЯ ИЛИ УКЛОНЕНИЯ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ (в том числе через использование резидентами третьих юрисдикций преимуществ соглашений, нацеленных на получение льгот, предусмотренных настоящей Конвенцией)».

Статья 6 Многосторонней конвенции; консолидированные тексты соглашений с Россией и Нидерландами, сайт КГД

Как эту преамбулу толкует уполномоченный орган

«Исходя из положений Венской конвенции, преамбулы Многосторонней конвенции и преамбулы Конвенции... следует, что если доход резидента иностранного государства не подлежит в данном государстве включению в налогооблагаемый доход данного нерезидента либо подлежит обложению налогом с правом на исключение такого дохода из налогооблагаемого дохода, то существует большая вероятность, что одной из целей транзакции такому нерезиденту было получение льготы, предусмотренной налоговым соглашением».

- Формула повторяется в разъяснениях Комитета государственных доходов и департаментов за 2021–2026 годы: ответы Председателя КГД от 19 февраля 2021 года, от 29 апреля 2021 года, разъяснение от 2 декабря 2021 года, от 1 сентября 2022 года
- Всего в подборке по информационной системе «Параграф» — пятнадцать документов с этой аргументацией
- Вывод органа: необложение дохода в государстве получателя само по себе рассматривается как признак того, что тест основной цели не пройден

Сопоставьте два текста: чего не хватает во второй колонке

Преамбула, статья 6 MLI

...не создавая возможности для неналогообложения или пониженного налогообложения ПОСРЕДСТВОМ ИЗБЕЖАНИЯ ИЛИ УКЛОНЕНИЯ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ...

Формула из разъяснений

«...если доход не подлежит включению в налогооблагаемый доход нерезидента, существует большая вероятность, что одной из целей транзакции было получение льготы».

Преамбула осуждает не всякое отсутствие налогообложения, а достигнутое избеганием или уклонением. Освобождение участия в Нидерландах, нулевые ставки в ОАЭ, освобождения статьи 681 нашего кодекса — это общие режимы, установленные законом, а не конструкции налогоплательщика

Позиция, которая работает

- Не спорить с разъяснением: в типовой кондуитной ситуации его логика обоснованна
- Показать норму: доход освобождён на основании такого-то положения закона государства получателя, это общий режим
- Показать хронологию: структура существует с такого-то года, создана до появления льготы
- Показать содержание: персонал, функции, собственные расходы, кто принимает решения
- Показать симметрию: Казахстан освобождает аналогичные доходы по статье 681
- Вывод: избежания, о котором говорит преамбула, в данной операции нет

Решение Апелляционной комиссии № 63324 от 1 октября 2021 года

Апелляционная комиссия Министерства финансов РК • решение от 01.10.2021 № 63324 • КПН у источника выплаты по роялти в адрес лицензиара из Германии • соглашение РК — Германия от 26.11.1997 • сумма 74 708,1 тыс. тенге и пеня 9 193,5 тыс. тенге

Обстоятельства

- Казахстанская розничная компания платила лицензионное вознаграждение немецкому правообладателю за товарный знак
- Применена ставка 10 процентов по статье 12 соглашения
- Проверка: представлен сертификат фискального резидентства, а требовался документ о налоговом резидентстве; форма не соответствует образцу

Что решил суд и что из этого следует

- У компании имелись: документ Финансового управления Германии, апостиль по Гаагской конвенции, нотариальный перевод
- Дополнительно письмо Финансового управления за 2013–2019 годы и письмо Министерства финансов Германии в адрес КГД
- Комиссия начисление КПН у источника отменила
- Вывод: спор о форме документа закрывается подтверждением иностранного компетентного органа, а не полемикой о переводе

Решение Апелляционной комиссии № 68373 от 30 ноября 2021 года

Апелляционная комиссия Министерства финансов РК • решение от 30.11.2021 № 68373 • КПН у источника и НДС за нерезидента • выплаты резидентам Таджикистана, Азербайджана и Кыргызстана, а также российским перевозчикам • проверяемый период 01.01.2016 — 30.06.2018

Обстоятельства

- Часть начислений — из-за отсутствия легализации или апостиля на сертификатах резидентства из стран СНГ
- Компания ссылалась на Гаагскую конвенцию 1961 года и на то, что легализация не требуется при действии иного международного договора
- Вторая часть спора — признание роялти платежей за локомотивную тягу и предоставление вагонов и контейнеров

Что решил суд и что из этого следует

- Комиссия применила норму кодекса о легализации: заверяются подпись должностного лица и печать органа, а при нотариальной копии — и подпись нотариуса
- По вагонам и локомотивной тяге начисление отменено: это транспортные средства, а не промышленное оборудование
- Отменено и начисление НДС за нерезидента по услугам локомотивной тяги

От формальных претензий к проверке по существу

«Так как позиция по применению статьи 7 Многосторонней конвенции в обоих государствах идентична (и Тест на основную цель — PPT, и Упрощённое положение об ограничении льгот — SLOB), налоговому агенту при выплате дохода резиденту Российской Федерации необходимо: 1) определить, соответствует ли резидент Российской Федерации условиям, установленным SLOB статьи 7 Многосторонней конвенции; 2) определение сделки с учётом требований, установленных PPT статьи 7 Многосторонней конвенции и новой преамбулой Конвенции».

Вопрос касался монтажных работ, выполняемых резидентом России. Письмо действующее, издано на основании Налогового кодекса от 18 июля 2025 года № 214-VIII

Подтверждение резидентства в практике Апелляционной комиссии

1 143

решения Апелляционной
комиссии МФ РК за период
с 24.01.2020 по 24.08.2026

178

из них по международному
налогообложению, без
таможенных споров

29

решений, где предметом
был сертификат
резидентства

46 %

из них удовлетворено
полностью или частично

Для сравнения: по международным спорам в целом жалоба удовлетворяется в 32 процентах случаев, по всему корпусу Комиссии — в 21 проценте. Основания отказов: сертификат выдан и апостилирован после периода выплаты (решение № 4964 от 19.02.2020); апостиль проставлен не в полном объёме (решения № 2951 от 25.01.2020 и № 14584 от 24.06.2020); ставка применена ретроспективно (решение № 58285 от 27.07.2021).

Когда сертификат просто не выдадут

- Компания попадает в зону риска при одновременном наличии трёх признаков: пассивные доходы свыше 75 процентов выручки, трансграничный элемент, передача администрирования на сторону
- Такая компания проходит тест существа в декларации: собственные помещения, действующий счёт в банке ЕС, собственные директора или штатные сотрудники
- При непрохождении теста сертификат резидентства не выдаётся либо выдаётся с особой отметкой
- Компания утрачивает доступ к директивам ЕС и к налоговым соглашениям
- Налоговые органы государств ЕС обмениваются сведениями о такой компании
- Статус проекта на дату тренинга следует уточнить: сроки введения неоднократно переносились

Где искать тексты и толкования

1

Синтезированные тексты

Сайт КГД: соглашение с внесёнными изменениями по MLI. В коммерческих базах нередко размещена редакция, устаревшая на несколько лет

2

Matching database ОЭСР

Подписание, ратификация, взаимное включение в перечни, совпадение оговорок и даты начала применения

3

Комментарий ОЭСР

Уполномоченный орган ссылается на него сам: пункты 12.1, 12.2, 13.1 в решении № 47618 и пункт 11.6 в решении № 70767. Год редакции указывать обязательно

4

Пояснительная записка к MLI

Официального перевода на русский язык нет; перевод включён в раздаточные материалы

СЕССИЯ 3 • 13:30–15:00

Налог у источника и пассивные доходы

Ставки Налогового кодекса и льготы по соглашениям • дивиденды, проценты, роялти •
квалификация доходов и типичные ошибки

Ставки налога у источника выплаты

Вид дохода	Норма	Ставка
Доходы, не указанные отдельно: работы, услуги, прочие доходы	подпункт 1 пункта 1 статьи 682	20 процентов
Страховые премии по договорам страхования рисков	подпункт 2 пункта 1 статьи 682	15 процентов
Страховые премии по договорам перестрахования рисков	подпункт 3 пункта 1 статьи 682	5 процентов
Услуги по международной перевозке	подпункт 4 пункта 1 статьи 682	5 процентов
Прирост стоимости, дивиденды, вознаграждения, роялти	подпункт 5 пункта 1 статьи 682	15 процентов
Дивиденды при владении не менее 25 процентами капитала	подпункт 6 пункта 1 статьи 682	5 процентов до 230 000-кратного МРП, далее 15
Вознаграждения по кредитам, займам, долговым ценным бумагам	подпункт 7 пункта 1 статьи 682	10 процентов
Доходы лица из государства с льготным налогообложением	пункт 2 статьи 682	20 процентов независимо от вида дохода

Конструктивные дивиденды: что это и чем заканчивается

1

Как возникают

Решение о распределении прибыли не принималось, а последствия распределения наступают: отклонение цен в сделках со связанной стороной, невычитаемые выплаты в пользу участника, расходы, переквалифицированные в распределение прибыли

2

Первое последствие

Меняется ставка: вместо расхода по обычной операции возникает доход участника, облагаемый по подпункту 5 или 6 пункта 1 статьи 682

3

Второе последствие

Плательщику отказывают в вычете той же суммы при исчислении корпоративного подоходного налога: экономически это второй раз по той же операции

4

Третье последствие

Меняется применимая статья соглашения: вместо статьи 7 о прибыли применяется статья 10 о дивидендах, и требуются условия по доле участия и по фактическому владельцу

Три решения, задающие подход

Решение	Обстоятельства	Результат
№ 2948 от 25.01.2020	Дивиденды перечислены на счёт компании, которая не являлась окончательным получателем дохода	льгота снята, применена ставка 15 процентов
№ 44725 от 30.03.2021	Дивиденды отнесены к постоянному учреждению нерезидента; условие о сроке владения также не выполнено	пониженная ставка по соглашению неприменима
№ 150305 от 25.01.2024	Получатель признан фактическим владельцем дохода, сертификат резидентства представлен в срок	пониженная ставка сохранена

Четыре проверки по каждой выплате вознаграждения

1

Вид дохода

Вознаграждение по займу — самостоятельный вид дохода, его нельзя смешивать с вознаграждением за услуги: разные статьи соглашения и разные ставки. Ошибка возникает, когда оба предмета включены в один договор

2

Ставка

10 процентов по подпункту 7 пункта 1 статьи 682 для кредитов, займов и долговых ценных бумаг. Обращаться к соглашению имеет смысл, только если оно даёт меньшую величину

3

Вычет у плательщика

Правила тонкой капитализации ограничивают вычет вознаграждения соотношением обязательств и капитала. Проверяется отдельно от вопроса о ставке

4

Фактическое право на доход

Если кредитор сам привлёк средства у третьего лица и перечисляет полученное далее, вопрос о фактическом получателе возникает неизбежно — см. дело УБРИР

Два определения, между которыми проходит спор

Налоговый кодекс РК, статья 7, пункт 1

Роялти — платёж за: право пользования недрами; использование авторских прав, чертежей, моделей; патентов, товарных знаков; программного обеспечения, включая обновления, кроме версий для исправления ошибок и дефектов, не относящихся к развитию ПО; ноу-хау; кинофильмов и записей; торгового, научно-исследовательского и промышленного оборудования, в том числе морских и воздушных судов, кроме судов, арендуемых без экипажа.

Конвенция РК — Нидерланды, статья 12, пункт 4

Платежи за использование любого авторского права на произведения литературы, искусства или науки, включая кинематографические фильмы, патента, торговой марки, дизайна или модели, плана, секретной формулы или процесса, за информацию промышленного, коммерческого или научного характера (ноу-хау), а также за использование промышленного, коммерческого или научного оборудования. Ставка по пункту 2 — не более 10 процентов.

Кодекс называет программное обеспечение прямо и сам же исключает из роялти исправление ошибок и дефектов. Соглашение о программном обеспечении не упоминает вовсе. Именно на стыке этих двух текстов и возникают все споры о технической поддержке

Откуда взяты предметы споров по роялти

- Проанализированы 50 решений Апелляционной комиссии Министерства финансов за 2020–2026 годы, где предметом были роялти
- Из них по существу разрешено 43 решения; жалоба удовлетворена полностью или частично в 40 процентах случаев
- Отобраны те предметы спора, которые встречаются не менее чем в трёх решениях
- Отдельно учтены ответы государственных органов из информационной системы «Параграф» за тот же период
- Ниже разбираются пять типов платежей, вокруг которых сосредоточены споры

Пять типов платежей, вокруг которых идут споры

1

Программное обеспечение и его сопровождение

Доработка, внедрение, адаптация квалифицируются как роялти. Наиболее спорно отнесение к развитию программы работ по исправлению ошибок

2

Ноу-хау и консультации

Определение ноу-хау в статье 7 сформулировано широко: конфиденциальная информация, обладающая коммерческой ценностью. Под него подводят результат консультаций

3

Доступ к платформам и базам данных

Подписка на аналитические сервисы и доступ к серверному программному обеспечению квалифицируются как использование ПО

4

Вагоны, контейнеры, оборудование

Спор строится на разграничении транспортного средства и промышленного оборудования

5

Франшиза и товарный знак

Платежи за коммерческое обозначение и передачу опыта продвижения признаются роялти

Решение Апелляционной комиссии № 47618 от 26 апреля 2021 года

Апелляционная комиссия МФ РК • решение от 26.04.2021 № 47618 • КПН у источника по выплатам за техническую поддержку программного обеспечения • соглашение РК — Беларусь от 11.04.1997 • начислено 17 524,1 тыс. тенге и пеня 1 124,4 тыс. тенге

Обстоятельства

- Группа перешла на единое программное обеспечение SAP; материнская компания передала дочерним неисключительные лицензии
- При приобретении лицензий налог у источника по ставке 15 процентов был удержан
- Затем заключён договор с компанией из Беларуси на техническую поддержку и доработку функционала
- Услуги оказывались удалённо, за пределами Казахстана

Что решил суд и что из этого следует

- Комиссия квалифицировала платежи как роялти
- В обоснование прямо приведены пункты 12.1, 12.2 и 13.1 Комментария ОЭСР к статье 12 Модельной конвенции 2017 года
- Использована ссылка на Договор ВОИС по авторскому праву и Бернскую конвенцию: программы охраняются как литературные произведения
- Вывод для практики: уполномоченный орган применяет Комментарий ОЭСР по собственной инициативе

Решение Апелляционной комиссии № 70767 от 29 декабря 2021 года

Апелляционная комиссия МФ РК • решение от 29.12.2021 № 70767 • КПН у источника по выплатам за консультационные услуги • конвенция РК — Австрия • начислено 75 564,6 тыс. тенге, в жалобе отказано

Обстоятельства

- Казахстанская компания оплачивала австрийской компании консультации по подбору оборудования и техническую документацию
- Производство и поставка шли через датскую компанию той же группы
- Параллельно действовало рамочное соглашение о передаче права использования товарных знаков

Что решил суд и что из этого следует

- Комиссия применила пункт 11.6 Комментария ОЭСР о смешанных договорах
- Если договоры неразрывно связаны и предмет одного составляет основную цель, режим основного предмета распространяется на всю сумму
- Основная цель — товарные знаки, консультации носят вспомогательный характер
- Вывод: опасен не консалтинг сам по себе, а консалтинг рядом с лицензией

Решение Апелляционной комиссии № 209097 от 23 июля 2025 года

Апелляционная комиссия МФ РК • решение от 23.07.2025 № 209097 • КПН у источника по лицензионным сборам за доступ к образовательной веб-платформе • получатель — предприятие из Эстонии • начислено 8 862,5 тыс. тенге и пеня 1 827,1 тыс. тенге, в жалобе отказано

Обстоятельства

- Компания оплачивала доступ к образовательным ресурсам веб-платформы, принадлежащей эстонскому предприятию
- Платёж оформлен как лицензионный сбор за доступ
- Встречными проверками подтверждены взаиморасчёты

Что решил суд и что из этого следует

- Платежи признаны оплатой за использование программного обеспечения, то есть роялти
- Против компании сыграло письмо самого контрагента, где указано, что возникают роялти — плата за подключение к серверу с программным обеспечением
- Вывод: формулировки контрагента в переписке становятся доказательством по делу

Два решения, принятые в один день

Решение № 94491: роялти

- Выплаты по рамочным соглашениям об ИТ-услугах и бизнес-услугах
- Квалифицированы как роялти
- Начисление оставлено в силе
- Дополнительное основание: доход выплачен полностью, без удержания налога

Решение № 94495: не роялти

- Выплаты за техническое сопровождение
- Роялти не установлены
- Уведомление отменено полностью
- Договор предусматривал, что права остаются у исполнителя

Различие — условие договора: исполнитель сохраняет за собой все права на лицензии, программное обеспечение и ИТ-решения, а заказчик прекращает их использование по окончании договора. Этого достаточно для перехода платежа из статьи 12 в статью 7 соглашения

Расхождение квалификаций на конкретном примере

Ситуация из практики: казахстанская компания оплачивает консультационные услуги нидерландскому консультанту; удержание произведено как с роялти по статье 12; в Нидерландах заявлен зачёт по статье 23 конвенции

Обстоятельства

- Казахстан: платёж отнесён к роялти по статье 7 кодекса и статье 12 конвенции
- Удержано 10 процентов
- Получатель включает доход в свою налоговую базу и просит зачесть казахстанский налог

Что решил суд и что из этого следует

- Нидерланды: это прибыль от оказания услуг, статья 7 конвенции, облагается только в государстве резидентства
- Следовательно, налог удержан не в соответствии с конвенцией, и в зачёте отказано
- Экономический результат: доход обложен дважды, ставка здесь ни при чём
- Устраняется на стадии договора — разделением предметов и точной формулировкой

Что делать до выплаты, а не после

- Разделять предметы: в одном договоре не должны соседствовать перевозка, экспедирование, аренда и сервис — иначе всё квалифицируют по наиболее дорогой ставке
- Прямо указывать объём передаваемых прав: остаются ли права у исполнителя, вправе ли заказчик копировать, модифицировать и распространять
- Согласовывать формулировки с контрагентом: его письмо может стать доказательством против вас — решение № 209097
- Проверять, кто экономически несёт налог: уплата за счёт агента лишает права на пониженную ставку
- На пограничных операциях иногда выгоднее прямо признать роялти, чтобы второе государство предоставило зачёт

Уплата налога за счёт собственных средств

«При уплате налоговым агентом суммы подоходного налога, исчисленной с доходов нерезидента в соответствии с положениями настоящего Кодекса, за счёт собственных средств без его удержания с дохода нерезидента положения международного договора не применяются».

Подтверждено решениями Апелляционной комиссии № 135210 от 25.09.2023 (начислено 81 245,1 тыс. тенге), № 79596 от 25.03.2022 и № 94491 от 25.08.2022

Дела, на которых сформировалась концепция

Дело	Государство и год	Что установил суд
Indofood International Finance Ltd v. JP Morgan Chase Bank	Апелляционный суд Англии, 2006	нидерландская компания не была бы фактическим получателем: существовала обязанность перечислить проценты далее
Prévost Car Inc. v. The Queen	Федеральный апелляционный суд Канады, 2009	статус признан: обязанности передавать доход не было, компания распоряжалась средствами самостоятельно
Velcro Canada Inc. v. The Queen	Налоговый суд Канады, 2012	статус признан при перечислении далее около 90 процентов роялти: решение о перечислении принимала сама компания
Дело о роялти через нидерландский субхолдинг	Верховный суд Испании, январь 2026	статус не признан при схожих обстоятельствах: нет персонала, решений и операционной вовлечённости
Датские дела, шесть объединённых производств	Суд ЕС, 26 февраля 2019 года	требование фактического получателя применяется и при отсутствии прямого указания в директивах
ПАО «УБРИР»	Верховный Суд РФ, 2023–2024	осведомлённость агента значения не имеет: субъективный элемент в тесте отсутствует

Дело ПАО «УБРИР»: почему добросовестность не спасает

Верховный Суд Российской Федерации • спор о применении пониженной ставки по соглашению с Сингапуром • проценты по займу, выплаченные банком сингапурской компании • первая, апелляционная и кассационная инстанции — в пользу банка, Верховный Суд — в пользу налогового органа

Обстоятельства

- Сингапурская компания выдала заём крупному региональному банку
- Банк выплачивал проценты и применял пониженную ставку
- Выяснилось, что сингапурская компания сама привлекла средства у фонда с Каймановых островов и перечисляла туда практически всё полученное
- Банк утверждал, что об этом не знал, и это не было опровергнуто

Что решил суд и что из этого следует

- Три инстанции согласились с банком именно из-за отсутствия осведомлённости
- Верховный Суд: определение фактического получателя дохода субъективного элемента не содержит
- Компания либо является кондуитом, либо нет; знал агент или не знал — значения не имеет
- Практический вывод: заверения контрагента не защищают, они дают лишь основание для иска о возмещении убытков

Признаки, которые выводятся из этих дел

**1 Нет возможности
распорядиться**

Решение о судьбе дохода принимает не получатель

**2 Есть обязанность
передать**

Договорная либо фактическая, как в деле Indofood

**3 Нет реальной
деятельности**

Как в датских делах: ни персонала, ни помещений

4 Нет разрыва во времени

Средства поступают и уходят в течение нескольких дней

5 Нет рисков

Компания не несёт валютных, кредитных и коммерческих рисков

6 Транзит

Большая часть полученного направляется в другое государство

Решение Апелляционной комиссии № 68373 от 30 ноября 2021 года

Апелляционная комиссия МФ РК • решение от 30.11.2021 № 68373 • КПН у источника и НДС за нерезидента • услуги локомотивной тяги и предоставление грузовых вагонов и контейнеров • выплаты российским, узбекистанским и туркменистанским перевозчикам

Обстоятельства

- Налоговый орган квалифицировал платежи за локомотивную тягу и предоставление вагонов как роялти
- Основание: пользование промышленным оборудованием по статье о роялти
- Начисления охватывали как КПН у источника, так и НДС за нерезидента

Что решил суд и что из этого следует

- Комиссия: локомотивы, вагоны и контейнеры — транспортные средства, а не промышленное оборудование
- Применена статья о международных перевозках; начисление в этой части отменено
- Отменено и начисление НДС за нерезидента по услугам локомотивной тяги
- Оговорка: аренда транспортных средств сама по себе от квалификации в качестве роялти не освобождена

Три сюжета из практики соседних юрисдикций

1 Либерийский перевозчик

Соглашения с Либерией нет, поэтому доход облагается у источника. Налогоплательщик доказывал, что его контрагент не является фактическим получателем, а настоящие получатели — турецкие перевозчики. Суд установил обратное: получателем признана либерийская компания, оставлявшая себе вознаграждение порядка тысячи долларов при оборотах в миллионы

2 Бербоут-чартер с мальтийской компанией

Аренда судна без экипажа. Налоговый орган установил, что мальтийские компании реальной деятельности не вели и являлись кондуитными, и в льготе отказал. Соглашение предусматривало исключительное налогообложение по месту эффективного управления, то есть льгота была максимальной

3 Партнёрство по британскому соглашению

Получатель дохода — партнёрство. Соглашение прямо исключает партнёрства из числа лиц, имеющих право на льготы. Доход облагается, соглашение неприменимо: сначала прошла переквалификация дохода, а вторая линия защиты оказалась недоступна по статусу получателя

Методика в четырёх шагах

- Шаг первый: сплошной разбор решений Апелляционной комиссии за 2020–2026 годы — 1 143 решения, из них 178 по международному налогообложению
- Шаг второй: подсчёт частоты по каждой теме — доля жалоб, удовлетворённых полностью или частично
- Шаг третий: извлечение из мотивировок тех фактов, которые орган или суд прямо назвал решающими, — они становятся факторами, повышающими или понижающими риск
- Шаг четвёртый: сопоставление с действующими нормами кодекса 2026 года, поскольку практика построена на прежних редакциях
- Риск-объектом признаётся ситуация, встречающаяся не менее чем в трёх решениях либо прямо урегулированная новой нормой

Двадцать пять риск-объектов по трансграничным операциям

25

ситуаций, по которым
построена оценка: от
сертификата резидентства
до Pillar 2

23

поддаются количественной
оценке

5 → 0

критических рисков до и
после подготовки
документов

13 → 2

высоких рисков до и после
подготовки

Уровень риска определяется как сочетание вероятности выявления операции, частоты, с которой доначисление устает, и суммы возможных последствий. Два риск-объекта — тест основной цели и Pillar 2 — количественной оценке не поддаются: практики нет, поэтому там управляют процедурой, а не вероятностью.

Задание участникам: квалифицируйте платёж

Условие договора, который вам предстоит оценить:

«Исполнитель оказывает Заказчику услуги по технической поддержке программного комплекса, включая устранение сбоев, доработку отчётных форм под требования Заказчика и консультирование пользователей. Права на программный комплекс принадлежат Исполнителю. Вознаграждение — фиксированная ежемесячная сумма».

Вопросы к договору

- Роялти это или услуга — по статье 7 кодекса и по статье 12 вашего соглашения?
- Какие слова в тексте работают против вас?
- Какого условия не хватает, чтобы позиция стала устойчивой?
- Что изменится, если права на комплекс принадлежат заказчику?

Ориентиры для разбора

- «Доработка отчётных форм» — прямой риск: её относят к развитию программы
- «Устранение сбоев» — прямо исключено из роялти подпунктом 4 пункта 1 статьи 7, но только если не относится к развитию
- Формулировка о сохранении прав за исполнителем — тот самый аргумент из решения № 94495
- Недостаёт условия о прекращении использования по окончании договора

СЕССИЯ 4

Постоянное учреждение, услуги и прирост капитала

Понятие, которое расширяется уже сто тридцать лет. Мы разберём его в том виде, в каком оно придёт к вам на проверку: определение кодекса, определение вашего соглашения, поправки Многосторонней конвенции и обновление Комментария ОЭСР, принятое в ноябре 2025 года.

Два определения, которые нужно держать рядом

Налоговый кодекс, статья 226, пункт 1

Постоянное учреждение образуется при осуществлении деятельности нерезидента на территории Республики Казахстан при: наличии постоянного места деятельности; оказании услуг, выполнении работ через работников или другой персонал, нанятый нерезидентом; осуществлении деятельности через зависимого агента; осуществлении совместной деятельности.

Соглашение Казахстан — Нидерланды, статья 5, пункт 1

Постоянное учреждение означает постоянное место деятельности, через которое предприятие полностью или частично осуществляет свою предпринимательскую деятельность. Пункт 2 добавляет перечень: место управления, филиал, офис, фабрика, мастерская, шахта, нефтяная или газовая скважина, карьер или любое другое место добычи природных ресурсов.

Пункт 1 статьи 226 заканчивается прямой отсылкой: при наличии международного договора постоянное учреждение определяется в соответствии с положениями такого договора. Значит, кодекс говорит, когда обязанность возникает, а соглашение говорит, при каких условиях она сохраняется.

Статья 227: что кодекс считает постоянным местом деятельности

- Любое место производства, переработки, комплектации, фасовки, упаковки и реализации товаров
- Любое место управления, офис, контора, фабрика, отделение, мастерская, шахта, нефтяная или газовая скважина, карьер или другое место добычи природных ресурсов
- Любое место геологического изучения недр, разведки, подготовительных работ к разведке и добыче, а также услуг по контролю, наблюдению и надзору за разведкой и добычей
- Любое место деятельности, связанной с трубопроводом, в том числе контрольной и наблюдательной
- Любое место строительной деятельности и строительно-монтажных работ, а также услуг по контролю и надзору за их выполнением
- Реализация товаров на выставках и ярмарках — если она длится более десяти календарных дней

Где кодекс и соглашение расходятся по срокам

Вид деятельности	Налоговый кодекс	Соглашение Казахстан — Нидерланды
Строительная площадка, монтаж, надзор за ними	Постоянное учреждение образуется независимо от срока (ст. 227, п. 1)	Только если работы длятся более 12 месяцев (ст. 5, п. 3, подп. а)
Установка или сооружение для разведки природных ресурсов, буровая установка или судно	Отдельного порога нет; охватывается перечнем ст. 227	Только если использование или услуги длятся более 12 месяцев (ст. 5, п. 3, подп. b)
Оказание услуг, включая консультационные, через персонал в другой стране	Более 183 календарных дней в любом последовательном двенадцатимесячном периоде (ст. 228)	Только если услуги длятся более 12 месяцев (ст. 5, п. 3, подп. с)
Предоставление иностранного персонала	Не образует при трёх условиях одновременно (ст. 226, п. 2, подп. 2)	Отдельного положения нет; применяется общее правило пункта 1

Как расширялось понятие постоянного учреждения

Период	Что произошло	Что это значит сегодня
Конец XIX века	Немецкие земли заключают между собой налоговые соглашения; появляется простой перечень мест без общего определения. Великобритания добавляет агентское постоянное учреждение	Пункт 2 статьи 5 современной модели — прямой потомок того перечня
1920-е годы	Лига Наций принимает обе конструкции — физическую и агентскую — в первые типовые конвенции	Две независимые конструкции с разными условиями сосуществуют до сих пор
1990-е годы	Электронная коммерция: может ли сайт или сервер быть постоянным учреждением. Текст модели не изменён, Комментарий дополнен	Расширение понятия чаще происходит через Комментарий, а не через текст
2003 год	В Комментарий входит формула: постоянное учреждение — любое место, где ведётся деятельность предприятия. Пример маляра	Исчез критерий использования места как инструмента ведения бизнеса
2017 год	Расширено агентское постоянное учреждение. Впервые появляется Комментарий о домашнем офисе (пункты 18 и 19)	Подписание договора в другой стране перестало быть защитой
18 ноября 2025 года	Обновление Модельной конвенции: пункты 18 и 19 удалены, введён новый раздел 44.1–44.21 и альтернативная статья по природным ресурсам	Материал, на котором строится сегодняшняя часть сессии

Тихое изменение, после которого спорить стало труднее

- До 2003 года постоянное учреждение мыслилось как место, которое предприятие использует в качестве инструмента ведения деятельности
- Затем в Комментарий вошёл пример маляра: маляр-нерезидент длительно работает в здании, и здание признаётся его постоянным учреждением
- Возражение звучало так: маляр здание не использует как инструмент — он его красит. Здание для него объект работы, а не средство
- Возражение услышано не было. В Комментарий закрепились формула: постоянное учреждение — это любое место, где ведётся деятельность предприятия
- Кейс ван Раад доводит эту логику до предела: если голландские грузовики возят товар из Роттердама в Париж через Бельгию, то бельгийское шоссе при таком подходе можно считать постоянным учреждением — оно неподвижно, компания им пользуется, а то, что им пользуются и другие, значения не имеет

Критерий распоряжения площадкой: дело о швейцарском подрядчике

ТОО «Проммашкомплект» (город Павлодар) против налогового органа. Нерезидент — компания Relart SA, Швейцария. Конвенция Казахстан — Швейцария 1999 года, статьи 5 и 7. Сумма спора — 630 730 610 тенге налога и пени. Все три инстанции разрешили дело в пользу налогового агента. Источник: пособие «Налоговые споры: гид по судебной практике. Часть вторая» под редакцией Р. А. Кассильгова и А. Е. Камбалиева

Обстоятельства

- Контракт на строительство промышленного комплекса: поставка оборудования, инжиниринг, управление проектом, шеф-монтаж, обучение персонала
- Само строительство вело казахстанское генеральное подрядное предприятие по самостоятельному договору
- Инжиниринг и управление проектом в 2016–2017 годах выполнялись дистанционно из Швейцарии
- Налоговый орган отсчитал срок от даты заключения контракта в феврале 2015 года до последнего счёта в декабре 2018 года и получил более двух лет

Что решил суд и что из этого следует

- Представители нерезидента до декабря 2017 года в Казахстан не приезжали: без фактического присутствия персонала учреждение не образуется независимо от даты подписания договора
- Площадка находилась во владении казахстанского генерального подрядчика, надзор вели независимые организации по своим договорам — нерезидент площадкой не распоряжался
- Фактическое присутствие персонала — с марта по декабрь 2018 года, то есть менее двенадцати месяцев: порог конвенции не превышен
- Комментарий ОЭСР не является нормой права и не может применяться в отрыве от текста конвенции

Почему на это решение нельзя опираться как на гарантию

- Довод о контроле над площадкой субъективен: исход мог быть иным при другом наборе документов о пропускном режиме и графике работ
- Дело выиграно прежде всего на сроке присутствия персонала, а не на контроле. Контроль был вторым доводом, а не первым
- Вывод о том, что Комментарий не является нормой права, следует читать узко: суд возражал против подмены им текста конвенции, а не против обращения к нему
- В спорах о роялти Апелляционная комиссия, напротив, сама опирается на Комментарий и строит на нём квалификацию платежа — мы видели это в третьей сессии
- Практический вывод: если у вас похожая конструкция, риском нужно управлять на стадии договора, а не рассчитывать дойти до суда с тем же результатом

Арифметика дней: с какой даты идёт отсчёт

Решение Апелляционной комиссии Министерства финансов от 25 февраля 2020 года № 5593. Решения публикуются обезличенно, поэтому доступны номер, дата и содержание мотивировки

Обстоятельства

- Российская компания работала в Казахстане по нескольким договорам: сначала глубокая перфорация скважин, затем поставка и техническое обслуживание насоса
- Налоговый агент доказывал, что сроки присутствия сотрудников по разным договорам складывать нельзя
- Первый договор был заключён в июле 2014 года; работы по последующим договорам шли позже

Что решил суд и что из этого следует

- Комиссия зашла не со сложения сроков, а с даты начала деятельности
- При наличии нескольких условий датой начала признаётся наиболее ранняя из дат: заключения первого договора, заключения договора с физическим лицом в Казахстане либо прибытия работника для выполнения контракта
- Отсчёт идёт от июля 2014 года; деятельность по совокупности договоров образует постоянное учреждение
- Решение № 70765 от 29 декабря 2021 года подтверждает подход: двенадцатимесячный период отсчитывается с даты заключения контракта, включая подготовительную деятельность, а работы по двум договорам признаны взаимозависимыми

Постоянное учреждение в корпусе Апелляционной комиссии

106

решений по постоянному учреждению
за период с января 2020 года по август
2026 года

37 %

доля жалоб, удовлетворённых
полностью или частично

21 %

доля удовлетворённых жалоб по всему
корпусу из 1 143 решений

Тема спорная, но не безнадёжная: по постоянному учреждению жалоба проходит заметно чаще, чем в среднем по корпусу. Причина в том, что спор идёт о фактах — присутствии персонала, владении площадкой, месте оказания услуг, — а факты подтверждаются документами, которые налогоплательщик может подготовить заранее.

Что изменила Многосторонняя конвенция — и что из этого применяется

Статья MLI	Содержание	Соглашение Казахстан — Нидерланды
Статья 12	Агентское постоянное учреждение: достаточно, чтобы лицо играло главную роль, приводящую к заключению договоров, которые предприятие заключает без существенных изменений	Не применяется
Статья 13	Подготовительная и вспомогательная деятельность: перечень исключений читается с оговоркой, что деятельность должна быть таковой по существу. Казахстан выбрал вариант А	Применяется
Статья 14	Разделение контрактов: периоды деятельности тесно связанных предприятий на той же площадке, превышающие 30 дней, складываются	Применяется
Статья 15	Определение лица, тесно связанного с предприятием, — вспомогательное для статей 12–14	Применяется

Разделение контрактов: приём, который перестал работать

- Классическая конструкция: проект на восемнадцать месяцев делится на три контракта по шесть месяцев между связанными компаниями. Ни один не дотягивает до порога в двенадцать месяцев
- Статья 14 Многосторонней конвенции складывает периоды деятельности тесно связанных предприятий на той же площадке, если каждый из них превышает тридцать дней
- Комитет государственных доходов подтвердил этот подход в разъяснении от июня 2021 года — то есть позиция органа опубликована и известна заранее
- Решение Апелляционной комиссии № 70765 применяет ту же логику и внутри одной компании: работы по двум договорам признаны взаимозависимыми
- Что делать: вести единый реестр всех договоров группы по одному объекту — с датами, сторонами и сроками присутствия персонала. Это тот документ, который спрашивают первым

Что Комитет государственных доходов говорит сегодня

1 Строительство

Строительство и строительномонтажные работы образуют постоянное место деятельности независимо от сроков. Временной порог существует только в соглашении — в большинстве конвенций Казахстана это двенадцать месяцев.

2 Услуги

Постоянное учреждение услуг: сто восемьдесят три календарных дня в любом последовательном двенадцатимесячном периоде в рамках одного проекта или связанных проектов. Отсчёт — с даты начала предпринимательской деятельности.

3 Персонал

Предоставление иностранного персонала не образует учреждения при одновременном выполнении трёх условий статьи 226: персонал действует от имени и в интересах получателя; нерезидент не отвечает за результат; его доход не превышает десяти процентов затрат.

Дело Puma: как выглядит портрет зависимого агента

Верховный суд Италии. Швейцарская компания Puma Retail и итальянская Puma Italia, работавшая как комиссионер. Решение в пользу налогоплательщика. Дело взято не ради исхода, а ради перечня доводов налогового органа: это готовый список признаков, по которым проверяют сбытовые и сервисные структуры групп

Обстоятельства

- Полный контроль швейцарской стороны над ценообразованием, ассортиментом и операционными решениями
- Фиксированное вознаграждение два-три процента без стимулирующей части, то есть без предпринимательского интереса
- Все операционные расходы — аренда и персонал — несёт швейцарская компания: предпринимательский риск устранён
- Обязательные директивы по условиям продаж, оформлению магазинов и поведению персонала

Что решил суд и что из этого следует

- Суд поддержал налогоплательщика: итальянская компания сама нанимала сотрудников и заключала договоры аренды, директивы признаны обычными указаниями в рамках комиссионных отношений
- Но нападение строилось не на тексте договора, а на распределении риска и на том, кто фактически принимает решения
- Фиксированная маржа без риска в сочетании с полным контролем сверху — и есть портрет зависимого агента
- Если у вас в Казахстане работает сбытовая или сервисная компания группы с гарантированной маржой, фактура та же самая

Наличие постоянного учреждения не делает все доходы казахстанскими

ТОО «Казахстанско-французское совместное предприятие «Катко» против налогового органа. Нерезидент — компания Orano Mining (Франция), участник с долей 51 процент. Конвенция Казахстан — Франция 1998 года, статья 7. Оспариваемая сумма — 39 735 843 тенге. Специализированный межрайонный административный суд города Нур-Султана иск удовлетворил

Обстоятельства

- Товарищество выплачивало французскому участнику вознаграждение за информационные услуги, анализ урана, оценку рисков и моделирование
- У французской стороны в Казахстане было зарегистрировано постоянное учреждение, в котором работали три административных сотрудника
- Налоговый орган рассуждал так: нерезидент ведёт деятельность и в Казахстане, и за его пределами в рамках одного проекта, следовательно доход от услуг облагается здесь

Что решил суд и что из этого следует

- Услуги оказаны исключительно за пределами Казахстана, работники постоянного учреждения в их оказании не участвовали
- Применяется статья о прибыли предприятия: облагается только та часть прибыли, которая относится к постоянному учреждению
- Бремя доказывания связи дохода с деятельностью учреждения лежит на налоговом органе
- Формальных ссылок на наличие филиала, единый проект или въезд иностранных специалистов для этого недостаточно

Сколько времени стоит спор: дело о возврате удержанного налога

ТОО «Kazakhstan Caspian Offshore Industries» — нерезидент ROSETTI MARINO S.p.A., Италия. Конвенция Казахстан — Италия от 22 сентября 1994 года. Сумма — 453 021 947 тенге. Спор разрешён в пользу нерезидента

Обстоятельства

- Итальянская инжиниринговая компания, работающая в нефтегазовых и промышленных проектах; с 14 мая 2018 года в Казахстане зарегистрирован её филиал
- Соглашение о внутригрупповых услугах от 17 сентября 2009 года: инженерно-техническое сопровождение, техническая поддержка, управление инженерным обеспечением, контроль реализации проекта, коммерческая и закупочная поддержка
- В 2022 году компания обратилась в департамент государственных доходов по Мангистауской области с заявлениями о возврате удержанного налога у источника

Что решил суд и что из этого следует

- Суд первой инстанции отказал решением от 16 сентября 2024 года; апелляция оставила его без изменения 26 декабря 2024 года
- Кассационный суд постановлением от 22 октября 2025 года отменил апелляционное постановление и направил дело на новое рассмотрение в ином составе
- При повторном рассмотрении Мангистауский областной суд 3 февраля 2026 года отменил решение первой инстанции, удовлетворил иск и обязал возратить налог
- Постановлением Кассационного суда от 9 июля 2026 года это оставлено в силе. От первого решения до окончательного прошло около двух лет

Сертификат нужен к дате декларации, а не к дате спора

Филиал АО «Exalo Drilling» (Польша) в Республике Казахстан. Соглашение Казахстан — Польша. Первоначальное доначисление — 631 648 780 тенге, в том числе налог 467 млн и пеня 164 млн. Специализированный межрайонный административный суд города Алматы в иске отказал; в апелляционной инстанции заключено медиативное соглашение, сумма снижена до 13 864 620 тенге

Обстоятельства

- Филиал буровой компании относил на вычеты управленческие и общеадминистративные расходы головного офиса
- Одновременно применял пониженную ставку налога на чистый доход постоянного учреждения по соглашению с Польшей
- На даты представления деклараций сертификаты резидентства головной компании не были оформлены и апостилированы — они появились значительно позже

Что решил суд и что из этого следует

- Налоговый орган исключил расходы из вычетов и пересчитал ставку налога на чистый доход
- Суд первой инстанции поддержал орган; в апелляции стороны заключили медиативное соглашение, и сумма сократилась в сорок пять раз
- Сертификат должен существовать к дате представления декларации, а не к дате спора
- Предметом были не выплаты нерезиденту, а вычеты и ставка налога самого постоянного учреждения: требование о сертификате работает и в этой конструкции

Что объединяет казахстанские дела о постоянном учреждении

- В трёх делах из четырёх исход определили фактические обстоятельства: присутствие персонала, владение площадкой, место оказания услуг
- В четвёртом — соблюдение процедуры: наличие сертификата к нужной дате
- Это ровно то распределение, которое даёт исследование рисков: обстоятельства проекта управляются планированием, процедура управляется дисциплиной
- Оба вида риска управляемы, но разными средствами и разными подразделениями: первый — проектной службой, второй — финансовой
- Общий знаменатель: все решающие документы должны существовать раньше, чем возникнет спор. Ни один из этих споров не выигран документом, составленным после проверки

НОВОЕ

Обновление Комментария ОЭСР, ноябрь 2025 года

18 ноября 2025 года Совет ОЭСР принял первое за восемь лет обновление Модельной конвенции и Комментария к ней. Для постоянного учреждения это самое существенное изменение с 2017 года — и оно почти не обсуждалось по-русски.

Что удалено: пункты 18 и 19 к статье 5

- Пункты 18 и 19 появились в Комментарий в 2017 году и посвящались домашнему офису
- Их содержание: работа из дома сама по себе постоянного учреждения не создаёт; эпизодическая работа — тем более. Но если домашний офис используется постоянно и предприятие требует от работника иметь рабочее место дома, такое место может считаться находящимся в распоряжении предприятия
- Требования о том, чтобы предприятие за это платило, не было — достаточно было самого требования работать из дома
- С ноября 2025 года этой логики в Комментарий нет. Требование работодателя перестало быть критерием
- Практическое следствие: проверьте защитные файлы и заключения консультантов, составленные с 2018 по 2025 год. Ссылка на пункт 18 теперь указывает на удалённый пункт
- Аргумент работает в обе стороны: если на удалённый пункт сошлётся проверяющий, это самостоятельное основание для возражения

Что пришло взамен: новый раздел, пункты 44.1–44.21

- Название раздела: «Трансграничная работа из дома или иного релевантного места». Двадцать один пункт
- «Иное релевантное место» — это второе жильё, съёмная квартира, дом друга или родственника. Главное, что это не помещение предприятия и не помещение связанного с ним лица
- Термин «домашний офис» в новом разделе не используется ни разу: фокус сместился с оборудованного рабочего места на место, где человек живёт
- Впервые за всю историю статьи 5 в Комментарий появился количественный порог
- Появился и содержательный тест — тест коммерческой причины, с закрытыми перечнями того, что причиной является и что не является
- Оба инструмента применяются последовательно: сначала порог, и только при его превышении — тест причины

Пункт 44.8: правило пятидесяти процентов

- Если человек работает из дома или иного релевантного места менее пятидесяти процентов всего рабочего времени на это предприятие за любой двенадцатимесячный период, такое место по общему правилу не считается местом деятельности предприятия
- ОЭСР прямо оговаривает, что исключения из этого правила в большинстве ситуаций не предполагаются: порог задуман как отсекающий, а не как один из факторов
- Считается доля от всего рабочего времени на это предприятие, а не от календарного времени и не от времени в стране
- Период — любой двенадцатимесячный, а не календарный год: он может начинаться в середине года
- Определяется фактическим поведением. Договор и внутренние политики имеют вспомогательное значение — лишь в той мере, в какой они соответствуют фактическому поведению
- Следствие для документов: запись в трудовом договоре о дистанционной работе сама по себе ничего не доказывает и ничего не опровергает. Доказывает график, табель, данные систем учёта и командировочные документы

Пункт 44.17: когда присутствие в стране имеет деловое основание

Коммерческая причина есть, если присутствие человека именно там облегчает ведение бизнеса

- Встречи с клиентами
- Нарботка клиентской базы
- Поиск поставщиков и управление отношениями с ними
- Работа в реальном времени с клиентами в другом часовом поясе: телефонный центр, поддержка информационных систем, дистанционная медицина
- Доступ к профильной экспертизе, которой нет в стране предприятия
- Сотрудничество с другими предприятиями
- Услуги, требующие физического присутствия: обучение, ремонт на площадке заказчика
- Взаимодействие с работниками предприятия или связанных с ним компаний

Коммерческой причиной не является

- Разрешение работать из дома, данное только ради того, чтобы нанять или удержать этого работника
- Разрешение, данное только ради экономии на офисных расходах
- Само по себе наличие в стране клиентов, поставщиков или компаний группы
- Само по себе нахождение в другом часовом поясе
- Эпизодические и незначительные контакты — редкие короткие визиты к клиенту

Две проверки, о которых почти всегда забывают

- Первая: место всё равно должно быть постоянным. Три месяца работы из съёмного жилья постоянства не создают, каким бы ни был процент времени
- Вторая: даже если место квалифицировано как место деятельности, применяется пункт 4 статьи 5 — подготовительная и вспомогательная деятельность. Он может снять постоянное учреждение целиком
- И отдельная ситуация, унаследованная от удалённого пункта 19: если человек является единственным или основным лицом, ведущим бизнес предприятия, действуют иные соображения
- Консультант-нерезидент, ведущий большую часть своей деятельности из домашнего офиса, место деятельности образует. Самозанятый консультант и наёмный работник оцениваются по-разному
- Порядок проверки поэтому такой: постоянство места — доля рабочего времени — коммерческая причина — пункт 4 статьи 5

Три месяца из съёмного жилья: постоянства нет

Пример А нового раздела Комментария к статье 5 (пункты 44.1–44.21, редакция 18 ноября 2025 года)

Обстоятельства

- Сотрудница после отпуска три месяца подряд работает из арендованного жилья в другой стране
- Работа непрерывная, полный рабочий день, то есть сто процентов рабочего времени приходится на это место
- Жильё оплачивает она сама; причина пребывания личная — в том числе уход за больным родственником

Что решил суд и что из этого следует

- Постоянного учреждения нет: критерий постоянства места не выполнен, и до порога дело не доходит
- Личная причина пребывания на вывод не влияет — ни в ту, ни в другую сторону
- То, что человек содержит жильё за свой счёт, значения не имеет: расходы предприятия критерием не являются
- Считается только время работы из этого места, а не время пребывания в стране

Тридцать процентов рабочего времени: порог не пройден

Пример В нового раздела Комментария к статье 5

Обстоятельства

- Сотрудница работает из дома один-два дня в неделю в течение всего года
- Это составляет около тридцати процентов её рабочего времени на предприятие
- Место постоянное: она работает оттуда регулярно и на протяжении длительного срока

Что решил суд и что из этого следует

- Постоянного учреждения нет: первый шаг пройден, второй — нет
- Тридцать процентов меньше пятидесяти, значит, по общему правилу место не признаётся местом деятельности предприятия
- К тесту коммерческой причины мы не переходим: он включается только при достижении порога
- Это самая частая ситуация в казахстанских группах, и она разрешается на втором шаге, без всякого анализа

Восемьдесят процентов и выезды к клиентам: учреждение есть

Пример С нового раздела Комментария к статье 5

Обстоятельства

- Сотрудник работает из дома восемьдесят процентов рабочего времени
- Регулярно выезжает к клиентам компании, находящимся в той же стране, и оказывает им услуги
- Место постоянное, работа ведётся на протяжении длительного периода

Что решил суд и что из этого следует

- Постоянное учреждение есть: пройдены все три шага
- Порог превышен — восемьдесят процентов против пятидесяти
- Коммерческая причина есть: работа с клиентами, требующая физического присутствия, прямо названа в перечне пункта 44.17
- Решающим является не сам факт наличия клиентов в стране, а то, что услуги оказываются при личном присутствии

Шестьдесят процентов и те же клиенты: учреждения нет

Пример D нового раздела Комментария к статье 5

Обстоятельства

- Сотрудник работает из дома шестьдесят процентов рабочего времени
- Обслуживает клиентов в трёх странах дистанционно
- Раз в квартал выезжает на один день к клиенту в стране своего проживания

Что решил суд и что из этого следует

- Постоянного учреждения нет, хотя порог пройден
- Коммерческой причины нет: само по себе наличие клиентов в стране её не создаёт — это прямо в перечне того, что причиной не является
- Четыре однодневных визита в год — эпизодические и незначительные контакты, тоже прямо названные в перечне исключений
- Работа дистанционная: её можно выполнять откуда угодно, значит, физическое присутствие именно в этой стране бизнесу ничего не даёт

Часовой пояс как условие работы: учреждение есть

Пример Е нового раздела Комментария к статье 5

Обстоятельства

- Сотрудница работает почти исключительно из дома
- Обслуживает клиентов, находящихся в других часовых поясах
- Её присутствие именно в этой стране позволяет предприятию быть доступным круглосуточно

Что решил суд и что из этого следует

- Постоянное учреждение есть
- Обратите внимание на разницу с перечнем исключений: само по себе нахождение в другом часовом поясе коммерческой причиной не является
- Но работа в реальном времени с клиентами в другом часовом поясе — телефонный центр, поддержка информационных систем, дистанционная медицина — причиной является
- Различие в том, использует ли предприятие этот часовой пояс как элемент своей услуги или человек просто там живёт

Пример С против примера D: что на самом деле решает

Пример С: постоянное учреждение есть

Восемьдесят процентов рабочего времени из дома. Клиенты в стране проживания есть. Сотрудник регулярно выезжает к ним и оказывает услуги при личном присутствии. Работа без физического присутствия невозможна.

Пример D: постоянного учреждения нет

Шестьдесят процентов рабочего времени из дома. Клиенты в стране проживания тоже есть. Сотрудник обслуживает клиентов трёх стран дистанционно и выезжает к местному клиенту четыре раза в год на один день.

Проценты близкие, обе работают из дома, у обеих есть клиенты в стране проживания — а исход противоположный. Решает один вопрос: требует ли работа физического присутствия именно в этой стране. Это и есть новый водораздел, и он гораздо конкретнее всего, что существовало до ноября 2025 года.

Применяется ли обновление к прошлым периодам

- При динамическом толковании новые пункты Комментария применяются к уже действующим соглашениям Казахстана, включая выплаты и командировки прошлых лет
- При статическом — только к соглашениям, заключённым после ноября 2025 года, то есть практически ни к одному
- Сама ОЭСР во Введении к Модельной конвенции последовательно придерживается динамического подхода
- Опубликованной позиции Казахстана по этому вопросу нет
- Практический вывод: спор о применимости обновления к прошлым периодам реален и предстоит. Готовить позицию по нему нужно сейчас
- И помните довод из дела «Проммашкомплект»: суд указал, что Комментарий не является нормой права и не применяется в отрыве от текста конвенции. Это ваш аргумент против ретроспективного применения

Возражение профессора ван Раада и зачем ОЭСР на это пошла

- Фокус нового раздела сместился на место, где человек живёт, а не на место, оборудованное для работы: слова «домашний офис» в тексте нет ни разу
- Не разведены две разные ситуации: работать дома для предприятия — и использовать дом как базу, ведя деятельность вне его. Примеры Комментария включают оба случая
- Отсюда возражение: если человек живёт на голландской стороне бельгийско-нидерландской границы, а работает на бельгийской, — учреждения нет; если наоборот — есть. Исход определяется тем, где человек ночует
- Объяснение, которое предлагает сам ван Раад: статья 5 — только определение, реальная норма — статья 7 о прибыли, относимой к учреждению
- Если место есть, а деятельность ведётся вне его, отнести к нему прибыль почти невозможно. А если признать всю конструкцию единым постоянным учреждением, мучительный вопрос о распределении прибыли снимается

Второе новшество: постоянное учреждение по природным ресурсам

- Что было: единого положения в Модельной конвенции не существовало. Страны включали в договоры собственные формулировки о разведке и добыче, и все они были разными
- Что стало: пункты 170–203 Комментария содержат альтернативную статью — готовый типовый текст для двусторонних переговоров
- Статус документа: это не изменение статьи 5. Статья самостоятельна и применяется независимо от статей 5 и 13
- Две версии на выбор: только морская деятельность — или морская вместе с наземной
- Порог — не двенадцать месяцев, а срок по двустороннему согласованию. ОЭСР прямо указывает диапазон существующей практики: тридцать дней, девяносто, сто восемьдесят три и иные периоды
- Считается по всей деятельности предприятия в стране суммарно, без привязки к одному проекту или заказчику. Обычная логика статьи 5, где каждая площадка считается отдельно, здесь не работает

Специализированные услуги и обычные: где проходит граница

Попадает под положение: услуги, требующие экспертизы или специального оборудования

- Монтаж, установка и обслуживание специализированной горной инфраструктуры и оборудования
- Инжиниринговые и консультационные услуги, относящиеся к разведке и добыче
- Сейсморазведка
- Услуги в области информационных технологий, специально приспособленные к характеру горных операций
- Прокладка водовода со специальным оборудованием, подобранным под характер буровой площадки

Не попадает: услуги, которые оказывались бы так же в любом другом контексте

- Поставка электричества, воды и доступа в интернет на рудник
- Ежемесячная доставка продовольствия автотранспортом
- Организация питания тем же оборудованием, что и для клиентов из других отраслей
- Прокладка водовода тем же оборудованием, что и в любом другом месте
- Оговорка ОЭСР: услуга не становится специализированной только потому, что оказывается на площадке. Но особая удалённость и труднодоступность площадки — довод в пользу того, что большинство услуг там специализированы

Что исключено, что названо основной деятельностью и чем это грозит

- Исключено прямо: транспортировка снабжения и персонала, буксировка, работа с якорями, суда вспомогательного назначения — пожарные и спасательные
- Названо основной деятельностью: добычные суда, буровые установки и платформы, включая жилые, плавучие установки добычи, хранения и отгрузки, дноуглубительные суда, трубоукладчики, сейсморазведочные и гидрографические суда, суда тяжёлого подъёма
- В действующих соглашениях Казахстана этой статьи нет ни в одном
- Но теперь она существует как готовый типовой текст — и будет предлагаться при пересогласовании соглашений и подписании протоколов
- Риск для компаний с длинными сервисными контрактами: привычный запас в двенадцать месяцев может сократиться до тридцати или девяноста дней, а считаться будет суммарно по всей стране
- Что делать уже сейчас: посчитать, сколько дней в году ваши люди суммарно находятся в стране контрагента по всем проектам вместе. Если эта цифра превышает девяносто, при новой статье постоянное учреждение у вас возникнет

Четыре обстоятельства, которые проверяются при продаже

- Освобождение по подпункту 9 статьи 681 Налогового кодекса: владение свыше трёх лет, эмитент не является недропользователем, доля имущества недропользователей в его активах не превышает половины. Отдельное изъятие: освобождение не распространяется на резидента государства с льготным налогообложением
- Оговорка о компаниях, активы которых состоят преимущественно из недвижимого имущества. Ряд соглашений позволяет государству источника облагать прирост от продажи долей в таких компаниях
- Период тестирования, введённый статьёй 9 Многосторонней конвенции: доля недвижимости проверяется не на дату сделки, а в течение трёхсот шестидесяти пяти дней, ей предшествующих. Предпродажное изменение структуры активов результата больше не меняет
- Косвенная продажа — отчуждение не самой казахстанской компании, а холдинга уровнем выше. Это дела Vodafone и Tiger Global, которые мы разбирали в первой сессии

Когда применяется статья о других доходах

- Правило: статья о других доходах применяется тогда, когда специальная статья отсутствует
- Отсутствие специальной статьи не означает неприменимости соглашения
- Порядок перехода такой: специальная статья — статья о прибыли от предпринимательской деятельности — статья о других доходах
- В большинстве соглашений другие доходы облагаются только в государстве резидентства получателя
- Но в отдельных соглашениях — в частности, в ряде соглашений со странами Содружества — другие доходы могут облагаться и в государстве источника
- Поэтому вывод «специальной статьи нет, значит, налога нет» ошибочен дважды: нужно проверить и статью о прибыли, и текст статьи о других доходах в конкретном соглашении

Удалённые сотрудники казахстанских компаний

- Массовых доначислений по постоянному учреждению через удалённых сотрудников в Казахстане пока нет. Но проблема уже реализовалась с другой стороны
- Удалённые сотрудники казахстанских компаний, живущие в Нидерландах или в России, являются налоговыми резидентами тех стран, и местные органы требуют с них подоходный налог
- Сотрудник пытается зачесть налог, удержанный в Казахстане, и получает встречный вопрос: почему Казахстан удерживал, если по соглашению заработная плата нерезидента, физически в Казахстане не работающего, там облагаться не должна
- Казахстан от своей практики вряд ли откажется: для него это очевидный местный источник
- Системное решение — зарегистрировать постоянное учреждение казахстанской компании в стране, где находятся сотрудники. Оно правильное и дорогое
- Латентность временна: сведения по счетам физических лиц передаются, место совершения платежа видно даже по иностранной карте, обмен информацией работает

Алгоритм из четырёх шагов, который держим в руке

1

Постоянство места

Является ли место постоянным: работает ли человек оттуда регулярно и длительно. Три месяца из съёмного жилья постоянства не создают. Если нет — анализ закончен.

2

Доля рабочего времени

Составляет ли работа из этого места пятьдесят и более процентов всего рабочего времени на предприятие за любой двенадцатимесячный период. Считается фактическое поведение. Если менее — анализ закончен.

3

Коммерческая причина

Облегчает ли присутствие человека именно в этой стране ведение бизнеса: есть ли там люди или ресурсы, доступ к которым нужен предприятию. Проверяем по обоим перечням пункта 44.17.

4

Пункт 4 статьи 5

Даже при положительном ответе на первые три шага проверяем, не является ли деятельность подготовительной или вспомогательной по существу. Этот шаг может снять учреждение целиком.

Шесть ситуаций: первая половина

- Ситуация 1. Инженер компании-нерезидента приезжает на объект заказчика суммарно сто сорок дней за двенадцать месяцев. Живёт в гостинице, рабочее место — на объекте заказчика, пропускной режим устанавливает заказчик. Вопрос: образуется ли постоянное учреждение и с какой даты считать срок
- Ситуация 2. Сотрудник казахстанской компании второй год живёт в Нидерландах и работает из своей квартиры примерно тридцать процентов рабочего времени; остальное — командировки и работа в офисе компании группы. Вопрос: на каком шаге алгоритма заканчивается анализ
- Ситуация 3. Тот же сотрудник, но работает из квартиры восемьдесят процентов времени и регулярно встречается с местными клиентами, согласовывая коммерческие условия. Договоры подписываются в Астане. Вопрос: изменится ли ответ и появляется ли второе основание

Шесть ситуаций: вторая половина

- Ситуация 4. Иностранный подрядчик выполняет монтаж на площадке, которой управляет генеральный подрядчик; работы идут девять месяцев. Усложнение: проект длительностью шестнадцать месяцев разделён на четыре контракта по четыре месяца между разными компаниями одной группы в рамках единого генерального проекта
- Ситуация 5. Группа платит иностранной сервисной компании за услуги, дублирующие деятельность её же постоянного учреждения в Казахстане. Вопрос: сохраняется ли льгота по соглашению
- Ситуация 6, зеркальная. Иностранная компания группы; её сотрудник живёт в Алматы, работает из своей квартиры и взаимодействует с казахстанскими клиентами группы. Вопрос: образует ли эта квартира постоянное учреждение иностранной компании в Казахстане
- По каждой ситуации отвечаем на три вопроса: есть ли постоянное учреждение, по какому основанию, и какой один факт меняет ответ на противоположный

Ключи к шести ситуациям

Ситуация	Ответ	Основание
1. Инженер, 140 дней	Зависит от порога конкретного соглашения; критерий распоряжения скорее против образования	Дни считаются по совокупности связанных договоров, отсчёт — с самой ранней даты (решения № 5593 и № 70765)
2. Тридцать процентов	Постоянного учреждения нет	Порог пункта 44.8 не пройден; анализ заканчивается на втором шаге, как в примере В
3. Восемьдесят процентов и клиенты	Постоянное учреждение есть, причём по двум основаниям	Порог пройден, коммерческая причина есть — встречи с клиентами прямо в перечне. Плюс агентское учреждение: с 2017 года подписание договоров в другой стране не спасает
4. Монтаж и четыре контракта	Периоды складываются, порог превышен	Статья 14 MLI и разъяснение органа от июня 2021 года. Контроль над площадкой остаётся аргументом, но слабым
5. Дублирующие услуги	Льгота по соглашению не применяется	Сила притяжения и дублирование видов деятельности с постоянным учреждением
6. Квартира в Алматы	Разбираем по всем четырём шагам вслух	Та же норма, но налоговый орган здесь не иностранный, а наш

Четыре выплаты одному контрагенту: условие

- Казахстанская компания в течение года произвела четыре выплаты одному иностранному контрагенту — резиденту государства, с которым у Казахстана есть действующее соглашение
- Сорок тысяч долларов — за инжиниринговые услуги, полностью выполненные за пределами Казахстана
- Шестьдесят тысяч долларов — за шеф-монтаж на площадке заказчика; персонал нерезидента находился в Казахстане девяносто пять дней
- Двадцать пять тысяч долларов — роялти за использование программного обеспечения
- Пятнадцать тысяч долларов — вознаграждение по предоставленному займу
- Что нужно сделать: по каждой выплате определить вид дохода и ставку по кодексу; установить, образуется ли постоянное учреждение и как это меняет расчёт; указать, какие выплаты не облагаются вовсе; посчитать итоговую сумму налога и сумму, которая фактически уйдёт контрагенту

Четыре выплаты: как это решается

Выплата	Квалификация	Результат
40 000 долларов, инжиниринг за пределами Казахстана	Доход от услуг, оказанных за пределами страны, — подпункт 5 статьи 681 Налогового кодекса	Не облагается. В соглашение идти не нужно: изъятие даёт сам кодекс
60 000 долларов, шеф-монтаж, 95 дней присутствия персонала	Порог постоянного учреждения услуг — 183 дня по кодексу — не достигнут, значит, прибыли учреждения нет	Облагается как доход из источника по общей ставке 20 процентов, а не как прибыль учреждения
25 000 долларов, роялти за программное обеспечение	Роялти по статье 7 кодекса; по соглашению — статья 12	15 процентов по кодексу, 10 процентов по соглашению при полном комплекте документов на дату выплаты
15 000 долларов, вознаграждение по займу	Вознаграждение; проверяются тонкая капитализация и фактическое право на доход	10 процентов по кодексу. В соглашение идти незачем, если оно не даёт меньшей величины

СЕССИЯ 5

BEPS и Многосторонняя конвенция

Как один документ изменил все ваши соглашения сразу. Механика применения, тест основной цели, упрощённое ограничение льгот и первая волна зарубежной практики — при полном отсутствии практики казахстанской.

Что такое Многосторонняя конвенция и зачем она понадобилась

- План BEPS ОЭСР разрабатывала с 2013 по 2015 год: пятнадцать отдельных действий, каждое — план борьбы с уходом от налогообложения по своей теме
- Пятнадцатое, закрывающее действие — изменить налоговые соглашения одномоментно, без многолетних двусторонних переговоров. Это и есть Многосторонняя конвенция
- Объясню механику на простом примере. Есть соглашение между мной и Сергеем, соглашение между Сергеем и Татьяной и соглашение между Татьяной и мной. Это простейший аналог мировой сети соглашений — их несколько тысяч
- Мы можем переподписать три договора по отдельности, а можем подписать один документ втроём: мы меняем наши соглашения вот таким образом
- Здесь произошло ровно это, только участников не трое, а несколько сотен
- Отсюда главное практическое следствие: текст вашего соглашения, лежащий в папке, больше не является действующим текстом. Действующий текст собирается

Четыре проверки, которые делаются по каждой стране

1

Подписана ли конвенция

Есть страны, которые её не подписали и не собираются. Из числа заметных для Казахстана — Беларусь и Иран. Если не подписана, дальше идти незачем: действует прежний текст соглашения.

2

Ратифицирована ли

Есть страны, которые подписали, но не ратифицировали; в разное время в этой категории оказывались Италия и Германия. Подпись без ратификации не меняет ничего.

3

Включили ли стороны друг друга

Каждая страна подаёт перечень соглашений, которые желает покрыть. Нужно, чтобы обе стороны включили друг друга. Подписание конвенции Кипром само по себе не означает, что она применяется к соглашению Казахстан — Кипр.

4

Совпали ли оговорки

По каждой статье страна делает выбор и оговорки. Положение применяется только там, где выбор обеих сторон совместим. Именно поэтому статья 12 не применяется к соглашению с Нидерландами, а статьи 13 и 14 применяются.

Собираем применимую редакцию статьи прямо сейчас

- Берём одну страну из зала — ту, с которой работает большинство
- Шаг первый: открываем сайт Комитета государственных доходов и находим консолидированный, то есть синтезированный текст соглашения. Если его нет — собираем вручную
- Шаг второй: проверяем позицию Казахстана и позицию второй стороны по нужной статье конвенции
- Шаг третий: определяем дату начала применения. Она отличается для налогов у источника и для прочих налогов, и она может отличаться от даты вступления конвенции в силу
- Шаг четвёртый: фиксируем в файле, какой редакцией вы пользовались и на какую дату. Это и есть документ, который защищает вас через три года
- Практический пример: выплата роялти голландскому лицензиару в марте 2026 года. Какая редакция статьи 12 применяется и почему именно она

Тест основной цели: читаем дословно

Норма, которая перекрывает все остальные положения соглашения

«Независимо от любых положений настоящей Конвенции, льгота в соответствии с настоящей Конвенцией не предоставляется в отношении вида дохода или капитала, если, принимая во внимание все соответствующие факты и обстоятельства, есть основания полагать, что получение такой льготы было одной из основных целей какого-либо соглашения или сделки, которые прямо или косвенно привели к этой льготе, если только не было установлено, что предоставление такой льготы в этих обстоятельствах будет соответствовать целям и задачам соответствующих положений настоящей Конвенции»

Статья 7 Многосторонней конвенции. Приводится по консолидированному тексту соглашения с Российской Федерацией, размещённому на сайте Комитета государственных доходов. В консолидированном тексте положение сопровождается формулой «применяется и превалирует над положениями настоящей Конвенции»

Два места в тексте, от которых зависит всё

- «Одной из основных целей» — не единственной, не главной и не преобладающей. Порог намеренно низкий: достаточно, чтобы налоговая цель входила в число основных, даже не будучи первой
- «Есть основания полагать» — оценка объективная. Значение имеет не то, что вы думали, а то, что можно разумно заключить из фактов и обстоятельств. Внутренняя переписка при этом остаётся фактом
- «Прямо или косвенно привели к этой льготе» — под проверку попадает не только сама сделка, но и предшествующие ей корпоративные действия
- И оговорка, которая спасает: если предоставление льготы соответствует целям и задачам соответствующих положений соглашения, отказа нет
- Получение льготы само по себе не порицается. Соглашения затем и заключались, чтобы трансграничный бизнес развивался — и это прямо записано в их преамбуле, которую мы читали во второй сессии

Отказ в льготе — ещё не конец истории

- Помимо самого теста Многосторонняя конвенция содержит дискреционную оговорку. В консолидированном тексте соглашения с Россией она стоит как пункт 3 статьи 10
- Содержание: если в льготе отказано, компетентный орган другого государства тем не менее может её предоставить по запросу резидента, если определит, что это обосновано
- Перед тем как предоставить льготу или отклонить запрос, компетентный орган консультируется с компетентным органом первой страны
- То есть предусмотрен механизм, который работает уже после отказа, и решение принимается не тем органом, который отказал
- Пользуются им редко, а знают о нём ещё реже. Но в крупной выплате это дополнительная линия защиты, и упоминание о ней меняет тон переговоров с проверяющим
- Смежный механизм — взаимосогласительная процедура, статья 232 Налогового кодекса

Тест основной цели: четыре развилки, а не общее рассуждение

1

Есть ли льгота вообще

Если по кодексу налога нет — теста нет. Если ставка кодекса равна ставке соглашения — льготы вы не получаете, отказывать не в чем. Тест работает только там, где соглашение реально что-то даёт.

2

Была ли она одной из основных целей

Оценивается объективно: что можно разумно заключить из фактов и обстоятельств соглашения или сделки, прямо или косвенно приведших к льготе. Порог низкий.

3

Соответствует ли льгота целям соглашения

Даже при положительном ответе на второй вопрос отказа не будет, если предоставление льготы соответствует объекту и цели соответствующих положений. Именно здесь работает пример ОЭСР о выборе юрисдикции для инвестиции.

4

Дискреционная оговорка

Если в льготе всё-таки отказано, компетентный орган другой стороны может предоставить её по запросу резидента, проконсультировавшись с первой стороной. Механизм редкий, но существующий.

Что вы кладёте в файл на каждом шаге

- На первом шаге — расчёт: что даёт кодекс, что даёт соглашение, в чём разница в деньгах. Если разницы нет, дальше можно не идти, и это надо показать
- На втором — хронология. Когда создана компания-получатель, когда сложилась структура, когда появилась льгота. Если структура старше льготы, это ваш сильнейший аргумент
- На третьем — деловое содержание: функции, люди, принимаемые решения, собственные расходы получателя, доля вашей страны в его портфеле, самостоятельность в распоряжении полученным доходом
- Сквозь все три проходит вопрос о бремени доказывания. В Индии и в Нидерландах оно на налоговом органе; в России фактически на налогоплательщике
- Казахстан свою позицию по этому вопросу ещё не сформировал — и это значит, что она будет сформирована в первых же делах
- Главное требование к досье: все документы должны быть датированы не позднее даты операции. Заключение, составленное после начала проверки, не работает

Два полюса: где тест не проходит и где проходит

Пример, который тест не проходит

При выплате дивидендов ставка налога у источника высока. Консультанты предлагают вставить буферную компанию, которая её обнулит. Пример более чем жизненный применительно к Нидерландам: ставка при платеже в юрисдикцию из чёрного списка превышает двадцать пять процентов; ставим между этой компанией и Нидерландами Кипр, получаем ноль по директиве о материнских и дочерних компаниях, а у Кипра налога у источника при распределении нет.

Пример, который тест проходит

Компания выбирает, куда вложить средства: в страну, с которой есть налоговое соглашение, или в страну, с которой соглашения нет. Выбирает первую — там ниже ставки и выше правовая защита, поскольку соглашение нельзя изменить решением парламента, его надо пересогласовывать. Налоговый мотив есть, и отрицать его бессмысленно.

Формула, которую стоит запомнить: если за вашими действиями стоит хозяйственная логика, это, как правило, соответствует объекту и цели соглашения. Если никакого смысла, кроме экономии на налогах, нет, — как правило, не соответствует.

Дело о переезде на Кюрасао: структура старше льготы

Верховный суд Нидерландов, 2022 год. Формально спор по протоколу между Нидерландами и Кюрасао — заморской частью Королевства с собственной налоговой системой; по существу документ близок к налоговому соглашению. Решение в пользу налогоплательщика

Обстоятельства

- В 2007 году созданы две голландские холдинговые компании — обычная практика для семейного бизнеса; принадлежат отцу и сыну
- В 2011 году отец выходит на пенсию и переезжает на Кюрасао, где уже живёт сын; вслед за директором туда перемещается и управление компаниями
- В декабре 2015 года продана доля в операционном голландском бизнесе
- С первого января 2016 года вступает в силу новое соглашение, по которому такие дивиденды облагаются только на Кюрасао. В январе 2016 года компании получают по 13,8 миллиона евро дивидендов

Что решил суд и что из этого следует

- Позиция органа: при прямом получении дивидендов отцом и сыном налог был бы выше — значит, налоговый мотив доказан; структура искусственна, нет офиса и персонала, администрирование передано трастовой компании
- Позиция налогоплательщика: структура создана в 2007 году, задолго до появления льготы; переезд по личным причинам; выгода возникла из изменения соглашения между странами, а не из действий компаний, и предвидеть её было невозможно
- Дополнительно: дивиденды акционерам дальше не перечислялись — значит, кондуитом компании не являются
- Суд поддержал налогоплательщика. Структура, существовавшая до появления льготы, защищена лучше, чем созданная после

И для контраста: дело, где налогоплательщик проиграл

Нидерланды. Бельгийская компания, принадлежащая членам одной семьи, владеет косвенной долей в нидерландской структуре через голландский холдинг. Решение в пользу налогового органа

Обстоятельства

- У самой бельгийской компании нет ни офиса, ни персонала
- В управлении активом компания фактически не участвует
- Названные коммерческие причины документально не подтверждены
- Структура выстроена уже после того, как льгота стала доступна

Что решил суд и что из этого следует

- Позиция органа: при прямом владении семьёй налог был бы выше — отсюда презумпция налоговой цели
- Реальной деятельности нет, следовательно, соответствия объекту и цели соглашения нет
- Сравните два дела: в обоих семейная структура, оба на границе допустимого
- Разница ровно в двух вещах — в деле Кюрасао льгота возникла из изменения договора, а не из действий сторон, и холдинги фактически распоряжались деньгами, не переправляя их дальше

Упрощённое ограничение льгот: что это и почему оно вообще есть

- Тест основной цели применяется всегда, если страна присоединилась к Многосторонней конвенции. Единственное исключение — наличие всеобъемлющего ограничения льгот, а таких стран в мире две-три
- Сделано это сознательно: страны, живущие с налогового планирования, отказались бы от теста первыми. Поэтому его сделали фактическим минимумом присоединения — нельзя присоединиться к инструменту борьбы со злоупотреблениями и не взять ни одной меры против злоупотреблений
- Следствие: у Казахстана все покрытые конвенцией соглашения содержат тест основной цели. Все без исключения, включая британское
- Если вам говорят, что в конкретном соглашении теста нет, почти наверняка человек смотрит не в консолидированный текст
- Упрощённое ограничение льгот, которое в обиходе называют по английской аббревиатуре SLOB, — это дополнительное правило, работающее по формальным признакам, а не по целям
- Казахстан выбрал его дополнительно к тесту. Но работает оно только зеркально: если вторая сторона его не выбрала, правило не применяется

Как устроено упрощённое ограничение льгот

Проверка	Результат	Что это значит на практике
Получатель — физическое лицо	Проходит автоматически	У физического лица нет собственников, проверять нечего
Получатель — публичная компания	Проходит как исключение	Акции обращаются на признанной фондовой бирже
Более половины долей принадлежит резидентам той же страны	Льгота предоставляется	Ключевое правило: смотрим состав собственников компании-получателя
Ни один из признаков не выполняется	Нужно доказывать активную предпринимательскую деятельность либо статус эквивалентного бенефициара	Здесь и начинаются трудности: холдинговая деятельность активной не признаётся

Почему формальное правило бьёт по своим

- Комитет государственных доходов разъяснил прямо: холдинговая деятельность, общий надзор за группой, групповое финансирование и управление инвестициями активной предпринимательской деятельностью не признаются
- Исключение сделано только для случаев, когда это обычная деятельность банка, страховой организации или дилера по ценным бумагам
- На прямой вопрос о том, что вообще означает функционирование в качестве холдинговой компании, орган ответил отсылкой к общим положениям — определения не дано
- Разъяснение от 29 апреля 2021 года устанавливает и порядок: сначала проверяется упрощённое ограничение льгот, затем тест основной цели. То есть формальная проверка идёт первой
- Практическое следствие: обычная холдинговая компания группы, созданная без всякого налогового умысла, может не пройти формальную проверку — и лишь затем получить возможность обосновывать деловую цель
- Отсюда рекомендация: по пяти странам, где правило применяется, состав собственников получателя нужно проверять до выплаты, а не после

Husky Energy: деньги прошли насквозь и вернулись

Федеральный апелляционный суд Канады, решение от 29 сентября 2025 года. Нефтегазовая компания. Решение в пользу налогового органа

Обстоятельства

- Канада удерживает с дивидендов нерезидентам двадцать пять процентов; соглашения снижают ставку по-разному: с Барбадосом до пятнадцати, с Люксембургом до пяти
- В 2003 году, незадолго до выплаты крупных дивидендов, три акционера Husky — резиденты Барбадоса — передали свои акции займы связанным люксембургским компаниям по договорам займа ценных бумаг
- Husky выплатила дивиденды люксембургским компаниям
- Люксембургские компании вернули акции барбадосским акционерам вместе с полной суммой дивидендов

Что решил суд и что из этого следует

- Вопрос: являлись ли люксембургские компании фактическими получателями и имели ли право на ставку пять процентов
- Налоговый суд решил, что не являлись; апелляция это подтвердила
- Схема формально безупречна: заём ценных бумаг — обычный инструмент, никакой фиктивности в нём нет
- Решило дело другое: деньги прошли насквозь и вернулись туда, откуда пришли акции. Это тот самый признак кондуита, который мы разбирали в третьей сессии, — отсутствие существенного разрыва и передача полученного дальше

Alta Energy: граница эпохи

Верховный суд Канады, 2021 год. Шесть голосов против трёх в пользу налогоплательщика. Люксембургская компания владела канадскими сланцевыми активами

Обстоятельства

- Люксембургская компания при продаже канадских сланцевых активов воспользовалась освобождением прироста капитала по канадско-люксембургскому соглашению
- Налоговый орган применил общую антиуклонительную норму внутреннего права
- Соглашение специального ограничения льгот не содержало
- Действующего теста основной цели на момент сделки тоже не было

Что решил суд и что из этого следует

- Суд: общая антиуклонительная норма не может дополнять договор условиями, которые государства не согласовали
- Выбор юрисдикции сам по себе злоупотреблением не является
- Но обратите внимание на оговорку суда — она для нас важнее самого исхода: при действующем тесте основной цели результат мог бы быть иным
- Практический вывод: то, что выигрывалось до Многосторонней конвенции, после неё выигрывается не автоматически. Прежние заключения нуждаются в пересмотре

SC Lowy: как выглядит выигранное дело

Трибунал в Дели, решение от 30 декабря 2024 года — уже с применением Многосторонней конвенции. Люксембургский инвестиционный фонд, стопроцентная дочерняя компания структуры с Каймановых островов, зарегистрирован в Индии как иностранный портфельный инвестор. Решение в пользу налогоплательщика

Обстоятельства

- Позиция налогового органа строилась просто: материнские компании на Каймановых островах, соглашения с Индией у Кайманов нет, следовательно налицо использование соглашения третьим лицом, а люксембургская компания — кондуит
- Никаких иных доказательств искусственности орган не представил
- Компания располагала сертификатом резидентства, выданным компетентным органом Люксембурга

Что решил суд и что из этого следует

- Компания создана в 2015 году, а инвестиции в Индию начала в 2018–2019 годах — значит, создана не под сделку
- На Индию приходилось менее четырнадцати процентов портфеля — структура не была построена вокруг индийской льготы
- Компания подавала декларации и платила налог в Люксембурге с общемирового дохода; несла собственные расходы на консультантов, юристов, аренду, банковское и бухгалтерское обслуживание
- Сертификат резидентства имеет юридическую силу, если нет доказательств мошенничества, а бремя доказывания искусственности лежит на налоговом органе: предположений о структуре владения недостаточно

Первая волна практики: по одному правилу на государство

Государство	Дела	Правило, которое из них следует
Индия	SC Lowy и ещё три дела трибунала, все в пользу налогоплательщика: ирландские авиализинговые компании, сингапурская инвестиционная платформа	Сертификат резидентства вместе с деловым содержанием и хозяйственной логикой тест проходят
Великобритания	Burlington, три инстанции в пользу налогоплательщика, последняя — Апелляционный суд, 2026 год	Рыночная сделка между независимыми лицами с реальной коммерческой прибылью тест проходит, даже если льгота была учтена в цене
Соединённые Штаты	Starr: смена резидентства с Ирландии на Швейцарию	Миграция резидентства, где налоговая выгода входит в число главных мотивов, тест проваливает. Владелец из третьей страны не требуется
Канада	Alta Energy, Верховный суд, 2021 год; Husky Energy, 2025 год	Выбор юрисдикции сам по себе не злоупотребление, но сквозной проход денег — злоупотребление
Нидерланды	Линия Верховного суда 2025 года	Тест применяется не к холдингу в целом, а к конкретному активу, дающему право на льготу
Россия	Практика по фактическому праву на доход	Тест почти никогда не работает в одиночку: он сливается с фактическим правом на доход, доктриной деловой цели и общей антиуклонительной нормой

Сколько дел по тесту основной цели рассмотрено в Казахстане

1 143

решения Апелляционной комиссии
разобраны за период с 24 января 2020
года по 24 августа 2026 года

178

из них относятся к международному
налогообложению, без учёта
таможенных споров

0

решений, в которых применялся бы тест
основной цели

Упоминаний Многосторонней конвенции в налоговом контексте — два, и оба не по существу теста. Практический смысл: ваш тест основной цели в Казахстане никто пока не проверял и не оспаривал. Вы строите его сами, и первое же дело будет формировать практику.

Что из зарубежной практики следует для Казахстана

- Граница теста основной цели не страновая, а фактологическая. Один и тот же набор фактов — реальное деловое содержание и хозяйственная цель против пассивного кондуита — решает исход во всех юрисдикциях
- Различается не логика теста. Различается строгость и, главное, то, на ком лежит бремя доказывания
- В Казахстане методических рекомендаций по тесту нет, разъяснения есть, но точечные, практика проверок не сложилась
- Следовательно, защита строится не на красивой структуре, а на заранее собранном и документированном доказательстве деловой цели и реальных функций
- Готовить его нужно к моменту операции, а не к моменту спора. Ни одно из разобранных дел не выиграно документом, составленным после начала проверки
- И практический ориентир: досье по делу SC Lowy воспроизводимо целиком. Дата создания относительно даты сделки, доля страны в портфеле, собственные расходы, налоговая отчётность получателя, отсутствие обязанности передать доход дальше

Проверяем свою операцию по схеме теста

- Соберитесь по три-четыре человека, желательно из одной компании или одной отрасли. Возьмите одну реальную операцию своей группы, по которой применяется льгота по соглашению
- Практический пример, если своей операции под рукой нет: казахстанская компания выплачивает роялти нидерландскому лицензиару, входящему в ту же группу; ставка по соглашению — десять процентов вместо пятнадцати по кодексу; лицензиар получил права от американской материнской компании и платит ей лицензионное вознаграждение
- Первое: посчитайте, что даёт кодекс и что даёт соглашение. Если разницы нет, тест к вам не применяется, и на этом всё
- Второе: постройте хронологию. Когда создан получатель, когда сложилась структура, когда появилась льгота. Что старше — структура или льгота
- Третье: опишите деловое содержание получателя. Сколько людей, какие решения принимаются на его уровне, какие расходы он несёт сам, какая доля вашей страны в его обороте, вправе ли он распорядиться полученным по своему усмотрению
- И сформулируйте деловую цель операции в трёх предложениях, не употребляя слов «налог», «ставка» и «льгота». Если это не получается — вы нашли свой завтрашний кейс

Шесть положений, которые стоит унести из первого дня

- Соглашение не создаёт права облагать. Сначала кодекс, потом соглашение — и только если оно что-то даёт. Статья 22 Кодекса: ни на кого не может быть возложена обязанность по уплате налогов, не предусмотренных Кодексом
- Соглашение читается вместе с Многосторонней конвенцией и в той редакции, которая действовала на дату вашего платежа
- Квалификация дохода решает больше, чем ставка. Роялти против услуги — это не только процент, но и риск реального двойного налогообложения из-за конфликта квалификаций. А разводит их иногда одна фраза в договоре: мы видели два решения, вынесенных в один день с противоположным исходом
- Фактическое право на доход не принимает во внимание вашу добросовестность. Проверять нужно самим и до выплаты
- Понятие постоянного учреждения расширяется непрерывно, и последнее расширение произошло в ноябре 2025 года
- Тест основной цели есть во всех ваших соглашениях, покрытых конвенцией. Казахстанской практики по нему нет, зарубежная уже появилась — и она воспроизводима

Пять действий, которые снимают наибольшую часть риска

1 Собрать сертификаты заранее

На дату выплаты, а для вычетов и ставки налога на чистый доход — на дату декларации. Самая частая причина доначислений и самая дешёвая в устранении.

2 Проверить квалификацию платежей

По каждому платежу ответить: роялти это или услуга. Особое внимание — договорам на программное обеспечение и техническую поддержку.

3 Завести реестр связанных договоров

По каждому объекту — все договоры группы с датами и сроками присутствия персонала. Именно им выигрывается спор о постоянном учреждении.

4 Сверить редакции соглашений

По каждой стране пройти четыре проверки и записать в файл, какой редакцией вы пользуетесь и на какую дату.

5 Составить досье по деловой цели

Хронология структуры, функции и расходы получателя, доля вашей страны в его обороте, право распорядиться доходом.

ДО ЗАВТРА

Задание на вечер

Первое. Возьмите одно своё действующее соглашение и ответьте на четыре вопроса: есть ли консолидированный текст, есть ли тест основной цели, применяется ли упрощённое ограничение льгот, с какой даты действует нынешняя редакция. · Второе. Возьмите одну свою реальную операцию и сформулируйте её деловую цель в трёх предложениях, не употребляя слов «налог», «ставка» и «льгота».